UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DE PERNAMBUCO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA
MESTRADO EM CONTROLADORIA

ROBERTO DE CARVALHO CAVALCANTI ALVES

GRAU DE SOFISTICAÇÃO DA ADOÇÃO DO BALANCED SCORECARD E FATORES CONTINGENCIAIS: EVIDÊNCIAS DE UM SETOR INDUSTRIAL DO ESTADO DE PERNAMBUCO

RECIFE
2023

UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DE PERNAMBUCO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA
MESTRADO EM CONTROLADORIA

ROBERTO DE CARVALHO CAVALCANTI ALVES

GRAU DE SOFISTICAÇÃO DA ADOÇÃO DO BALANCED SCORECARD E FATORES CONTINGENCIAIS: EVIDÊNCIAS DE UM SETOR INDUSTRIAL DO ESTADO DE PERNAMBUCO

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria, pela Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE), como pré-requisito para obtenção do título de Mestre em Controladoria

Orientadora: Prof.ª Dra. Tânia Nobre Gonçalves Ferreira Amorim

RECIFE
2023

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal Rural de Pernambuco
Sistema Integrado de Bibliotecas
Gerada automaticamente, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

A474g Alves, Roberto de Carvalho Cavalcanti
GRAU DE SOFISTICAÇÃO DA ADOÇÃO DO BALANCED SCORECARD E FATORES CONTINGENCIAIS: EVIDÊNCIAS DE UM SETOR INDUSTRIAL DO ESTADO DE PERNAMBUCO / Roberto de Carvalho Cavalcanti Alves. - 2023.
97 f.

Orientadora: Prof.ª Dra. Tania Nobre Goncalves Ferreira Amorim.
Inclui referências e apêndice(s).

Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal Rural de Pernambuco, Programa de Pós-Graduação em Controladoria, Recife, 2023.

1. Indicadores de Desempenho. 2. Gestão EStratégica. 3. Balanced Scorecard. I. Amorim, Prof. Dra. Tania Nobre Goncalves Ferreira, orient. II. Título

CDD 658.151

ROBERTO DE CARVALHO CAVALCANTI ALVES

GRAU DE SOFISTICAÇÃO DA ADOÇÃO DO BALANCED SCORECARD E FATORES CONTINGENCIAIS: EVIDÊNCIAS DE UM SETOR INDUSTRIAL DO ESTADO DE PERNAMBUCO

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria, Pela Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE), como pré-requisito para obtenção do título de Mestre em Controladoria

Linha de Pesquisa: Estratégia, Desempenho e Controle

Aprovada em: 28 / 02 / 2023

BANCA EXAMINADORA

Documento assinado digitalmente
TANIA NOBRE GONCALVES FERREIRA AMO
Data: 25/04/2023 19:55:07-0300
Verifique em https://validar.iti.gov.br

Profª. Dra. Tânia Nobre Gonçalves Ferreira Amorim – Orientadora
Universidade Federal Rural de Pernambuco – UFRPE

Documento assinado digitalmente
ANTONIO ANDRE CUNHA CALLADO
Data: 11/04/2023 07:33:18-0300
Verifique em https://validar.iti.gov.br

Prof. Dr. Antônio André Cunha Callado – Examinador Interno
Universidade Federal Rural de Pernambuco - UFRPE

Documento assinado digitalmente
ANTONIO ZANIN
Data: 10/04/2023 13:32:30-0300
Verifique em https://validar.iti.gov.br

Prof. Dr. Antônio Zanin – Examinador Externo
Universidade Federal do Mato Grosso do Sul – UFMS

À minha amada filha, Lily Alves

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço a Deus pelo dom da vida, pelo cuidado, pela proteção constante, por sempre estar presente ao meu lado, me acompanhando nas caminhadas da vida, por mais difíceis que sejam, me ajudando a chegar aos meus objetivos.

Agradeço aos meus pais por todo o incentivo, força, presença e ajuda durante todo o período do mestrado, porque, sem eles, talvez esse final não fosse possível.

Agradeço à minha esposa, pela compreensão e cuidado, por tantos fins de semana de solidão que a fiz passar, por noites que passou em claro me esperando terminar algo relacionado ao mestrado.

Agradeço, especialmente, à minha filha, Lily, que é minha maior incentivadora. No fim, tudo é por ela e para ela. Mesmo com pouca idade, sem saber, foram os seus sorrisos, abraços e carinho que me deram forças nos momentos em que pensei em desistir.

Agradeço à minha orientadora, Profª Dra. Tânia Nobre Amorim, por sua atenção e paciência com meu ritmo de vida e com as dificuldades que a vida colocou no meu caminho durante todo o mestrado.

Agradeço ao Prof. Dr. André Callado, por ser um incentivador e apoiador nessa caminhada. Por falar as palavras certas nos momentos certos e mostrar que vale a pena todo o percurso, e que tudo é aprendizado.

Gratidão, também, a todo o corpo docente do PPGC-UFRPE, por todas as contribuições, construções e desafios que passamos juntos, e por toda a bagagem que me proporcionaram para que o fim do mestrado não seja a estação final, mas, sim, a passagem para um próximo nível.

Aos colegas do Mestrado, um obrigado especial, pela parceria, companheirismo, compartilhamento do nervosismo, das tensões, por toda a ajuda.

Às minhas avós, que, nessa caminhada do mestrado, infelizmente e de maneira inesperada, nos deixaram: Maria Eunice (*in memoriam*) e Maria de Lourdes (*in memoriam*). Mas, cada uma do seu jeito, contribuiu para que eu chegasse até aqui.

“Homens fortes criam tempos fáceis, tempos fáceis criam homens fracos, homens fracos criam tempos difíceis e tempos difíceis criam homens fortes.”

Provérbio Oriental

RESUMO

Competitividade, globalização e complexidade são termos cada vez mais comuns em um ambiente corporativo. E, nesse cenário, o acesso à informação torna-se indispensável, além de ser uma ferramenta crucial para a gestão estratégica. Para atender a essas necessidades, surge a possibilidade de implantação de ferramentas de controle de desempenho, que, por sua vez, geram informações úteis que auxiliam os processos estratégicos e de tomada de decisão. Nesse momento, o desenvolvimento de uma ferramenta de gestão, ou até mesmo a personalização de uma ferramenta já existente, como o BSC – Balanced Scorecard, por exemplo, pode contribuir de forma significativa para o desenvolvimento da gestão estratégica organizacional. O BSC é tido como uma ferramenta de gestão, dentre outras existentes, que possibilita a definição da estratégia, contribuindo com os gestores para o processo de tomada de decisões, além de buscar melhorias no desempenho organizacional. Um fato que não deve deixar de ser observado também, visando a otimizar o progresso de uma empresa, são os fatores contingenciais atrelados ao desenvolvimento, cabendo atenção ao ambiente em que a empresa está inserida, aplicando um foco maior na observância das incertezas. E, entendendo a importância que os indicadores de desenvolvimento têm sobre a gestão estratégica de uma empresa, assim como a sua importância no auxílio à tomada de decisões, originou-se a necessidade deste estudo, que objetivou investigar o grau de sofisticação da adoção do BSC e fatores contingenciais nas indústrias de bebidas instaladas no estado de Pernambuco e catalogadas pela Federação das Indústrias do Estado de Pernambuco. A pesquisa desenvolvida foi exploratória e descritiva, a partir da realização de entrevistas estruturadas, presenciais e *on-line*, direcionadas às indústrias de bebidas listadas pela Federação das Indústrias do Estado de Pernambuco. Os resultados da pesquisa mostraram que a amostra investigada não faz uso do BSC, porém, em maioria, utiliza indicadores de desempenho, variando entre os mais simples voltados apenas para a área financeira e os mais complexos, que envolvem a parte de produção e a área comercial, os quais se assemelham à estrutura e formato do BSC. Durante a pesquisa, uma pequena parcela das empresas sinalizou não fazer utilização do BSC e nem de indicadores de desempenho, mas relatou fazer uso de outras ferramentas gerenciais que apoiam e suportam a gestão, no processo decisório. Embora as empresas pesquisadas não usem efetivamente o BSC, foi possível perceber que há influência do BSC na maioria dos indicadores utilizados, principalmente nas empresas com indicadores implantados nas áreas comerciais e de produção, além da área financeira. Foi perceptível, também, que os relatórios gerenciais são ferramentas cruciais para a condução das empresas, ajudando na gestão estratégica, e são bastante utilizados pelos gestores.

Palavras chaves: Indicadores de desempenho. Gestão estratégica. Balanced Scorecard.

ABSTRACT

Competitiveness, globalization and complexity are increasingly common terms in a corporate environment. And, in this scenario, access to information becomes indispensable, in addition to being a crucial tool for strategic management. To meet these needs, the possibility of implementing performance control tools arises, which, in turn, generate useful information that helps strategic and decision-making processes. At that moment, the development of a management tool, or even the customization of an existing tool, such as the BSC – Balanced Scorecard, for example, can significantly contribute to the development of organizational strategic management. The BSC is seen as a management tool, among other existing ones, that enables the definition of strategy, contributing to managers in the decision-making process, in addition to seeking improvements in organizational performance. A fact that should also be observed, with a view to optimizing the progress of a company, are the contingent factors linked to development, paying attention to the environment in which the company operates, applying a greater focus on observing uncertainties. And, understanding the importance that development indicators have on the strategic management of a company, as well as their importance in aiding decision-making, the need for this study arose, which aimed to investigate the degree of sophistication of the adoption of the BSC and contingency factors in the beverage industries installed in the state of Pernambuco and cataloged by the Federation of Industries of the State of Pernambuco. The research developed was exploratory and descriptive, based on structured, face-to-face and online interviews, aimed at the beverage industries listed by the Federation of Industries of the State of Pernambuco. The survey results showed that the investigated sample does not use the BSC, however, in most cases, it uses performance indicators, ranging from the simplest ones aimed only at the financial area to the most complex ones, which involve the production part and the area commercial, which resemble the structure and format of the BSC. During the survey, a small portion of the companies indicated that they did not use the BSC or performance indicators, but reported using other management tools that support management in the decision-making process. Although the companies surveyed do not effectively use the BSC, it was possible to perceive that the BSC influences most of the indicators used, especially in companies with indicators implemented in the commercial and production areas, in addition to the financial area. It was also noticeable that management reports are crucial tools for running companies, helping with strategic management, and are widely used by managers.

Keywords: Performance indicators. Strategic management. Balanced Scorecard.

LISTA DE FIGURAS

Figura 01 – Perspectiva do *Balanced Scorecard* 29
Figura 02 – Relação de causas e efeitos das perspectivas do BSC 30
Figura 03 – Medidas essenciais na perspectiva de cliente 32
Figura 04 – Cadeia de Valor 34
Figura 05 – Ligação entre as quatro perspectivas 37

LISTA DE TABELAS

Tabela 01 – Tempo de funcionamento da empresa 52
Tabela 02 – Porte da empresa 53
Tabela 03 – Tipo da empresa 54
Tabela 04 – Quantidade de funcionários/colaboradores vinculados a empresa 54
Tabela 05 – Cargo atual do respondente 55
Tabela 06 – Tempo de atuação na empresa 55
Tabela 07 – Formação do respondente 56
Tabela 08 – Experiência profissional anterior do respondente 56
Tabela 09 – Faixa de idade do respondente 57
Tabela 10 – Utilização do BSC 58
Tabela 11 – Utilização de indicadores de desempenho 59
Tabela 12 – Tempo de utilização de indicadores de desempenho 60
Tabela 13 – Critérios para escolha de indicadores de desempenho 61
Tabela 14 – Contratação de consultoria ou empresa especializada 62
Tabela 15 – Dificuldade no processo de implementação 63
Tabela 16 – Variação de relatórios gerenciais disponíveis 64
Tabela 17 – Periodicidade de apresentação de relatórios 65
Tabela 18 – Dificuldade de interpretação dos relatórios gerenciais 66
Tabela 19 – Grau de satisfação dos gestores 67
Tabela 20 – Percepção de impacto após implantação dos indicadores 68
Tabela 21 – Percepção de vantagem após utilização de indicadores 69
Tabela 22 – Mapeamento de fatores contingenciais 70
Tabela 23 – Identificação de fatores contingenciais 72
Tabela 24 – Ausência do uso de indicadores 73
Tabela 25 – Utilização de indicadores de desempenho 74
Tabela 26 – Pretensão de uso futuro de indicadores de desempenho 74
Tabela 27 – Vantagens e desvantagens da não utilização dos indicadores de desempenho 75
Tabela 28 – Uso de ferramenta gerencial para auxílio nas tomadas de decisões 75
Tabela 29 – Mapeamento de fatores gerenciais 76
Tabela 30 – Identificação de fatores contingenciais 77

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

B.I. *Business Intelligence*

BSC *Balanced Scorecard*

FIEPE Federação das Indústrias do Estado de Pernambuco

SIDs Sistemas de Indicadores de Desempenho

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO 14
1.1 JUSTIFICATIVA 14
1.2 PROBLEMA DE PESQUISA 17
1.3 OBJETIVOS 21
1.1.1. Objetivo Geral 21
1.1.2. Objetivos Específicos 21
2. REFERENCIAL TEÓRICO 22
2.1 BALANCED SCORECARD 22
2.1.1 Visão Histórica 22
2.1.2 Entendimentos Sobre BSC 25
2.1.3 Sistema gerencial 27
2.1.4 Perspectivas do Balanced Scorecard 28
2.1.4.1 Perspectiva Financeira 30
2.1.4.2 Perspectiva dos Clientes 31
2.1.4.3 Perspectiva dos Processos Internos 33
2.1.4.4 Perspectiva do Aprendizado e Crescimento 35
2.1.5 Mapa Estratégico 37
2.1.6 Mensuração de Desempenho 40
2.1.7 Indicadores de Desempenho 43
2.2 FATORES CONTINGENCIAIS 44
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS 47
3.1 TIPOLOGIA DE PESQUISA REVEJA A NUMERAÇÃO DO SUBTÓPICO .. 47
3.2 UNIVERSO DE PESQUISA 48
3.3 VARIÁVEIS DA PESQUISA 49
3.4 COLETA DE DADOS 50
4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS 52
4.1 ESTATÍSTICA DESCRITIVA 52
4.1.1 Perfil das Empresas 52
4.1.2 Perfil do Respondente 56
4.1.3 Utilização do BSC 58
4.1.4 Fatores Contingenciais 70
4.1.5 Perguntas Destinadas a não Usuários do BSC ou Indicadores de Desempenho. 72

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS 78
6. REFERÊNCIAS 81
APENDICE A – ROTEIRO DE PERGUNTAS 94

1. INTRODUÇÃO

1.1 JUSTIFICATIVA

É cada vez mais comum identificar organizações buscando novas formas de gerenciamento frente ao ambiente globalizado, que se apresenta mais competitivo, impondo níveis crescentes de complexidade organizacional para o enfrentamento de desafios. Com isso, a tratativa da contabilidade e da mensuração dos resultados das organizações, tomando como base apenas índices de desempenho contábil financeiro, pode não ser mais a melhor opção. Então, frente a esse cenário, novos desafios se formam, especialmente em termos de fornecer informações corretas, completas e oportunas, para que os gestores possam traçar estratégias exequíveis e viáveis, almejando a manter a organização em posição mais competitiva e com maior lucratividade.

Diante desse cenário, Moreira *et al.* (2013) destacam que é crucial enxergar a informação como uma ferramenta substancial à administração organizacional. Wenker (2004) corrobora que é necessária a implantação de ferramentas de controle de desempenho que gerem informações úteis e auxiliem o processo de tomada de decisões, abandonando a utilização restrita de indicadores contábeis e financeiros, uma vez que se mostram insuficientes, afetando a capacidade das empresas de atuar de forma positiva e reativa às mudanças do ambiente.

Para a Fundação Nacional para Qualidade (FNQ, 2019), existindo um sistema de indicadores de desempenho organizacional, é possível a realização de análises criteriosas no que se refere à assertividade da gestão e, consequentemente, aos seus resultados.

Toda empresa é um sistema, no qual suas partes são integradas, refletindo em funcionamento ordenado, segundo Peleias (2002), objetivando a disponibilização de informações destinadas a auxiliar o controle, o planejamento e a tomada de decisão. De forma analógica, os gestores procuram instrumentos gerenciais que proporcionem informações adequadas às estratégias e objetivos organizacionais. Na visão de Gunasekaran, Patel e Tirtiroglu (2001), as organizações têm conhecimento sobre a necessidade e a importância das medidas de desempenho financeiro e não financeiro. Porém, muitas delas não conseguem entendê-las em uma estrutura equilibrada, o que dificulta sua utilização mais efetiva.

Com isso, existe a necessidade da reunião de diversos fatores de desempenho organizacional, observando a estratégia corporativa, a fim de que resultem em um

conjunto de indicadores que se diferenciem dos formatos tradicionais de mensuração de desempenho. Para isso, faz-se necessário o conhecimento dos processos de mudança, por parte dos gestores, para que suas atuações reduzam os fatores inibidores do sucesso de implantação de novos artefatos de contabilidade gerencial e da gestão organizacional como um todo (GONÇALVES; SILVA, 2010).

Sendo assim, o desenvolvimento de uma ferramenta de gestão ou a adaptação de uma já existente, como o *Balanced Scorecard* (BSC), por exemplo, pode contribuir para o processo de gestão estratégica (MACEDO; QUEIROZ, 2007). O BSC, desde a década de 90, tem sido implantado em diversas empresas, e o seu processo de propagação tem acontecido de maneira rápida e dinâmica, associando um conjunto de análises financeiras e não financeiras. Apesar de não apresentar novo paradigma, ressalta pontos esquecidos e aperfeiçoa o entendimento entre estratégia e operação. Assim, a metodologia do BSC vem sendo implementada tanto em grandes empresas, como nas de médio e pequeno porte, além de empresas do terceiro setor e do setor público (MONTEIRO; CASTRO; PROCHNIK, 2003; MORAES; CAMPOS, 2009).

Para Mirailh, Albano e Lampert (2021), o BSC é considerado como uma ferramenta, dentre outras existentes, que permite uma definição estratégica, auxiliando o gestor no processo de tomada de decisão e objetivando melhorar o desempenho da organização. Montenegro e Callado (2018) acrescentam que o BSC é constituído de um verdadeiro processo de aprendizagem, integrando de forma periódica a composição estratégica da organização, sendo considerado um sistema flexível, tendo a possibilidade de ser adaptável às necessidades, não fazendo a distinção da organização por tamanho ou atividade.

Soares Júnior e Prochnik (2003) destacam que o BSC é tido como um sistema de gestão estratégica, que se utiliza de indicadores financeiros e não financeiros, entendido como um sistema flexível e de fácil adaptação a qualquer ambiente organizacional. Lawrie e Cobbold (2004), por sua vez, acreditam que o BSC é uma ferramenta integradora que facilita o uso de informações não financeiras pelos gestores organizacionais, e que eles podem, assim, aprimorar o desempenho estratégico.

A inserção de ferramentas de gestão, segundo Kasurinem (2002), engloba alterações no sistema de controle gerencial, por salientar a comunicação de estratégias e uma metodologia renovada para o controle de desempenho. Com isso, a análise de fatores influenciadores pode ser utilizada como base para a compreensão dos processos e dos resultados dessas mudanças.

Warren (2008), por sua vez, destaca que o BSC é considerado uma ferramenta que tem a função de auxiliar os gestores no quesito equilíbrio, balanceando as operações em curto e longo prazo. Porém, existe a possibilidade de uma meta apresentada no planejamento estratégico de longo prazo resultar em uma diminuição temporária de lucratividade, sendo justificada por um ganho maior, que se realizará no futuro.

Kaplan e Norton (2017), os idealizadores do BSC, destacam que é muito importante definir a estratégia organizacional e conseguir que todos os setores da organização estejam seguindo o planejado, para que não atuem de forma desconexa e até com objetivos conflitantes com os estabelecidos. Já Mandy e Karry (2016) destacam que o BSC, ao medir o desempenho, fornece informações importantes e necessárias aos gestores, como *feedback* sobre os mecanismos de controle em ambientes de incerteza.

Então, o BSC é considerado uma ferramenta de gestão satisfatória para executivos e gerentes, na visão de Oliveira (2008), como também no meio acadêmico, dando origem a diversos trabalhos e discussões. Inclusive, o referido autor apresenta a informação de que o Google®, à época do seu estudo, já apresentava, aproximadamente, 2.350.000 páginas com citações relacionadas ao tema BSC e, no Google Acadêmico®, existiam 83.200 páginas e 28.200 artigos mencionando o BSC.

Segundo Guerra (2007) e Junqueira (2010), a contabilidade gerencial deve ser abordada pela ótica da teoria da contingência, entendendo que os aspectos relacionados ao ambiente, tamanho, tecnologia e estratégia interferem no processo de gestão das organizações, corroborando o surgimento da teoria da contingência.

Segundo Fiirst e Beuren (2021), o progresso organizacional, sob a ótica da teoria da contingência, tem seu desenvolvimento relacionado à observância do ambiente em que a organização está inserida, principalmente quando se consideram as incertezas, devendo, assim, direcionar as práticas organizacionais adotadas para a melhora do desempenho, buscando o equilíbrio organizacional.

A teoria da contingência apresenta a ideia de que não há uma única estrutura organizacional, e, consequentemente, essa estrutura não pode ser válida para todas as organizações. A implementação da estrutura é dependente de fatores contingenciais, como estratégia, tamanho e tecnologia, influenciado, também, pelo ambiente em que a organização está inserida, conforme Donaldson (2001). Em alguns estudos realizados, como Simons (1987), Donaldson (2001) e Chenhall (2003), evidências foram encontradas no sentido de que os fatores contingenciais impactam diretamente na estrutura organizacional.

Nascimento, Braga e Callado (2021) complementam, afirmando que não existe um mecanismo organizacional único que seja determinante para todas as empresas, devendo esse mecanismo sofrer alterações de acordo com as variações e particularidades identificadas no ambiente em que a empresa estiver inserida, e devendo observar, também, sua estratégia e porte da organização.

1.2 PROBLEMA DE PESQUISA

Em épocas nas quais tecnologia, automação e linhas de produção ainda não eram uma realidade, o panorama da cadeia produtiva e de consumo era bem diferente do que se conhece, tendo uma produção baseada em esforço humano e a escassa presença de preocupação relacionada aos custos, por parte das empresas do século passado (LERNER; SILVA; SOUZA, 2007). Os autores reforçam que o meio externo não influenciava nas determinações e práticas das empresas, sendo elas as únicas responsáveis pela determinação do preço do produto, resultando em consumidores moldados às organizações, sendo esse cenário um reflexo, também, da baixa concorrência existente no período. Para Pereira (2002), à época, a variável que se refere à precificação era considerada de pouca importância para a gestão, classificada como um fator secundário.

Com a chegada e a expansão do aparato tecnológico, essa realidade foi alterada, ocorrendo, também, mudanças no ambiente econômico, deixando a economia de ser local para ser global, exigindo das empresas um perfil mais competitivo frente à concorrência que se formava. O crescimento econômico capitalista, a globalização dos mercados e as imposições dos consumidores, no que se refere à qualidade e preço, estimularam o aprimoramento de novas técnicas gerenciais, desenvolvendo, também, as técnicas de custeio, no decorrer da década de 90 (ONO; ROBLES JUNIOR, 2004; BRITO; GARCIA; MORGAN, 2008).

Silva *et al.* (2022) afirmam que as organizações estão em constante revisão dos seus propósitos, buscando sempre adequá-los às novas realidades e interagir com o ambiente em que estiverem inseridos. Os autores também salientam que esse processo de ajuste e adequação é bastante complexo, necessitando do engajamento de diversos níveis da organização.

Arasli, Alphun e Arici (2019) alerta que a imprevisibilidade ambiental afeta inúmeras organizações, que estão em um cenário de exposição resultante de fatores como

tecnologia de produção, ações de concorrentes, relacionamento com clientes e suas preferências de mudanças com o setor industrial.

O mundo está passando por significativa revolução, fazendo com que as empresas sejam cada vez mais competitivas para garantir a sua sobrevivência, tendo em vista que o mercado globalizado possibilita uma maior concorrência (SCARPIN; ROCHA, 2000). Sobre a mesma expectativa, Gomes, Colauto e Moreira (2009, p. 213) acrescentam que:

> [...] a crescente competitividade entre as empresas e as exigências dos clientes por bens e serviços que se ajustem às necessidades, reforça o conceito que a estratégia de formação de preços passou a ser um fator determinante para a sobrevivência das corporações.

Biazebete, Borinelli e Camacho (2009) também ressaltam que a globalização e a competitividade impostas pelo mercado apresentam-se como desafios para as organizações, precisando, assim, lidar com custos cada vez mais baixos, observando a manutenção de uma margem que garanta a saúde da empresa.

Mediante esse cenário que as empresas estão vivenciando, faz-se necessário que as organizações desenvolvam e implementem novos procedimentos para enfrentar de forma positiva essa dinâmica do mercado. Colauto, Beuren e Rocha (2004, p. 40) complementam, dizendo que "para se manterem no mercado competitivo, as organizações devem traçar estratégias melhores que seus concorrentes".

Por sua vez, Pederneiras *et al.* (2022) confirmam os argumentos de autores como Colauto, Beuren e Rocha (2004); Biazebete, Borinelli e Camacho (2009); Gomes, Colauto e Moreira (2009), quando defendem que as organizações, independentemente do tipo, apresentam necessidade por informações que auxiliem na sua continuidade, possibilitando a sua competitividade, e ressaltam que os gestores devem observar pontos que abranjam o desempenho e a permanência das empresas no mercado, sendo úteis as informações gerenciais que apoiem o processo de tomada de decisão.

Silva (1999, p.18) defendia que gestão estratégica de custos "é um novo conceito que se fundamenta nas premissas da globalização dos mercados, implicando um contexto de reestruturação e flexibilização dos processos produtivos [...]". E, a partir daí, resultante da complexidade do mercado, inclusive pelo crescimento da competitividade, a gestão de custo ganhou a atenção necessária, buscando agregação de valor (COLAUTO; BEUREN, 2005). Lerner, Silva e Souza (2007) complementam, afirmando que o ambiente competitivo, somado à tecnologia e ao crescimento do nível de exigência dos clientes, conduziram as empresas a desbravar novas formas de gerenciamento dos seus custos.

Oliveira *et al.* (2021) complementam que as informações gerenciais têm um papel essencial para o desenvolvimento da organização e são úteis no auxílio do processo de tomada de decisão dos gestores.

Levando em consideração toda a problemática aqui apresentada, observando a competitividade resultante de um ambiente globalizado, passando pelo cenário econômico, exigência de clientes e atenção aos resultados, entende-se que o planejamento estratégico é visto como uma ferramenta indispensável para uma empresa que quer se firmar e se manter competitiva nesse mercado tão dinâmico. Então, o foco de uma empresa que quer obter o sucesso deve ir além de apenas observar indicadores financeiros e contábeis. Segundo Vargas *et al.* (2015, p. 6),

> O método mais difundido para identificar, medir e exibir os indicadores de desempenho não-financeiros é através do BSC, pois ele permite o rastreamento e desenvolvimento de relações causais entre objetivos de longo prazo e atividades de curto prazo implementadas.

Porém, muitas organizações vêm enfrentando dificuldades no momento da implantação do BSC. Ho e Mckay (2002) estudaram a implantação do BSC em duas organizações e identificaram que, enquanto uma delas estava muito satisfeita com o BSC, a outra o interpretou como ferramenta de gerenciamento ineficaz, e não mais a utilizou. E isso ocorreu pelo atraso no *feedback* e um número muito elevado de parâmetros de desempenho pela segunda empresa. Julião (2003, p.33) apresenta algumas das dificuldades enfrentadas, independente da área de atuação da empresa:

> •Reduzida experiência em planejamento estratégico em virtude das características socioculturais do brasileiro e do longo processo de instabilidade econômica;
> •Ausência de compreensão pelas partes de que são componentes de um todo e que seus interesses individuais não podem prevalecer sobre a realidade e interesses da corporação;
> •Necessidade de se desenvolver um plano estratégico amplo e flexível que incorpore diferentes interesses de cada parte;
> •Ceticismo da comunidade financeira quanto a indicadores de longo prazo;
> •Dificuldades de se transformar estratégia em ideias simples e claras;
> •Ter indicadores confiáveis para se medir e controlar os avanços;
> •Dificuldade em se medir alguns ativos intangíveis, como marcas e capital humano, entendido como a capacidade de gerenciar os problemas, a motivação, etc.;
> •Ausência de vínculos entre remuneração variável e a estratégia (JULIÃO, 2003, p.33).

Seguindo linha similar de entendimento, Russo *et al.* (2012) defendem que diversas empresas não conseguem obter o êxito pretendido na implantação dessa

ferramenta por causa de fatores como: problemas estratégicos, falhas no planejamento e mal formulação de metas e objetivos.

Ao pesquisar sobre as razões do fracasso da implantação do BSC, observa-se que grande parte dos problemas gerados na implantação são provenientes de uma aplicação inadequada do modelo (BEBER; RIBERITO; NETO, 2006). Com isso, entende-se que a medida assertiva a ser tomada para que se tenha êxito na implantação do BSC é a observância das recomendações dos autores que criaram a ferramenta e de outros estudos que identificam seu processo de implantação.

Porém, as organizações possuem dinâmicas próprias. Essas dinâmicas podem ser afetadas ou influenciadas por diversas séries de variáveis, resultando em comportamentos variados, no que se refere aos controles gerenciais adotados. Dessa forma, entende-se que os fatores contingenciais impactam, de alguma forma, o planejamento e a utilização dos controles gerenciais, obtendo respostas particulares em relação à influência desses fatores, tendo em vista a variedade de fatores que condicionam as atividades de controle. (TILLEMA, 2005; LANGFIELD-SMITH, 2007; CHENHALL, 2007; ESPEJO, 2008; BERRY *et al*. 2009).

Então, Tillema (2005) expressa que não existe um único formato ideal ou melhor para se organizar, mas, sim, uma variedade de formas que tendem a ser usadas em observância ao contexto da empresa. Portanto, entende-se como necessária a consideração dos fatores contingenciais, tais como ambiente, tecnologia, estratégia e estrutura, por exemplo, na busca pela melhor forma de utilização do BSC numa organização.

Com base no que foi apresentado, levando em consideração a importância do setor industrial para o estado de Pernambuco e o que o setor vem representando em âmbito nacional, sabendo da importância e do benefício da implantação do BSC nas organizações, mas, também, da necessidade de identificar os fatores contingenciais que rodeiam as empresas estudadas e as suas respectivas influências, a questão que norteia a pesquisa é: qual o grau de adoção e sofisticação do BSC no setor industrial de fabricação de bebidas em Pernambuco?

1.3 OBJETIVOS

1.1.1. Objetivo Geral

Esta pesquisa tem como objetivo geral investigar o grau de adoção e sofisticação do *Balanced Scorecard* (BSC) pelas empresas que compõem o setor industrial de fabricação de bebidas do estado de Pernambuco, divulgadas pela Federação das Indústrias do Estado de Pernambuco (FIEPE).

1.1.2. Objetivos Específicos

- Identificar a adoção do BSC nas empresas do setor industrial de fabricação de bebidas de Pernambuco;
- Em casos de não adoção do BSC, identificar os indicadores de desempenho utilizados nas empresas do setor industrial de fabricação de bebidas de Pernambuco;
- Conhecer os fatores contingenciais que influenciam na adoção do BSC pelas empresas do setor industrial de fabricação de bebidas do estado de Pernambuco;
- Levantar as principais dificuldades identificadas para a adoção do BSC pelas empresas industriais do setor de fabricação de bebidas do estado de Pernambuco;
- Identificar as vantagens observadas, a partir da adoção do BSC, pelas empresas industriais do setor de fabricação de bebidas do estado de Pernambuco;
- Caracterizar o grau de sofisticação do uso do BSC pelas empresas industriais do setor de fabricação de bebidas do estado de Pernambuco.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 BALANCED SCORECARD

Kaplan e Norton (1997), em seu trabalho "A Estratégia em Ação", exibem uma metodologia de aferição e gestão de desempenho desenvolvida em 1997. Para os referidos autores, as ferramentas de medição de desempenho financeiro tradicionais não eram suficientes para assegurar e testar o desempenho de uma empresa na implantação de sua estratégia. Originando-se das necessidades de avaliação de desempenho das empresas, Kaplan e Norton (1997) desenvolveram o *Balanced Scorecard,* que transpassava a missão e as estratégias, utilizadas pelas empresas, em um conjunto extensivo de indicadores de desempenho.

2.1.1 Visão Histórica

Em meio a um mercado exigente e competitivo, que vem evoluindo cada vez mais com o passar do tempo, necessidades foram surgindo com a ideia de aperfeiçoar e acompanhar o desempenho das empresas. Com isso, os sistemas de gestão estratégica e controle fazem-se presentes como ferramentas que auxiliam os gestores no processo de gestão e tomada de decisão. Acompanhando esse dinamismo do mercado, algumas alterações fizeram-se necessárias no tocante à avaliação do desempenho das empresas.

Brandão *et al.* (2008) mencionam que, historicamente, eram usados na avaliação de desempenho das empresas indicadores vinculados a informes financeiros, medindo a lucratividade, a rentabilidade, assim como o retorno sobre o patrimônio líquido.

Mas, segundo Wernke, Lunkes e Bornia (2001) e Basso e Pace (2003), o uso desses indicadores financeiros no processo de análise das empresas era limitado a uma visão de curto prazo ou movimentos passados, ao contrário da percepção sobre as capacidades futuras da empresa, que se resume a praticamente nada. Por sua vez, Olve, Roy e Wetter (1999) e Soares (2001) apresentam a ideia de que o BSC teve a sua criação motivada pelo fato de que, para os gestores, os relatórios de curto prazo não surtiam efeito no que diz respeito ao futuro da empresa.

Um outro fator relevante, que contribuiu para a alteração da forma de avaliação do desempenho organizacional, tem associação com as características das organizações. A princípio, as empresas eram possuidoras da maior parte do seu patrimônio concentrado

em ativos tangíveis. Para esse momento, os indicadores de desempenho financeiro faziam-se suficientes como ferramenta de controle das organizações. Mas, com as transformações sucedidas na última década, sendo influenciadas pelo ambiente competitivo em que as empresas se encontravam, essas foram levadas a ampliar a presença dos ativos intangíveis nos seus balanços, surgindo, assim, a necessidade do uso de indicadores não financeiros (KAPLAN; NORTON, 1997; CARVALHO; SÁ, 2011).

Segundo Marinho e Selig (2000), as mutações que ocorreram no ambiente corporativo, com o passar do tempo, transformaram a avaliação de desempenho que se baseava apenas em indicadores financeiros e contábeis em insuficientes, não mais sendo satisfatório auxiliar na formação de estratégias das empresas no mercado.

As mudanças ocorridas no ambiente corporativo, ao longo dos anos, modificaram paulatinamente as avaliações de desempenho que tomavam por base os indicadores contábeis e financeiros em insuficientes, não acompanhando, assim, as estratégias das organizações no mercado (KAPLAN; NORTON, 1997).

Em 1990, David Norton, então executivo do Instituto de Pesquisa da Nolan Norton, que era uma unidade de pesquisa da empresa de consultoria Klynveld Peat Marwick Goerdeler (KPMG), produziu um estudo que tinha como título *Measuring Performance in the Organization the Future* (Medindo o Desempenho na Organização do futuro) durante o período de um ano, em diversas empresas, sendo orientado pelo então professor da Harvard Business School, Robert Kaplan. A motivação para o estudo foi a busca por indicadores de desempenho que excedessem as médias contábeis e financeiras, pois elas eram insuficientes para que uma empresa pudesse criar valor econômico futuro, tendo, também, os métodos de mensuração tidos como obsoletos (KAPLAN; NORTON, 1997).

Segundo Kaplan e Norton (1997), entre os anos de 1850 e 1975, período conhecido como Era Industrial, o sucesso da empresa era determinado pela forma como ela se amparava nas economias de escalas e do escopo. As que apresentavam destaque significativo eram as que se utilizavam de novas tecnologias no controle dos ativos físicos.

Mas, com a chegada da Era da Informação, algumas ferramentas foram se mostrando obsoletas, não se obtendo mais vantagens apenas com a implantação de tecnologias nos ativos físicos. Passam, então, as empresas a explorar os ativos intangíveis. Segundo o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), ativo intangível é um ativo não monetário sem apresentação de substância física (CPC 04, 2010).

Com essas mudanças, os indicadores financeiros utilizados na Era Industrial não eram enxergados mais como suficientes para as empresas da Era da Informação. Nessa nova era, os ativos intangíveis passam a ter importância para o sucesso das empresas, superando os ativos físicos.

Segundo Oliveira (2008), a base para o estudo de Kaplan e Norton foi um modelo usado pela empresa multinacional norte-americana *Analog Devices*, que produzia dispositivos semicondutores. O modelo utilizado por essa empresa media o índice de crescimento em atividades de melhoria contínua e o seu *scorecard,* abrangendo as médias tradicionais financeiras, dentre outras operacionais.

Conforme Kaplan e Norton (1992), a pesquisa realizada tinha o propósito de chegar a um Scorecard multidimensional, apontando característica de equilíbrio entre medidas de curto e longo prazo, medidas financeiras e não financeiras, assim como indicadores de tendências (*leading*) e ocorrências (*lagging*), e as perspectivas de desempenho internas e extras, surgindo, assim, um modelo equilibrado de avaliação de desempenho proposto por Kaplan e Norton, chamado de *Balanced Scorecard* (Indicadores Balanceados de Desempenho).

Epstein e Manzoni (1998), por sua vez, afirmam que o BSC é resultado da necessidade das empresas em assimilar toda a complexidade e o desempenho organizacional, resultando, então, em um crescimento crescente da sua utilização dentro das empresas.

Após realizar o teste de viabilidade e implantação do BSC, no ano de 1992, seus criadores iniciaram o processo de detalhamento e aprimoramento do modelo em artigos acadêmicos, tendo a sua primeira obra publicada na Harvard Business Review, com o título *The BSC – measures that drive performance*". (KAPLAN; NORTON, 1992).

Diversas empresas que implantaram sistemas de medidas e desempenho, segundo Kaplan e Norton (1997), tinham dificuldade em alinhar as medidas com as suas estratégias, sendo diferente no BSC, que permitia a identificação do processo estratégico, chegando ao entendimento de que redução de custos e crescimento da qualidade não mais norteiam o sucesso da organização.

Após a adoção do BSC pelas empresas, por mais de duas décadas, segundo Kaplan e Norton (2017), foi percebido que esse não era apenas um sistema de medição de desempenho, mas, sim, um sistema gerencial, sensível a estratégias e focado em oportunidade de desenvolvimento.

Após a identificação dos resultados de implantação do BSC, um segundo artigo foi publicado pelos seus criadores, tendo como tema *"Putting the Balanced Scorecard to Work*". Kaplan e Norton (1993) apresentou a utilização do BSC de forma diferente da proposta inicial, dando relevância a medidas conexas com o alinhamento estratégico da organização.

Para Atkinson *et al.* (2000), o BSC reflete uma das tentativas de desenvolver um projeto de sistema de avaliação de desempenho, observando os objetivos empresariais e o suporte na tomada de decisão individual. Junto com a experiência adquirida, veio o aperfeiçoamento do método, apresentando um número médio de 25 medidas, com atenção a quatro perspectivas: clientes, processos internos, financeira e aprendizagem e crescimento.

As novas experiências e evoluções do BSC, segundo Alves e Vieira (2011), foram publicadas no terceiro artigo, denominado "*Using the BSC as a Strategic Management System"*, e um livro "*The Balanced Scorecard-Translating Strategy Into Action"* (KAPLAN; NORTON, 1996). Conforme Oliveira (2008), dando sequência às publicações, os autores publicaram o livro *"The Strategy-Focused Organization"* (KAPLAN; NORTON, 2000), tratando de assuntos relacionados a casos de empresas estudadas que adotaram o BSC e apresentando uma nova abordagem, transformando a estratégia em um processo contínuo, envolvendo a empresa como um todo.

No Brasil, Oliveira (2008) destaca que o conceito do BSC foi apresentado a partir do ano 2000, por uma empresa de consultoria que mantinha uma parceria com a empresa fundada pelos criadores Kaplan e Norton, denominada *Balanced Scorecard Collaborative* (BSCOL).

2.1.2 Entendimentos Sobre BSC

De maneira geral, as definições do BSC elaboradas por diferentes autores não apresentam muitas diferenças entre si, podendo-se perceber apenas uma divisão, em que alguns autores consideram o BSC como ferramenta de avaliação de desempenho (PADOVEZE, 2003; BOFI *et al.*, 2010; CAMBOIM, 2011; ERBELE; COLAUTO, 2014) e outros o consideram como sistema de gestão estratégica (MARINHO; SELIG, 2000). No entanto, existem, ainda, os que defendem a ideia de que o BSC é tanto um sistema de gestão, como ferramenta de avaliação (ANDRADE; FRAZÃO, 2011).

Kaplan e Norton (1992; 1997; 2004) citam que o BSC é um conglomerado de medidas que proporcionam aos gestores uma visão objetiva e abrangente sobre os negócios. Andrade e Frazão (2011) complementam que o BSC é um sistema de gestão baseado em indicadores que visam a avaliar o desempenho da empresa, transformando a missão e a estratégia em objetivos e medidas.

Por sua vez, Padoveze (2003) salienta que o BSC é um sistema de informação utilizado para a gestão da estratégia empresarial que reflete a missão da organização em um conglomerado de medidas de desempenho financeiras e não financeiras, que são base para a gestão da estratégia e sistemas de medições.

Camboim *et al.* (2011, p. 246) defendem que o BSC é:

> uma ferramenta organizacional que preserva os indicadores financeiros como a síntese final do desempenho gerencial e organizacional, mas incorpora um conjunto de medidas mais genérico e integrado que vincula o desempenho sob a ótica dos clientes, processos internos, funcionários e sistemas ao sucesso financeiro (CAMBOIM *et al.*, 2011, p. 246).

Acrescentando a esse pensamento, Marinho e Selig (2000) afirmam que o BSC é um sistema que se baseia em indicadores que impulsionam o desempenho, possibilitando enxergar o cenário atual e futuro do negócio de uma forma vasta. E Boffi *et al*. (2010, p. 146) definem que o BSC "é um conjunto de indicadores dispostos em quatro perspectivas: financeira, dos clientes, dos processos internos e aprendizagem e crescimento".

Dalfovo e Lima (2009, p. 62) esclarecem que o BSC "é um instrumento que une medidas estratégicas e medidas financeiras, medindo o desempenho organizacional sob quatro perspectivas equilibradas: financeira, do cliente, dos processos internos da empresa e do aprendizado e crescimento".

Já Pederneiras *et al.* (2022) defendem que não é objetivo do BSC definir estratégias da organização. No entanto, objetiva a sua sistematização para a confecção de um mapa estratégico, visando a realizar o acompanhamento e a supervisão dos resultados e da aprendizagem da empresa. Os autores continuam afirmando que o BSC presume um acompanhamento periódico da aplicação das estratégias, possibilitando, em um curto espaço de tempo, a comparação da performance em relação às metas definidas na organização.

Para Barros e Wanderley (2016), o BSC abrange quatro características principais:

> i. Um sistema que combina medidas de desempenho financeiro e não financeiro;

> ii. Um sistema que está estruturado em quatro perspectivas: financeira, cliente, processos internos e aprendizado e crescimento (a taxonomia BSC);
> iii. Um sistema com base nas relações de causa e efeito entre as medidas que ligam as quatro perspectivas;
> iv. Um sistema que se concentra na comunicação e na implementação da estratégia. (BARROS; WANDERLEI, 2016, p. 324).

Barros e Wanderley (2016), em sugestão, salientam que a dimensão extensão de adaptação pode ser examinada pelo nível em que as quatro características do BSC são aplicadas na empresa. A adequação à alta extensão é resultado de uma aplicação abrangente das práticas do BSC, diferenciando-se de uma adaptação de baixa extensão que é resultante de uma implementação menos abrangente das práticas do BSC.

Fagundes *et al.* (2018) destacam, ainda, que existem diferentes características entre as empresas, cabendo, então, a aplicação de diferentes estruturações de avaliação de desempenho, sendo necessária a utilização de ferramentas específicas para a mensuração, possibilitando, assim, a empresa planejar, coordenar e aplicar suas deliberações. Esses argumentos corroboram o que Davis e Albrigh (2004) defendiam, que a implantação do BSC traz melhoria para o desempenho pela identificação dos principais indicadores-chave, não financeiros, que influenciam os indicadores financeiros da organização.

Para concluir o entendimento sobre BSC, Erbele e Colauto (2014, p. 95) afirmam que o

> BSC é visto como uma ferramenta de avaliação do desempenho empresarial que extrapola aos indicadores contábeis e financeiros e ajuda a melhorar a gestão e o acompanhamento dos resultados da organização, uma vez que tem como foco o planejamento estratégico e o desempenho.

2.1.3 Sistema gerencial

A princípio, o objetivo do BSC era medir o desempenho da organização, mas, durante o seu processo de evolução, descobriu-se que o sistema poderia ser utilizado na implantação de estratégias para atender aos objetivos da empresa.

Kaplan e Norton (1996), em seu artigo *Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System,* afirmam que o *Balanced Scorecard* possibilitou a introdução de quatro novos processos de gerenciamento que contribuem para interligar os objetivos estratégicos de longo prazo e as ações de curto prazo. Esses processos são: traduzir a visão, comunicar e ligar, planejamento de negócio e *feedback* e aprendizado.

Entende-se que o BSC não é apenas um sistema de medição de desempenho, pois algumas empresas se utilizam do BSC para a elaboração de seus processos de gestão. Com isso, a vantagem é identificada na utilização do BSC como um sistema de gestão estratégica, e não como um sistema de medidas (KAPLAN; NORTON, 1997; 2006).

Marinho e Selig (2000) comentam que o BSC não é considerado uma ferramenta de fórmulas estratégicas, tornando possível a sua adaptação independente da abordagem da organização. O que, na verdade, o BSC oferece é um artifício que traduz indicadores e metas em objetivos. Sendo assim, a ferramenta busca o monitoramento da implementação estratégica.

Silva e Callado (2018) destacam que avaliar o desempenho de uma organização não é uma tarefa simples, porém, bastante necessária. Kawai (2017) complementa que os instrumentos de avaliação de desempenho têm a tarefa de viabilizar o acompanhamento do desempenho sob as diversas dimensões organizacionais, proporcionando o alcance dos objetivos, integrando-os para que se mantenham coerentes aos propósitos.

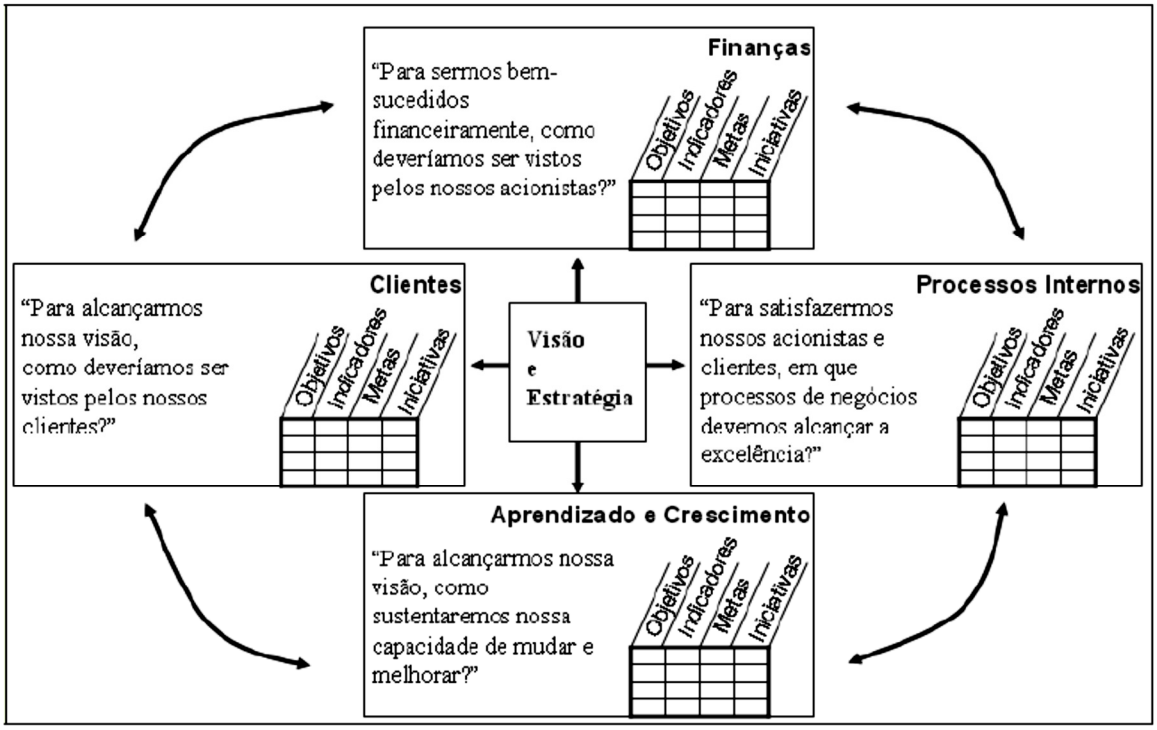
2.1.4 Perspectivas do Balanced Scorecard

Segundo Kaplan e Norton (1997; 2004), o BSC tem o intuito de detalhar a estratégia para ser apresentada de forma clara e objetiva, tomando como base a relação entre causa e efeito dos vetores de desempenho e as relações com fatores financeiros. Possibilita a visualização ampla da estratégia da organização, partindo dos objetivos financeiros de longo prazo, correlatando com as perspectivas dos clientes, aprendizagem, crescimento e processos internos.

Borba *et al.* (2017) destacam que a metodologia de confecção do BSC se origina da missão e visão elaborada pela empresa, determinadas por intermédio do planejamento estratégico. Possuindo o planejamento estratégico, missão e visão da organização, o degrau seguinte é a confecção do mapa estratégico, tendo por incumbência interpretar a missão e a visão por meio da identificação dos objetivos. Os autores, em continuação, comentam que, ao confeccionar o BSC, a organização incita a ligação da estratégia organizacional aos objetivos financeiros. Já para Madsen e Stenhem (2015), a aplicação do BSC tem uma grande ligação com a busca por melhorias nos processos de mensuração, orçamento e estratégia, como também as ações focadas nas mudanças socioculturais da empresa.

O equilíbrio entre as perspectivas é um aspecto importante no BSC, mas isso não significa que seja obrigatório o uso de quatro perspectivas, e nem que sejam igualmente importantes para a organização (JOHANSON *et al.,* 2006). Isso porque, segundo Santos (2010), as perspectivas são compostas por objetivos, indicadores e metas que são explicitadas em quatro perspectivas do BSC. O que se observa é que, quando integradas, as perspectivas possibilitam uma análise da situação atual e vindoura da empresa. A Figura 1 apresenta uma síntese da integração das quatro perspectivas.

Figura 1 – Perspectiva do *Balanced Scorecard*



Fonte: Kaplan; Norton (1996, p. 9)

Segundo Pinto (2005), o fato de as empresas usarem um conjunto de indicadores financeiros e não financeiros não quer dizer que exista um BSC em operação, tendo em vista que a ratificação do funcionamento de um BSC é dada pela relação de causa e efeito existente entre os objetivos e indicadores existentes nas perspectivas diversas.

Barino *et al.* (2010) apresentam a ideia de que o sistema de medição torna claras as relações existentes entre os objetivos das perspectivas, possibilitando que elas sejam gerenciadas e validadas. Os autores complementam a ideia, afirmando que a cadeia de causalidade do BSC deve observar as quatro perspectivas. A Figura 2 apresentada a seguir retrata uma estrutura básica do BSC e as relações de causa e efeito entre as perspectivas

do aprendizado e crescimento, a perspectiva do processo interno, a perspectiva do cliente e a perspectiva financeira.

Figura 2 – Relação de causas e efeitos das perspectivas do BSC

Fonte: Felix; Felix; Timóteo (2011, p. 60)

2.1.4.1 Perspectiva Financeira

Kaplan e Norton (1996; 1997) defendem que a perspectiva financeira é considerada a mais importante dentro do BSC, pois sintetiza consequências econômicas imediatas de ações executadas, servindo, também, de cerne para as demais perspectivas.

O propósito de longo prazo de qualquer empresa comercial é a geração de lucro. Com isso, a perspectiva financeira do BSC mostra a relevância deste objetivo, pois o torna explícito e possibilita os ajustes desses objetivos às organizações (KAPLAN; NORTON, 1997).

Kaplan e Norton (1997) salientam que os objetivos financeiros retratam desiguais considerações nas fases do processo dentro das empresas. Em complemento à ideia, os autores apresentam a relevância das ações dentro de cada uma das quatro fases principais, que são: crescimento, sustentação, colheita e saída.

Na fase de crescimento, identificamos fatores como: desenvolvimento operacional, sistemas, novidades nos mercados internos e externos, gastos proporcionais

aos resultados alcançados e educação continuada para funcionários. Na fase da sustentação, identificamos fatores como: resultados econômicos tradicionais, retorno sobre capital, melhora na produtividade, redução de custos, compartilhamento das informações e melhora na produtividade. No que se refere à fase colheita, os fatores apresentados são: diminuição da necessidade do capital de giro, crescimento do fluxo operacional e maximização dos resultados. Na quarta e última fase, identificada como a fase de saída, identificamos fatores como: análise das opções de produtos e definição da permanência ou não das atividades da organização.

Santos (2010) defende a ideia de que as medidas devem compor uma cadeia de relação entre causa e efeito, tendo como resultado a melhoria do desempenho financeiro. Com isso, entende-se que o BSC, na formação do processo estratégico, adota como início os objetivos financeiros de longo prazo, sendo esses conexos com ações que envolvam clientes, processos internos, sistemas e pessoas, adicionando, assim, valor econômico de longo prazo.

O fato é que o objetivo de longo prazo das organizações com fins lucrativos é a obtenção de lucros. Com isso, o crescimento das receitas, a otimização da produtividade, a redução dos custos e o gerenciamento de riscos possíveis são atributos da perspectiva financeira, onde as demais perspectivas devem se alinhar aos principais objetivos dessa perspectiva (CARVALHO FILHO; AMORIM, 2016).

2.1.4.2 Perspectiva dos Clientes

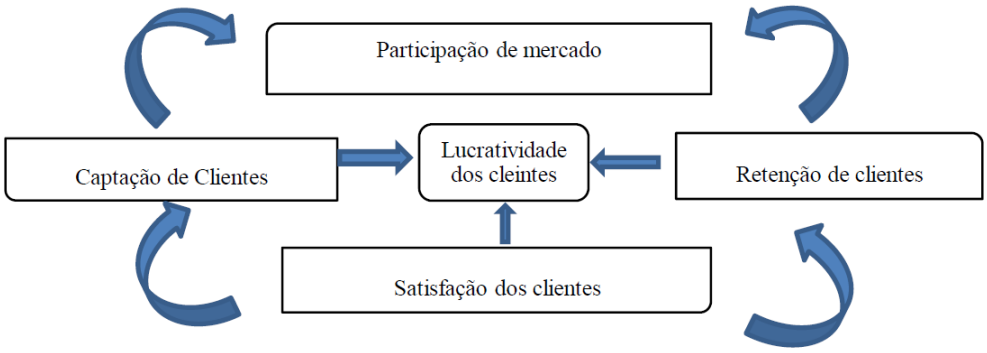
A perspectiva do cliente estende-se além do alinhamento de medidas essenciais de resultado/satisfação, da fidelização, da retenção, captação e lucratividade de segmentos singulares de clientes e mercado. A perspectiva do cliente possibilita, de forma clara, o reconhecimento das propostas de valor direcionadas a esses segmentos (KAPLAN; NORTON, 1997). Blonski *et al.* (2017) complementam que essa perspectiva equivale a medidas relacionadas aos grupos de clientes mais almejados (rentáveis).

Callado, Callado e Almeida (2007) defende que o requisito para se alcançar os objetivos financeiros, de forma inicial, deve ser o foco no cliente, garantindo, assim, a permanência no mercado competitivo, entendendo os clientes e observando as suas necessidades. O passo inicial é a identificação do tipo de cliente e do mercado que deseja alcançar, seguindo pela definição de meta que englobem prazo, qualidade, desempenho e serviço para, então, transformar as metas em indicadores de desempenho.

Por sua vez, Soares (2001) concorda que a perspectiva de clientes no BSC apresenta-se com a intenção de identificar os segmentos preferíveis de clientes para poder entrar e competir, pois, para que uma empresa se mantenha ou até amplie sua atuação no mercado, faz-se necessário entender e conhecer o segmento dos seus clientes, bem como suas necessidades, podendo, assim, adequar seus produtos e serviços para melhor atendê-los.

Para Beuren e Santos (2013), devem ser incluídas na perspectiva do cliente várias medidas padrão adequadas para o atendimento das necessidades das organizações em casos específicos. Com o objetivo de entender os clientes e suas necessidades, as soluções também devem ser adequadas aos tipos de ações escolhidas e aplicadas de forma personalizada. Como isso, para que as organizações possam formar uma concepção sobre os clientes, os autores complementam, apresentando algumas medidas-chaves: satisfação e retenção dos clientes, participação no mercado, valor do cliente e lucratividade do cliente, conforme também representado na Figura 3.

Figura 3 – Medidas essenciais na perspectiva do cliente



Fonte: Kaplan; Norton (1996, p. 68)

Em complemento, Brandão *et al.* (2008) defendem que as aferições de satisfação do cliente, nível de reclamação, proporção de participação no mercado, perfil e reputação da empresa possibilitam o direcionamento da organização, com o intuito de detectar, angariar e manter segmentos de clientes.

Por fim, conforme Kaplan e Norton (1997), as medidas usadas na perspectiva do cliente têm o defeito equivalente ao defeito das medidas financeiras tradicionais, o que significa que elas fornecem informações de algo passado, além de não indicarem o que deve ser feito no dia a dia para alcançar os resultados desejados pela organização no longo prazo.

2.1.4.3 Perspectiva dos Processos Internos

O desenvolvimento dos objetivos e de medidas para a perspectiva de processos internos dentro do BSC costumam ser desenvolvidos após a formulação de objetivos e medidas para as perspectivas do cliente e financeira, sendo derivados de estratégias para atendimento a clientes e acionistas (KAPLAN; NORTON, 1997).

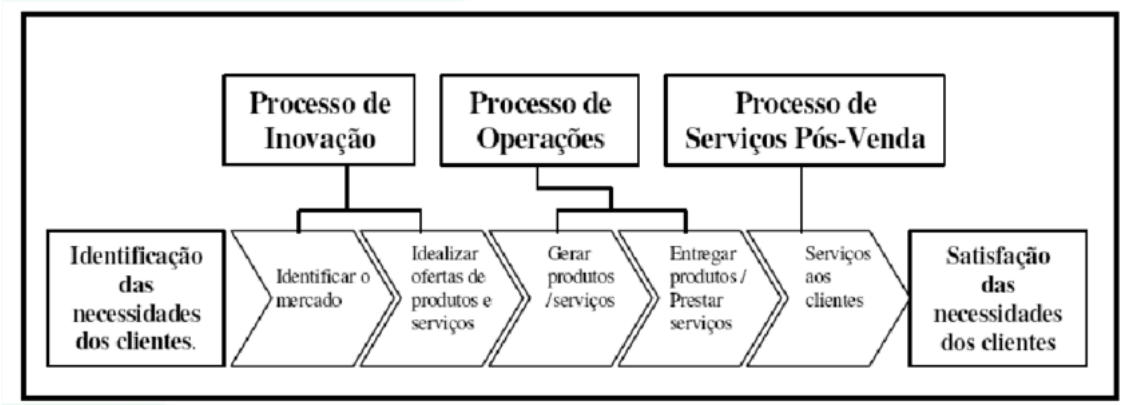
Segundo Carvalho Filho (2018), existe diferença entre a medição tradicional de desempenho e a que foi proposta pela perspectiva dos processos internos. A diferença consiste no fato de que, nas ferramentas tradicionais de medição de desempenho, o foco é dado aos processos existentes, enquanto que, no BSC, a atenção é voltada para os processos novos. A segunda diferença fica por conta da incorporação de processos. Camboim *et al.* (2011) complementa que o BSC transpassa o sentido lógico da maioria dos sistemas de medição de desempenho que se concentram no aprimoramento de processos operacionais existentes.

Com a concentração dos processos internos nos processos necessários para que a empresa se destaque tanto quanto um fornecedor a seus clientes, quanto como um prestador de serviço, existe a necessidade da inclusão de objetivos de curto e longo prazo, assim como a incorporação de desenvolvimento de processos inovadores para estimular a melhoria. No período de mudança, essa perspectiva mostra-se bastante eficaz, pois centraliza a atividade nos principais processos, essenciais para a implantação do programa de mudanças com eficiência. Com isso, os processos internos possibilitam melhores condições de produção ou prestação de serviço, aumentando a satisfação do cliente, resultando em um relacionamento duradouro (PINTO *et al.*, 2020).

Segundo Callado, Callado e Almeida (2007), o que se destaca na perspectiva dos processos internos é a relevância dos processos de inovação como método de agregar valor aos produtos e serviços na ótica do cliente.

Kaplan e Norton (1997) recomendam que os executivos estabeleçam uma cadeia de valor completa, norteada para os processos internos, que tenham a iniciação no processo de inovação, acompanhados pelos processos de operação e cessando no processo de pós-venda. Na Figura 4 apresentada abaixo, está representada a cadeia de valor mencionada para os processos internos.

Figura 4 – Cadeia de Valor



Fonte: Kaplan; Norton (1996, p. 27)

Santos (2010) defende que o processo de inovação dispõe de dois elementos ou medidas: desenvolvimento de produtos e pesquisa básica aplicada. O primeiro se refere à criação de mercado e novas oportunidades para os produtos e os serviços oferecidos pela organização, e o segundo se refere às pesquisas de mercado que buscam identificar a preferência e a necessidade dos clientes, assim como os preços dos produtos e serviços.

No tocante ao processo de operação, a sua constituição dá-se por três tipos de componentes ou medidas: medida de tempo, medidas de qualidade e custos (SANTOS, 2010). Nessa demanda, o que aponta como preocupação, segundo Campos (2002), é a disponibilidade de produtos e serviços que resultam do processo de inovação, pois essa etapa se inicia com o acolhimento do pedido, e finaliza com a entrega do produto ou serviço ao cliente. O destaque desse processo é direcionado à qualidade e competência na entrega dos produtos ou prestação de serviço em tempo satisfatório.

No que se refere ao processo de serviço pós-venda, Kaplan e Norton (1997) afirmam que é composto por serviços que são destinados a clientes, prestados pela organização em momento posterior à compra de produtos ou serviços. Esse processo é de grande importância, pois influencia diretamente na formação da imagem e da reputação da organização perante a cadeia de valor do cliente.

Para finalizar, Silva *et al.* (2018) complementam, dizendo que os processos internos possibilitam aos gestores a identificação dos segmentos do mercado, considerando a qualidade dos produtos e serviços, assim como o bem-estar dos clientes e o atendimento aos objetivos da empresa.

2.1.4.4 Perspectiva do Aprendizado e Crescimento

Sobre a perspectiva de aprendizado e crescimento, segundo Kaplan e Norton (1997), os objetivos e indicadores que norteiam o conhecimento surgem das necessidades percebidas nas três perspectivas anteriormente já mencionadas: a perspectiva financeira, a perspectiva dos clientes e a perspectiva de processos internos. Os autores afirmam que os vetores dessa perspectiva têm sua origem baseada em três fontes: sistemas, pessoas e procedimentos. Com isso, tendo a empresa a pretensão de alcançar um desempenho inovador, faz-se necessário o treinamento dos funcionários, a atualização dos equipamentos e sistemas tecnológicos e o alinhamento dos planejamentos e procedimentos organizacionais.

Santos (2010) defende que a perspectiva do aprendizado e do crescimento tem o propósito de proporcionar que a empresa aponte a composição necessária para garantir sua capacidade de crescimento, inovação e melhorias, com o foco de longo prazo.

A perspectiva do aprendizado e crescimento tem fornecido uma base, fazendo com que a organização alcance os objetivos nas outras três perspectivas do BSC, proporcionando desenvolvimento e aprimoramento a longo prazo. Assim como as perspectivas do cliente, a perspectiva do aprendizado e crescimento tem médias genéricas de resultado, como satisfação, retenção, treinamento e habilidade dos funcionários. Conforme os autores, cada medida tem um vetor específico (KAPLAN; NORTON, 1997).

Para Atkinson *et al.* (2000), os desígnios da perspectiva de aprendizagem e crescimento são vetores de resultados incluídos em outras perspectivas do BSC. Também é função dessa perspectiva mensurar o valor empregado por consequência de sua capacidade de aprender, criar e compartilhar conhecimento, assim como ponderar como suas competências ajudam a empresa, considerando três níveis: como membro de equipe, como alguém integrado à cultura da empresa e como pessoa.

Com isso, entende-se que o objetivo nessa perspectiva seria acompanhar a realização dos trabalhos dos funcionários, observando se está sendo permitida a aprendizagem e a geração de conhecimento e, também, se a estrutura organizacional causa motivação e estímulo à inovação e desempenho.

Complementando, Camboim *et al.* (2011) afirma que a existência de funcionários motivados afeta o bom desempenho dos processos internos, resultando, assim, em clientes satisfeitos e o alcance do consequente retorno financeiro almejado. Mas os autores

salientam que ainda existem empresas que tratam treinamento, aperfeiçoamento e desenvolvimento como custo, e não como investimentos.

Em contribuição, Felix, Felix e Timóteo (2011) defendem que a perspectiva de aprendizado e crescimento é a menos desenvolvida do BSC, pois, nessa perspectiva, são associadas a abrangência das funções estratégicas, disponibilidade de informações estratégicas e o grau de alinhamento das pessoas, equipes e áreas com o foco estratégico da empresa.

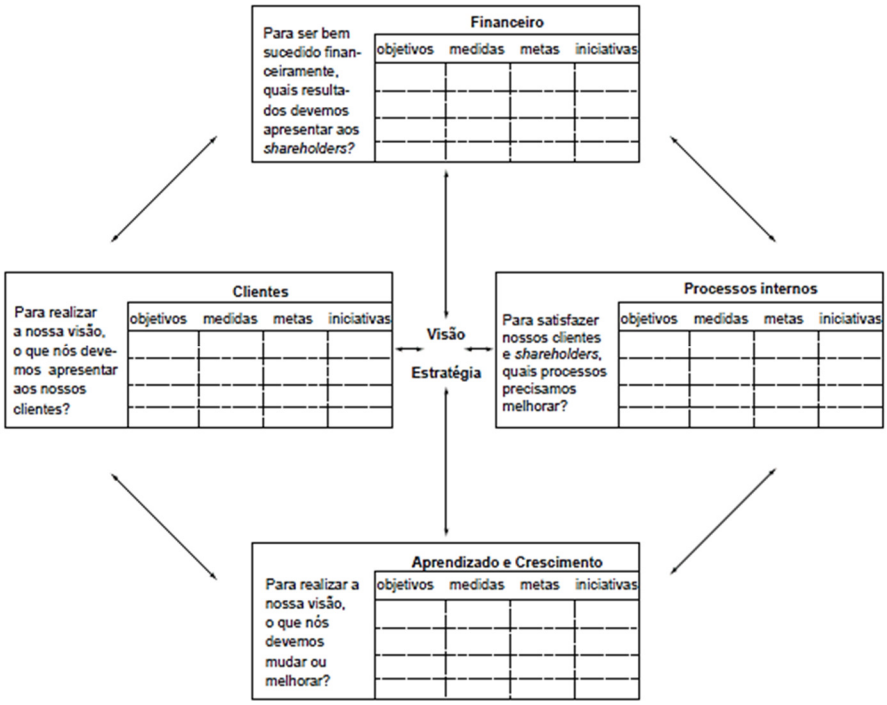
Fernandes, Furtado e Ferreira (2016) defendem a ideia de que a perspectiva de aprendizado e crescimento é um fundamento relevante para gerar melhorias e crescimento em longo prazo, favorecendo o desenvolvimento do capital intelectual com práticas de capacitação e motivação. Em concordância, Cislaghi e Filho (2006, p.02) afirmam que a perspectiva de aprendizado e crescimento é "constituída pelas pessoas que trabalham na organização e pelos sistemas de informação, é fundamental para o seu sucesso da organização, pelo fluxo contínuo de aprendizado e aperfeiçoamento que resulta em melhoramentos nos processos internos".

A perspectiva do aprendizado e do crescimento é a base para que a organização atinja os objetivos traçados nas outras perspectivas, possibilitando o desenvolvimento e o aperfeiçoamento da performance a longo prazo. De igual forma, a perspectiva do cliente: a medida de aprendizagem tem medidas, como satisfação, retenção, cursos e competências técnicas, procedimentos organizacionais e sistemas. É de extrema importância que as empresas entendam que o investimento em aperfeiçoamento e capacitação melhoram os resultados e o desempenho da organização (CARVALHO FILHO; AMORIM, 2016).

Joahnson *et al.* (2006) defendem que o equilíbrio entre as perspectivas é de extrema importância para o BSC, mas não significa que as quatro perspectivas tenham igual importância. Em complemento, Saraiva e Alves (2017, p.191) mencionam que "desde o início de seu aparecimento os temas do BSC descrevem a combinação de elementos intangíveis com os processos internos para se obterem resultados tanto intangíveis, como a fidelidade dos clientes, como tangíveis, tais como o crescimento da receita e rentabilidade".

Para um melhor entendimento, segue abaixo a Figura 5, que apresenta um esquema que inspira a formulação de objetivos, métricas de desempenho, iniciativas e público-alvo.

Figura 5 – Ligação entre as quatro perspectivas



Fonte: Kaplan; Norton (1996a, p. 54)

Kaplan e Norton (1997) salientam que a estrutura tradicional do BSC possui quatro perspectivas, mas nada impede que as organizações possam alterar esse número, de acordo com sua necessidade e realidade. Os autores complementam que o número de perspectivas pode aumentar ou diminuir, mas essa hipótese nunca foi presenciada por Kaplan e Norton (1997, p. 35). Os autores finalizam o pensamento comentando que as quatro perspectivas do BSC devem ser observadas como modelos, não como regra a ser seguida.

Esse pensamento entra em concordância com Fraga e Silva (2010), ao afirmarem que as quatro perspectivas do BSC são, basicamente, modelos, podendo ser expandidas quando se fizer necessário.

2.1.5 Mapa Estratégico

Kaplan e Norton (1997; 2006) mencionam que o BSC passou por uma evolução em relação aos indicadores de desempenho usados nas quatro perspectivas. A princípio, os autores defendiam o uso de um conjunto de indicadoras, que visavam à melhoria do desempenho, exemplificando: lucratividade, satisfação dos clientes, participação no mercado e a contenção de funcionários. Em momento seguinte, ao entrar em contato com

as empresas e realizar o processo de seleção dos indicadores, percebeu-se que a escolha de indicadores não deveria se basear no fato de já ser utilizado ou porque tinha a capacidade de impulsionar progressos ininterruptos. Então, o processo de escolhas dos indicadores de desempenho do BSC alterou o foco para a estratégia da organização, documentando as principais relações entre os objetivos estratégicos, demonstrando, assim, os desfechos em um "vínculo estratégico modelo" ou um diagrama de "mapas estratégicos".

Salientado, ainda, por Kaplan e Norton (1997; 2006), o mapa estratégico apresenta, de forma entendível, a hipótese de estratégia. Os indicadores são convertidos em parte integrante de uma cadeia lógica de causa e efeito, que correlaciona os resultados pretendidos com as consequências. O processo de mutação de ativos intangíveis em resultados tangíveis é apresentado no mapa para os clientes e, consequentemente, os ativos intangíveis são transformados em resultados financeiros.

Os sistemas que aferem o desempenho, comumente, indicam várias métricas como formas de controlar o progresso e a execução dos objetivos estratégicos que foram desenhados (PINTO *et al.*, 2020). Kaplan e Norton (2017) recomendaram, além de incentivar a integração dos indicadores, o uso de um mapa estratégico para a exposição da estratégia de forma congruente, alinhada e sistêmica ao planejamento estratégico da empresa.

O referido mapa estratégico é considerado como um diagrama que demonstra uma ilustração gráfica das relações de causa e efeito entre objetivos estratégicos da empresa disseminados nas quatro perspectivas do BSC. Ao mencionar o mapa estratégico, os autores narram a estratégia da organização de maneira uniforme, favorecendo a definição e a gestão dos objetivos e indicadores. Para os autores, o mapa estratégico baseia-se nos seguintes princípios:

> 1. A estratégia equilibra forças contraditórias – O ponto de partida da descrição da estratégia é equilibrar e articular os objetivos financeiros de curto prazo de redução de custos e de melhoria da produtividade com o objetivo de longo prazo de aumento lucrativo da receita.
> 2. A estratégia baseia-se em proposição de valor diferenciada para os clientes – A estratégia exige a definição nítida dos segmentos de cliente-alvo e da proposição de valor necessária para agradá-los. A clareza dessa proposição de valor é a dimensão mais importante da estratégia.
> 3. Cria-se valor por meio dos processos internos – As perspectivas financeira e de clientes nos mapas estratégicos e nos Balanced Scorecard descrevem os resultados, ou seja, o que a organização espera atingir. Os processos das perspectivas interna e de aprendizado e crescimento impulsionam a estratégia; mostram como a organização

> implementará a estratégia. Processos internos eficazes e alinhados determinam como se cria e sustenta valor.
> 4. A estratégia compõe-se de temas complementares e simultâneos – Cada grupamento de processos internos fornece benefícios em diferentes momentos. Ao identificar temas estratégicos para reforçar os processos em todos os quatro grupamentos internos, a organização aufere benefícios que se manifestam com o passar do tempo, gerando crescimento sustentável no valor para os acionistas.
> 5. O alinhamento estratégico determina o valor dos ativos intangíveis – A quarta perspectiva do mapa estratégico do Balanced Scorecard, aprendizado e crescimento, trata dos ativos intangíveis da organização e de seu papel na estratégia. Os ativos intangíveis podem ser classificados em três categorias: capital humano; capital da informação e capital organizacional. O valor desses ativos intangíveis, que decorre do grau em que tais recursos contribuem para a realização da estratégia, não pode ser medido de maneira separada e independente (KAPLAN; NORTON, 2004, p. 10).

O que caracteriza o planejamento estratégico é a visão a longo prazo, determinada em congruência com a estratégia da empresa, segundo Lemos *et al.* (2015). Os autores destacam os pontos avaliados pela estratégia organizacional: visão e missão da organização, compreensão dos cenários externos e internos, entendimento dos riscos e possibilidades de melhorias. Assim, existe uma relação entre o mapa estratégico e a programação a longo prazo, em correspondência com a estratégia organizacional.

Segundo Barino *et al.* (2010), por sua vez, os mapas estratégicos são considerados instrumentos que dão forma, relatam, observam e alinham os participantes frente às estratégias da empresa. Em continuação, eles afirmam que o mapa estratégico é considerado uma estrutura em que se inserem itens do BSC em uma sequência de causas e efeitos que interligam os resultados pretendidos com os vetores ou impulsionadores respectivos.

Por sua vez, Anagnostopoulos, Greece e Elmasides (2010) afirmam que o mapa estratégico provê uma ferramenta prestigiada, usada para visualizar a estratégia organizacional, com uma sequência de relações de causa e efeito entre os objetivos estratégicos. Separada em temas estratégicos, a cadeia de objetivos inicia com o financeiro, seguindo com os objetivos da perspectiva do cliente. O vínculo da cadeia continua com os objetivos da concepção de processos internos e externos, e atinge a perspectiva de aprendizado e crescimento, montando, assim, o mapa estratégico elaborado ligado ao BSC.

Fernandes, Furtado e Ferreira (2016), por sua vez, lembram que a eficácia do mapa estratégico se condiciona à compreensibilidade das relações de causa e efeito entre os objetivos estratégicos de cada perspectiva. Assunção, Terêncio e Wander (2015)

salientam que o mapa estratégico é a etapa final da construção do BSC, tendo como finalidade elucidar a hipótese da estratégia, em que cada indicador é convertido em um fragmento integrante de uma sequência lógica de causa e efeito, interligando os resultados pretendidos pela estratégia.

Pode-se afirmar, seguindo as ideias de Beuren, Souza e Portulhak (2018), a existência de quatro motivos que justificam a constituição do mapa estratégico:

1. Os sistemas que antecedem o BSC apresentavam baixo índice de sucesso, pois os indicadores usados eram selecionados dentre os indicadores já utilizados, sem ter exatamente relação com os objetivos estratégicos da missão organizacional;
2. Os gestores e os demais colaboradores não tinham ciência a respeito da estratégia da organização;
3. Ausência de *feedback* sobre o alcance dos resultados esperados com base nas estratégias da organização;
4. O desmembramento dos objetivos em projetos e iniciativas.

Esse entendimento também é validado por Amaral Junior, Martins e Jones (2014), ao salientarem que as organizações que fazem uso da gestão estratégica, usualmente, relatam resultados de desempenho positivos, pois foram capazes de alinhar os objetivos organizacionais aos processos.

Por sua vez, Saraiva e Alves (2017) identificam que existe uma relação entre o BSC e as estratégias de toda a empresa. Como resultado, o mapa estratégico proporciona a compreensão de todos os colaboradores para que, assim, eles contribuam para a execução dos objetivos planejados.

Por fim, Silva *et al.* (2018) reafirmam que o mapa estratégico descomplica a comunicação entre a estratégia organizacional e o conhecimento dos funcionários sobre os objetivos estratégicos da instituição, possibilitando o entendimento dos funcionários sobre como podem colaborar para a execução da estratégia organizacional.

2.1.6 Mensuração de Desempenho

Kaplan e Norton (1997) propuseram o Sistema de Medição de Desempenho Estratégico (SPMS), que tinha como objetivo o auxílio no desenvolvimento e tratativa de resultados estratégicos competitivos, que visava à realização de quatro processos de

gerenciamento importantes para o desenvolvimento da estratégia competitiva: tradução da visão e estratégia, estabelecimento de metas, relacionar objetivos e medidas estratégicas e o aprimoramento do *feedback* estratégico.

Isso porque defendiam que o cenário de competitividade cobrava das empresas uma melhor condição de controle que possibilitasse elevar o os resultados, mensurando de forma mais eficiente o desempenho, permitindo uma avaliação constante e contínua, pois entendiam que o sucesso da ferramenta estaria ligado à maneira com que se interpreta as informações, além do acompanhamento essencial.

Voltado para o aprimoramento dos processos operacionais, os sistemas de medidas de desempenho recomendam que os gestores definam uma estrutura confiável dos processos internos, iniciando com o processo de inovação, reconhecimento das necessidades (presentes e futuras) dos clientes e progresso de novas soluções, com foco no atendimento a essas necessidades (KAPLAN; NORTON, 1997).

É contínua a observância destinada por Kaplan e Norton (1997; 2006) sobre a importância de mensurar para poder gerenciar. A finalidade é avaliar a performance logística, partindo da seleção de indicadores chaves aderentes a seus processos, tomando como base o BSC, pois a ferramenta proporciona a integração e fornece *feedback* a respeito de como as atividades e os negócios se relacionam com as estratégias e outros aspectos do sistema.

Chenhall (2005) salienta que o *feedback* tem o papel de auxiliar os gestores no entendimento e gerenciar de forma satisfatória as interdependências entre os setores, alinhando-se às estratégias. Acrescenta que os sistemas têm a possibilidade de destinar atenção a assuntos relacionados à integração de novas necessidades, que são resultados das solicitações dos clientes e dos demais usuários.

A avaliação de desempenho pode ser tácita, por meio do BSC, porque se apresenta como uma medida de desempenho detalhada, que pode ser aplicada em qualquer organização. Ao se observar a performance da empresa, essa se caracteriza como o principal indicador usado para analisar o desenvolvimento da organização. Salienta-se que algumas organizações são definidas, principalmente, pela sua missão, sendo o BSC uma ferramenta central para auxiliar nessa finalidade, alinhando-se com o conjunto das perspectivas organizacionais, observando o desempenho da empresa. Recomenda-se que os aspectos variados do BSC devam ser inseridos junto à avaliação do desempenho da organização e que os resultados críticos, obtidos a partir dessa perspectiva, auxiliem na realização de ajustes no planejamento de execução (CHONG *et al.*, 2019).

Folan e Browne (2005) defendem que a empresa deve ser analisada com base em seus resultados, podendo ser fundamental uma separação da visão tradicional do formato de mensurar o desempenho organizacional, apresentando limites claros, conexões delimitadas com outras organizações e atenção voltada para a eficiência e eficácia dos processos internos. Essas práticas podem resultar em um impacto profundo nos padrões de gerenciamento de projetos, que, inclusive, é sentido nas literaturas que abordam a gestão de desempenho.

Por sua vez, Chenhall (2005) defende a existência de um interesse significativo na atuação dos sistemas de medição de desempenho estratégico (SPMS), com uma estrutura equilibrada, atuando no auxílio a gestores na função de desenvolver estratégias competitivas. Um aspecto do SPMS que deve ser ressaltado é que eles são desenvolvidos com o intuito de fornecer aos gestores medidas financeiras e não financeiras, que envolvam perspectivas distintas, como forma de traduzir a estratégia em um conjunto de medidas de desempenho, assim como já mencionado no BSC.

Como efeito, a empresa tem a possibilidade de verificação incessante do seu desempenho, em relação ao objetivo desejado e, consequentemente, aplicar controles que podem definir a ação necessária para garantir a realização dos objetivos e o alcance das metas projetadas. Assim, o BSC evidencia o status de sistema de gestão, tendo como base um conjunto de indicadores equilibrados, que possibilitam a avaliação do desempenho da organização, traduzindo a missão e a estratégia em objetivos e medidas alinhadas para as suas perspectivas (ANDRADE; FRAZÃO, 2011).

Segundo Carvalho Filho e Amorim (2016), a utilização de um grande composto de indicadores para potencializar o desempenho pode ser idealizada no processo de seleção dos vinte ou trinta indicadores com maior importância para a organização, porque isso ajuda a obter melhorias contínuas, considerando a estratégia da empresa.

Finalizando, deve-se destacar que o sistema de aferição tem a possibilidade de variar no grau em que as informações compõem as estratégias, com o uso de sistemas que proporcionam maior integração, resultando em *feedbacks* mais completos. O fornecimento desses *feedbacks* estratégicos compõe a base para otimizar resultados e ponderar os objetivos (CHENHALL, 2005; CARVALHO FILHO; AMORIM, 2016).

2.1.7 Indicadores de Desempenho

Kaplan e Norton (1997; 2006) defendem que os indicadores financeiros, quando usados de forma isolada, tornam-se insuficientes no auxílio à gestão organizacional. Para que uma gestão eficiente ocorra, não se deve excluir indicadores, mas, sim, utilizá-los em conjunto, conciliando o financeiro e não financeiro, possibilitando, dessa forma, uma gestão equilibrada, que resulte no efetivo alcance dos objetivos. Com isso, é possível dividir o uso de medidas de desempenho em dois, sendo a primeira parte identificar as medidas derivadas da estratégia e, em segundo lugar, realizar o uso da informação e do *feedback* das medidas para validar as ideias iniciais e testar a validade da estratégia.

Kaplan e Norton (2000) complementam a ideia de que os sistemas de medição de desempenho devem estar visivelmente vinculados à estratégia operacional da empresa. As escolhas das medidas de desempenho e as respectivas metas devem ser observadas como definições das escolhas estratégicas organizacionais, e os seus resultados devem refletir o alcance das escolhas estratégicas. Frezatti, Relvas e Junqueira (2010) associam-se a esses argumentos, quando defendem que é infrutífero estabelecer indicadores que não tenham a possibilidade de serem medidos ou alcançados, restringindo os gestores a desenvolverem uma quantidade limitada de indicadores, restringindo, assim, também, a estratégia traçada.

No entanto, Junger, Ferreira e Pinto (2018) afirmam que os indicadores de desempenho apontam os indicadores de sucesso atuais e futuros, possibilitando, assim, aos gestores a canalização de atenção, esforços, ciência e habilidades, em conjunto com os colaboradores, para atingir as metas propostas a longo prazo.

De forma geral, entende-se que o BSC deve conter entre 20 e 25 métricas equilibradas direcionadas ao financeiro, clientes, processos internos e perspectivas de aprendizado e crescimento. Uma vez tendo sido definidos os indicadores, assim como suas fórmulas, frequências, responsáveis e polaridades, a sua aplicação e divulgação devem abranger todos os colaboradores da empresa. Com isso, os colaboradores terão ciência dos indicadores, assim como da importância da sua ação para o alcance dos resultados da empresa, facilitando para o gestor a demonstração do impacto positivo que essa interação pode causar (PARANJAPE; ROSSITER; PANTANO, 2006; PUNNIYAMOORTHY; MURALI, 2008).

A gestão realizada com base em indicadores de desempenho é o marco zero para atingir a excelência e práticas organizacionais preferíveis, pois o que não é mensurado

não pode ser gerenciado e, consequentemente, o que não pode ser gerenciado não pode ser aprimorado e, por fim, o que não é aprimorado cai em desuso e deixa de existir (QUINTELLA; LIMA, 2005).

Então, Micheli e Kennerley (2005) salientam que o indicador de desempenho é uma medida verificável, pronunciada em termos qualitativos ou quantitativos, sendo definida com base em um ponto de referência. Os autores observam dois elementos críticos.: o primeiro deles é que um indicador deve ser identificável, ou seja, a sua base deve ser estruturada em um conjunto de dados combinados, em concordância com um processo bem compreendido e perfeitamente documentado, convertendo esses dados em informações; e o segundo, é que as métricas devem ser mensuradas, registrando características ou resultados em um formato nominal ou numérico.

A relação de causa-efeito resultante das medidas de áreas não financeiras, segundo Martins (2015), apura a possibilidade de realizar teorias para as medidas financeiras, permitindo a visualização do reflexo que determinado indicador terá, direta ou indiretamente, em outro indicador e, também, como consequência no próprio objetivo estratégico relacionado.

Em observância à evolução do BSC, Junger, Ferreira e Pinto (2018) defendem a relevância da existência dos indicadores de desempenho, assim como a gestão deles, devendo esses indicadores estar ligados aos objetivos estratégicos, inseridos no mapa estratégico, de forma que seja possível mensurar e controlar o desenvolvimento da implantação da visão estratégica. Lemos *et al.* (2015) e Chavan (2009) complementam que o BSC possui indicadores não financeiros, acrescentando medidas clássicas, como indicadores financeiros, acoplados em suas perspectivas, pois o BSC é uma ferramenta gerencial que possibilita às organizações o desenvolvimento de uma visão ampla sobre as suas atividades, resultando em um diagnóstico sobre o que a empresa deve mensurar e avalizar nas suas estratégias.

2.2 FATORES CONTINGENCIAIS

Para que as organizações alcancem resultados globais satisfatórios e uma eficiência operacional considerável, existe a necessidade de adaptabilidade às circunstâncias e ao ambiente em que estão inseridas. Portanto, é necessária a observância dos fatores contingenciais que as rodeiam e influenciam (OTLEY, 2016; UYAR; KUZEY, 2016; SILVA *et al*., 2017; DOLLABONA; SILVA; LAVARDA, 2019).

A Teoria Contingencial é estudada há várias décadas por autores como Burns e Stalker (1961a.; 1961b), Thompson (1967) Churchman (1968), Galbraignt (1973), Lawrence e Miller (1976), Waterhouse e Tiessen (1978), Otley (1980) e Haka (1987), dentre outros, que podem ser considerados como seus precursores. Essa teoria trata de aspectos relacionados à gestão organizacional, ou seja, às particularidades dos métodos administrativos, e expõe a direção na qual os gestores praticam a gestão organizacional. Assim, sugere que boas estruturas organizacionais e processos eficientes resultem das circunstâncias a que a organização está submetida, interna e externamente, nas interrelações entre todas as variáveis envolvidas. Em resumo, a teoria contingencial defende que os atributos organizacionais, os estilos de liderança e a folga organizacional influenciam a estrutura da empresa, sendo também influenciados pelas variáveis ambientais externas. Portanto, as variáveis contingenciais internas são cuidadas pela administração. Em especial, destacam-se: estratégia, estrutura, tecnologia, processos, porte e cultura organizacional. Já as variáveis contingenciais externas estão relacionadas à incerteza ambiental, no tocante à casualidade nas ações e decisões de fornecedores, concorrentes, clientes e grupos de stakeholders.

Heinzmann (2011), mais recentemente, defende que as variáveis contingenciais promovem vínculos entre o que é desenvolvido nas organizações e os requisitos exigidos de forma bastante diversificada e contingencial, para que atuem no mercado. Portanto, aspectos internos, como estrutura organizacional e tecnologia utilizada, são influenciadas por fatores contingenciais, sendo geradas circunstâncias internas, relacionadas à estrutura organizacional, eficácia gerencial na tomada de decisões e liderança.

Dessa forma, os fatores contingenciais são elementos que intervêm na organização nos mais variados níveis, podendo ser relacionados a aspectos internos ou externos, assim como o ambiente em que a organização está inserida, as estratégias das organizações estabelecidas pela cúpula organizacional, a cultura que se estabeleceu na organização em termos de todo o aparato processual, gerencial, do capital intelectual e tudo que os envolve, bem como o clima organizacional que impera entre as relações pessoais e gerenciais, dentre tantos outros mais ligados diretamente ao tipo de organização, área de atuação, localização geográfica e estrutura (GUERRA, 2007; DUTRA, 2014).

No que se refere ao ambiente externo, Guerra (2007) também destaca que a organização se depara com fatores que representam variáveis independentes, sendo alheios ao seu controle, fazendo alusão a um aspecto substancial para os dias atuais, que é a tecnologia. Já no que tange ao ambiente interno, existe a possibilidade de se encontrar

fatores dos quais a organização detenha alguma forma de controle, sendo classificadas como variáveis dependentes, representadas por aspectos estruturais, assim como a cultura organizacional, as pessoas que participam, os processos envolvidos e a estrutura organizacional.

Os fatores contingenciais são, então, variáveis que sugestionam a seleção e a utilização de artefatos de controles gerenciais, segundo Mantovani (2012), de modo que o planejamento e a utilização dos sistemas gerenciais têm a necessidade de serem adequados às demandas informacionais, para o atendimento à necessidade dos gestores de apoio na tomada de decisão. Beuren e Macohon (2011) salientam que as variáveis contingenciais utilizadas em estudos relacionados à contabilidade gerencial, de forma frequente, geralmente, são as mesmas.

Diante disso, a teoria contingencial busca identificar formas ideais de controle das operações organizacionais propícias ao ambiente organizacional, buscando mensurar grau de incerteza e complexidade das atividades organizacionais, diferenciando particularidades ambientais e as relações de interação e influências com o ambiente, como destacam Dallabona, Silva e Lavarda (2019). Acredita, assim, que não há uma melhor estrutura organizacional, uma vez que ela precisa se adaptar às exigências internas e externas, incorporando a natureza do ambiento externo e o grau de incerteza existente em cada período.

Otley (2016) salienta que as variáveis internas se constituem em sistemas de informações, variáveis psicológicas, posição da empresa no mercado, ciclo da vida dos produtos e mudanças de forma geral. Já as variáveis externas representam a concorrência no mercado, as incertezas e a cultura nacional ou internacional, dependendo de onde a organização atua. Por sua vez, Godoy e Raupp (2017), em análise a estudos anteriores realizados, identificam que os principais fatores contingenciais estudados são o ambiente e a tecnologia, no que se refere a variáveis externas à empresa, assim como a sua estrutura, porte e estratégia, relacionados à parte interna, pois têm maior possibilidade de serem controlados.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 TIPOLOGIA DE PESQUISA REVEJA A NUMERAÇÃO DO SUBTÓPICO

Pesquisar é reunir informações importantes, com a intenção de encontrar respostas para uma pergunta e, consequentemente, chegar à resolução de um problema (BOOTH; COLOMB; WILLIANS, 2000). Marconi e Lakatos (2003, p.155), aprofundando o tema, apresentam a pesquisa como "um procedimento formal, com método de pensamento reflexivo, que requer um tratamento científico e se constitui no caminho para conhecer a realidade ou para descobrir verdades parciais".

Gil (2019), por sua vez, também entende a pesquisa como um processo formal que contempla várias atividades e utiliza método científico para o seu desenvolvimento. Salienta que o método é o caminho que se segue para poder chegar a um determinado objetivo e, especificamente o método científico, representa um conglomerado de procedimentos técnicos e intelectuais utilizados para atingir o conhecimento. Assim, a tipificação ou classificação da pesquisa científica deve seguir determinados parâmetros, que serão escolhidos em conformidade com a natureza da pesquisa, objetivos propostos, procedimentos metodológicos e abordagem do problema.

No que se refere à natureza desta pesquisa, ela é classificada como básica. Para Prodanov e Freitas (2013), esse tipo de pesquisa tem o propósito de gerar novos conhecimentos com utilidade para a ciência, no entanto, sem uma aplicação prática específica, abrangendo, muitas vezes, verdades e interesse universal.

No que tange aos objetivos, esta pesquisa é classificada como exploratória e descritiva. Para Michel (2005), as pesquisas exploratórias têm por finalidade auxiliar na definição de objetivos e a sondagem de informações sobre o assunto do objeto estudado, especialmente no tocante aos aspectos contingenciais. Cervo, Bervian e Silva (2007), por sua vez, afirmam que a pesquisa exploratória não tem a intenção de elaborar hipóteses a serem testadas, mas, sim, de definir objetivos e coletar informações sobre o tema determinado. Apesar de assuntos relacionados à utilização e implantação do BSC já serem explorados em diversas áreas e segmentos, não foram encontrados trabalhos anteriores com foco nas empresas que desenvolvessem atividades semelhantes às atividades das empresas estudadas nesta pesquisa.

Já a pesquisa descritiva, para Santos (2000) e Gil (2019), tem como objetivo principal a descrição das características dos fenômenos ou população a qual se quer

analisar na pesquisa, sendo possível estabelecer relações entre as variáveis, o que foi feito neste estudo.

Sendo a pesquisa realizada no ambiente em que os problemas ocorrem, no caso, nas empresas industriais de bebidas em Pernambuco, classifica-se como uma pesquisa de campo, tendo a possibilidade de se obter não só a semelhança com o que se deseja, mas, também, produzir um aprendizado, a partir da realidade existente (PRODANOV; FREITAS, 2013).

No que se refere à abordagem, esta pesquisa se esculpe como quantitativa. Para Creswell (2010), além de Silva e Menezes (2001), a intenção da pesquisa quantitativa é que tudo pode ser quantificado, traduzindo dados e informações em números para, dessa forma, poder classificá-las e analisá-las. Segundo Vieira (2010, p.107), "As pesquisas quantitativas são aquelas que se propõem a explicar, por meio de dados quantificáveis, as causas, as consequências e as inter-relações entre os fenômenos".

Sobre a obtenção das informações, classifica-se como qualitativa, uma vez que foram utilizados questionários abertos como base de roteiro para entrevistas e, consequentemente, a coleta das informações.

Segundo Denzin e Lincoln (2011, p. 3):

> A pesquisa qualitativa é uma atividade situada que posiciona o observador no mundo. Isso significa que os pesquisadores qualitativos estudam as coisas em seus ambientes naturais, tentando dar sentido ou interpretar os fenômenos nos termos dos significados que as pessoas fornecem a eles.

E sobre a temporalidade, a presente pesquisa se classifica como transversal, a qual, segundo Marconi e Lakatos (2010) e Sampieri *et al.* (2013), é quando a coleta de dados ocorre em um único momento, incluindo os envolvidos de diversos segmentos, grupos ou organizações em um determinado ponto no tempo.

3.2 UNIVERSO DE PESQUISA

O objetivo da delimitação da pesquisa para Creswell (2010) é definir as fronteiras e os elementos que serão objeto de estudo, podendo o escopo mirar em variáveis específicas ou um determinado fenômeno. Marconi e Lakatos (2003) defendem que delimitar o universo da pesquisa consiste em apresentar, de forma clara, quais agentes ou fenômenos serão observados durante a pesquisa.

No tocante ao universo de pesquisa, segundo Marconi e Lakatos (2010), pode-se entender como um grupamento de, no mínimo, uma característica possuída por um grupo de indivíduos em comum.

Toledo e Ovalle (2010, p.16) também definem população como sendo o conjunto constituído por todos os indivíduos que apresentem, pelo menos, uma característica comum, cujo comportamento interessa analisar (inferir), ou seja, o universo contém a população que engloba as observações relevantes para o estudo das características dos indivíduos.

Como universo, esta pesquisa tomou como base a listagem pública emitida pela Federação das Indústrias do Estado de Pernambuco (FIEPE, 2022), que desenvolve atividade no setor industrial de fabricação de bebidas no estado de Pernambuco, contendo 19 empresas, delimitando, assim, as empresas a serem pesquisadas em forma de censo. A escolha pela base de dados da FIEPE deu-se por ser um dos órgãos representativos da indústria em Pernambuco, com tradição e visibilidade significativas no cenário estadual.

3.3 VARIÁVEIS DA PESQUISA

Markoni e Lakatos (2018, p. 139) têm a visão de variáveis como "uma classificação ou medida; uma quantidade que varia; um conceito operacional, que contém ou apresenta valores; aspecto, propriedade ou fator discernível em um objeto de estudo e passível de mensuração". Já para Gressler (2004, p.119), "variáveis são valores, fatos ou fenômenos que, numa hipótese, são considerados em sua dimensão de inter-relação, de modo que um ou mais deles são determinados como causa e outros como efeitos".

Beuren (2004) complementa que, na esfera de qualquer pesquisa, sendo ela descritiva, exploratória ou explicativa, sempre haverá a presença de variáveis. E Gil (2002) entende que variável é tudo que pode assumir diferentes valores ou até diferentes aspectos, que serão medidos ou interpretados de acordo com cada caso ou circunstância particular.

Assim, normalmente, as variáveis são apresentadas em números. No entanto, expõem outros atributos do fenômeno em análise. Ao serem expressas em números, a variável é classificada como quantitativa, mas, quando se refere a uma qualidade do fenômeno analisado, é classificada como quantitativa (BARBOSA; MILONE, 2004).

Para Cooper e Schindler (2016), existem quatro escalas de medição de variáveis: a nominal, que determina igualdade; a ordinal, que tem a determinação de maior ou

menor; a intervalar, que determina igualdade ou diferença de intervalo; e a razão, que determina a igualdade de razões.

As variáveis desta pesquisa foram definidas a partir da escolha do segmento a ser estudado, e divididas em 5 grupos: Grupo 1 - Caracterização da empresa estudada, que abrange o tempo de funcionamento da empresa, o porte, o tipo, se ela é matriz, filial ou franquia e a quantidade de funcionários/colaboradores vinculados à empresa; Grupo 2 - Perfil do respondente, que abrange o cargo ocupado, tempo de atuação na empresa, formação acadêmica, existência de experiência anterior e idade; Grupo 3 – Levantar se a empresa utiliza o BSC e indicadores que envolvem a utilização e, no caso de não usar o BSC, identificar quais indicadores de desempenho são utilizados; Grupo 4 – Identificar se a empresa faz mapeamento ou levantamento de fatores contingenciais influenciadores do desempenho e a identificação desses fatores; Grupo 5 – Perguntas destinadas às empresas que apresentaram respostas negativas tanto ao uso do BSC, como ao uso de qualquer outro indicador de desempenho.

3.4 COLETA DE DADOS

Segundo Marconi e Lakatos (2010), coleta de dados é a parte da pesquisa na qual se aplica o método e os instrumentos elaborados junto com as técnicas determinadas, com a intenção de obter os dados pretendidos. É nesse instante que o leitor consegue identificar a forma como se almeja adquirir os dados para a resolução da problemática proposta.

Para Fachin (2006), o questionário é formado por um grupo de perguntas e/ou afirmações que foram submetidas aos participantes, com o objetivo de colher informações. Para esta pesquisa, foi elaborado um questionário estruturado com 30 questões abertas formuladas pelo pesquisador, não tomando como fonte ou influência trabalhos anteriores. O questionário serviu de base para a realização das entrevistas, utilizado como roteiro e, consequentemente, para o levantamento dos dados, visto que houve muita resistência por parte dos representantes das empresas em responder aos questionários anteriormente enviados, mesmo que fosse no Google Forms®.

A realização das entrevistas deu-se, em sua maioria, de forma virtual, pois, sempre que encontros presenciais foram agendados, eram desmarcados com antecedência ou após a chegada do pesquisador ao local na data e horários agendados. Das 19 empresas listadas, 13 responderam às perguntas por meio de entrevistas, sendo 03 presenciais e 10 *on-line*. Três empresas pediram que fossem enviadas cópias simples em PDF das perguntas para

que pudessem responder, mas, ao devolverem, tiveram que ser descartadas, pois grande parte do questionário retornou sem resposta, e o que foi respondido era de forma inconclusiva ou contendo respostas como “talvez” ou “não sei responder”.

A forma de contato com as empresas sempre foi iniciada por ligações telefônicas, em que era apresentado o objetivo do contato, junto com as possibilidades de realização. No que não houve êxito por meio de chamada telefônica, como alternativa secundária, foi estabelecido o envio de e-mails e por fim, a ida presencial. A coleta de dados ocorreu entre os meses de outubro/2022 e janeiro/2023.

4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

Após concluir o processo de coleta das informações por intermédio de entrevistas estruturadas, foi realizado o tratamento dos dados da pesquisa, objetivando analisar, discutir e apresentar os resultados encontrados, utilizando-se de estatística descritiva.

O tratamento dos dados deu-se de forma quantitativa, quantificando-se, assim, as respostas obtidas nas entrevistas, a partir da categorização das respostas semelhantes, a em relação aos depoimentos e respostas. Utilizou-se, então, a estatística descritiva de distribuição de frequência, utilizando as frequências absolutas e relativas. Para o cálculo das frequências e elaboração das tabelas, foi utilizado o *software* Excel® 2020.

Então, nesta seção, a sua apresentação dar-se-á em uma sequência de cinco grupos: (1) Perfil da empresa; (2) Perfil do respondente; (3) Utilização do BSC; (4) Fatores contingenciais; (5) Perguntas destinadas a quem apresentou resposta negativa à utilização do BSC ou qualquer outro indicador de desempenho.

Salienta-se que, das 19 empresas listadas, 6 empresas não quiseram ou não souberam responder, resultando em 13 empresas participantes das entrevistas estruturadas.

4.1 ESTATÍSTICA DESCRITIVA

Foram elaboradas 30 questões como base para a entrevista estruturada, as quais serão discutidas seguindo cada um dos grupos apresentados anteriormente.

4.1.1 Perfil das Empresas

O primeiro grupo de variáveis da pesquisa destinou-se a tomar ciência sobre as principais características das empresas que participaram da pesquisa. As perguntas tinham como direcionamento obter elementos que demonstrassem o perfil das empresas, abrangendo variáveis como tempo de funcionamento, porte empresarial e tipo de estrutura administrativa, assim como a quantidade de funcionários e colaboradores vinculados à organização no período em que a pesquisa foi realizada.

A Tabela 1 traz as primeiras evidências da pesquisa, demonstrando o tempo de funcionamento das empresas. Destaca-se que grande parte das empresas está em

funcionamento de 16 a 30 anos (69,23%), o que sugere serem organizações estabelecidas no mercado e que já devem ter uma estabilidade gerencial e comercial na região.

Tabela 1 – Tempo de funcionamento da empresa

	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Até 15 anos	1	7,69%
De 16 a 30 anos	9	69,23%
De 31 a 45 anos	0	0,00%
De 46 a 60 anos	3	23,08%
Total	13	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Como segundo maior grupo de respondentes (23,08%), foram identificadas as empresas entre 46 e 60 anos de funcionamento. Essas estão posicionadas como as empresas de maior tempo de funcionamento, o que sugere uma sólida consolidação de mercado no segmento em que atuam e nicho de mercado atendido por elas.

Um fato interessante de ser apresentado é que todos os entrevistados usaram, como base para responder os questionamentos sobre o tempo de funcionamento, a data de efetivo registro das empresas nos órgãos competentes. Além disso, ressalta-se que nenhum dos respondentes estava na empresa desde o momento da sua fundação.

Ao serem questionados sobre se a empresa desenvolvia alguma atividade antes da data oficial de registro, seja de maneira informal ou até mesmo com base em registros de CNPJs diferentes do atual, nenhum dos entrevistados soube responder. Alguns, inclusive, durante a entrevista, precisaram fazer consultas a outros funcionários para poder apresentar essa resposta.

Foi em 1970 que o conceito de atividade informal começou a ser utilizado, buscando qualificar os recursos oriundos de atividades econômicas não atingidas pela regulamentação do estado (TELLES *et al.,* 2016), ou seja, nem sempre uma empresa inicia as suas atividades após a formalização, tendo a possibilidade de começar as operações e só depois realizar o devido registro e criação da personalidade jurídica de fato e de direito.

Seguindo para a Tabela 2, esta, por sua vez, apresenta os resultados quanto ao porte da empresa. Não se identificou uma maioria em nenhum dos segmentos analisados, tendo o mesmo percentual de pequenas e médias empresas (38,46%). Apenas 15,39% são grandes empresas e 7,69%, microempresas.

Tabela 2 – Porte da empresa

	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Microempresa	1	7,69%
Empresa de Pequeno Porte	5	38,46%
Empresa de Médio Porte	5	38,46%
Empresa de Grande Porte	2	15,39%
Total	13	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Para o SEBRAE (2013), as qualificações do porte empresarial dividem-se em 4: microempresas, empresas de pequeno porte, empresas de médio porte e empresas de grande porte, sendo essa classificação baseada na quantidade de funcionários.

Existe uma segunda divisão de porte de empresa pelo SEBRAE (2013), que é relacionada ao tipo de atividade exercida, ou seja, sendo um grupo para comércio e serviço e outro para indústria. Sendo comércio ou serviço, para uma empresa ser classificada como microempresa, ela deve ter até 09 (nove) empregados. Para ser considerada empresa de pequeno porte, precisa ter um quantitativo de empregados entre 10 (dez) e 49 (quarenta e nove) empregados. Para ser classificada como de médio porte, a empresa precisa ter um quantitativo entre 50 e 99 empregados. E por fim, para ser classificada como grande porte, precisa ter mais de 100 empregados.

No que se refere à indústria, ainda utilizando a classificação do SEBRAE (2013), a microempresa precisa ter até 19 (dezenove) empregados. Para ser classificada como empresa de pequeno porte precisa ter um quantitativo de empregados entre 20 (vinte) e 99 (noventa e nove). E para ser classificada como médio porte precisa ter um quantitativo entre 100 (cem) e 499 (quatrocentos e noventa e nove) empregados. E, por fim, para ser classificada como empresa de grande porte precisa apresentar um quantitativo de 500 (quinhentos) ou mais empregados.

No pertinente ao método adotado pelo entrevistado para classificar a empresa que ele estava representando, apenas 02 (dois) apresentaram justificativa. Um dos entrevistados justificou sua resposta com base no parâmetro adotado pela FIEPE, e outro informou usar o parâmetro publicado pelo SEBRAE. Os demais responderam que, pelo número de funcionários, eles preferiam classificar o porte da sua empresa, e assim o fizeram.

Seguindo para a próxima variável, a Tabela 3 evidencia o tipo da empresa que estava sendo pesquisada, em termos da natureza administrativa. Alguns não entenderam

bem no início o que seria essa classificação, mas, após explicações, a maioria das organizações pesquisadas (92,31%) se classificou como sendo matriz.

Tabela 3 – Tipo da empresa

	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Matriz	12	92,31%
Filial	1	7,69%
Total	13	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Um pequeno número (7,69%) se classificou como sendo filial. Um fato apresentado por alguns entrevistados ao responderem essa questão é que, mesmo a empresa sendo uma matriz, ela não era a única em operação e, por vezes, no mesmo endereço, existia mais de um registro fiscal de empresas. Como justificativa, alguns apresentaram como motivos devido à necessidade de planejamento tributário, e outros, planejamento estratégico gerencial.

Seguindo para a próxima variável, a Tabela 4 demonstra a quantidade de funcionários vinculados à empresa. Grande parte das empresas pesquisadas tem entre 20 e 99 funcionários (61,54%), sendo empresas de pequeno e médio porte. Isso, de certa forma, era esperado, uma vez que, no estado de Pernambuco, há um maciço número de empresas nesse segmento, em especial, as pequenas (SEBRAE, 2013).

Tabela 4 – Quantidade de funcionários/colaboradores vinculados à empresa

	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Até 19	3	23,08%
De 20 até 99	8	61,54%
De 100 até 499	2	15,38%
Acima de 500	0	0,00%
Total	13	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Dentre as empresas respondentes, algumas sinalizaram ter mão de obra informal ou temporária, mas nenhuma das empresas soube quantificar os funcionários que se enquadravam nessas qualificações.

A Confederação Nacional da Industria (2021), com base nos seus indicadores industriais, apresenta a informação de que o setor industrial vem apresentando um crescimento constante de contratação de funcionários, sendo o melhor cenário dos últimos

11 anos, informando, ainda, que o percentual de utilização da capacidade industrial está acima dos 80%.

4.1.2 Perfil do Respondente

O segundo grupo de variáveis da pesquisa foi destinado a conhecer características dos respondentes que participaram. As perguntas tinham como objetivo identificar elementos como o cargo atual que ocupava na empresa, tempo de atuação, grau de formação, experiências anteriores e faixa etária. Dessa vez, a maioria dos respondentes se definiu como Gerentes (76,92%), principalmente, como um gerente geral.

Tabela 5 – Cargo atual do respondente

	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Assistente	2	15,39%
Gerente	10	76,92%
Sócio	1	7,69%
Total	13	100%

Fonte: Dados da pesquisa

No que se refere ao detalhamento do tipo de gerente, foram identificadas duas áreas de atuação dos gerentes: a maioria se definiu como gerente administrativo (90%), no sentido de um gerente geral, e os demais, gerente financeiro. Já dentre os assistentes, foram identificados que um representava a área de controladoria e o outro, a área administrativa.

A próxima variável é relacionada ao tempo de atuação do respondente na empresa pesquisada, e a maioria está trabalhando até 10 anos na mesma empresa, sendo 46,15% de 6 a 10 anos, evidenciados na Tabela 6.

Tabela 6 – Tempo de atuação na empresa

	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Até 05 anos	4	30,77%
De 06 a 10 anos	6	46,15%
De 11 a 20 anos	3	23,08%
Mais de 20 anos	0	0,00%
Total	13	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Um fato identificado durante a entrevista é que alguns dos participantes não responderam com certeza, utilizando o termo “aproximadamente”, talvez por já estarem trabalhando há bastante tempo. Isso também sugere que são funcionários estáveis e bem integrados à cultura organizacional, em especial, devido ao tempo em que são vinculados à empresa pesquisada. Outro fato a ser relatado é que um dos respondentes declarou ter saído da empresa, retornando depois de algum tempo, e o que apresentou como tempo de vínculo foi a soma dos dois períodos.

A próxima variável analisada é sobre a formação do respondente, sendo evidenciada na Tabela 7. A maioria dos respondentes tem nível superior (69,23%), com um pequeno percentual sendo incompleto (7,69%). Desses, aproximadamente 23% são pós-graduados. Esse dado é interessante, uma vez que grande parte são pequenas e médias empresas, e nem sempre têm profissionais graduados em seus quadros. Além disso, os que têm nível médio demonstraram interesse em se graduar.

Tabela 7 – Formação do respondente

	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Nível médio	3	23,08%
Superior incompleto	1	7,69%
Superior completo	6	46,15%
Pós-graduação	3	23,08%
Total	13	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Seguindo a sequência das variáveis, a Tabela 8 demonstra a existência de experiência profissional anterior ao ingresso na empresa pesquisada por parte dos respondentes. A maioria já tinha experiência, o que vem a corroborar a idade deles ser superior a 41 anos, bem como demonstrar que são gestores experientes e com vasto conhecimento no mercado, sendo esse um aspecto positivo para sua atuação na gestão organizacional.

Tabela 8 – Experiência profissional anterior do respondente

	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Sim, possuía	9	69,23%
Não, não possuía	4	30,77%
Total	13	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Quando questionados sobre a experiência anterior, grande parte dos respondentes, que informaram ter experiência anterior, declararam que as experiências foram adquiridas, na sua maioria, em empresas com área de atuação diferente da empresa atual. Houve, também, um dos respondentes que declarou ter experiência anterior na área de consultoria.

No que se refere à faixa etária dos respondentes, o enquadramento pode ser percebido na Tabela 9. A maioria tem até 50 anos, mas quase um terço tem mais de 50 anos. Ou seja, são profissionais experientes e consolidados na sua profissão, com experiência não só na indústria de bebidas, o que demonstra competência na gestão organizacional.

Tabela 9 – Faixa de idade do respondente

	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Até 30 anos	1	7,69%
De 31 a 40 anos	2	15,39%
De 41 a 50 anos	5	38,46%
Mais de 50 anos	5	38,46%
Total	13	100%

Fonte: Dados da pesquisa

É interessante salientar que quase todos (92%) eram do sexo masculino, mas alguns dos entrevistados apresentam um pouco de resistência em relatar sua idade. Alguns apresentaram resposta sem exatidão, com números aproximados da idade, e outros apresentaram apenas em termos de faixa etária.

4.1.3 Utilização do BSC

O terceiro grupo de variáveis da pesquisa foi destinado à identificação de empresas que utilizam o BSC, assim como as empresas que usam outros indicadores de desempenho e detalhes sobre a sua utilização.

A Tabela 10 apresenta informações que permitem identificar o quantitativo de empresas que fazem o uso do BSC, destacando-se que a totalidade (100%) dos respondentes apresentou resposta negativa quanto ao uso do BSC nas empresas que eles representam.

Tabela 10 – Utilização do BSC

	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Sim	0	0,00%
Não	13	100%
Total	13	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Alguns entrevistados até informaram usar índices que são baseados nas primícias do BSC, e outros de forma mais genérica informaram usar indicadores de desempenho, mas sem nenhuma indicação ou inspiração vinda especificamente do BSC. Houve, ainda, entrevistados que alegaram desconhecer o que seria o BSC, ou mesmo a sua utilidade na organização.

As organizações empresariais estão inseridas em ambientes complexos e competitivos, na atualidade. Lugoboni *et al.* (2020) comparam a complexidade de gerir uma empresa com pilotar uma aeronave, comentando que os gestores, assim como os pilotos, precisam de diversos indicadores para conseguir deixar tudo em perfeita operação e funcionamento. Nas empresas, esses indicadores são sobre os mais variados aspectos do ambiente e desempenho organizacional. O BSC, na visão de Kaplan e Norton (1997), oportuniza aos gestores o uso das ferramentas necessárias para alcançar, em momento futuro, o sucesso esperado, segundo seus idealizadores.

Massingham, Massingham e Dumay (2019) comentam que diversas organizações, sejam públicas ou privadas, usam o BSC com o intuito de ajudar e avaliar suas estratégias e as relações de causa e efeito entre ações e objetivos. Para eles, o BSC é tido como um fornecedor de estrutura para um pensamento integrado, que resulta na criação de valor.

Manica *et al.* (2017) complementam que o BSC deve ser tratado como um diferencial, pois se direciona estrategicamente para as concepções de finanças, crescimento, clientes e processos internos, proporcionando uma integração das metas e iniciativas dessas concepções, formando, assim, uma base da ferramenta que entrelaça de forma estratégica o propósito da empresa.

Contudo, nesta pesquisa, foi constatado que, nas empresas da indústria de bebidas do estado de Pernambuco pesquisadas, o BSC ainda não é utilizado, embora algumas delas utilizem apenas indicadores financeiros, de forma bastante rudimentar. Pode-se inferir que seguem algumas ideias básicas do BSC.

A variável seguinte a ser analisada refere-se à utilização geral de indicadores de desempenho, conforme demonstrado na Tabela 11. A maioria dos respondentes (92,31%)

informaram fazer o uso de algum tipo de indicador de desempenho, relacionados a aspectos financeiros, comerciais e de produção.

Tabela 11 – Utilização de indicadores de desempenho

	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Não usa indicadores	1	7,69%
Indicadores financeiros	1	7,69%
Indicadores financeiros e de produção	5	38,46%
Indicadores financeiros, de produção e comercial	6	46,16%
Total	13	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Após o recebimento da negativa dos respondentes quanto à utilização do BSC, o questionamento seguinte realizado foi sobre quais tipos de indicadores de desempenho as empresas utilizam como ferramentas gerenciais. Dentre as respostas, foram identificadas empresas que sinalizaram utilizar apenas indicadores financeiros, outras informaram utilizar os indicadores financeiros em conjunto com indicadores de produção e, ainda, as empresas que apresentaram um conjunto mais completo de indicadores, envolvendo indicadores financeiros, de produção e comercial.

Salienta-se que uma parcela de 7,69% dos respondentes informou não fazer uso de nenhum tipo de indicadores. Nesses casos, foram direcionados para as perguntas apresentadas nas Tabelas 24 a 30.

Segundo Lugoboni *et al.* (2020), as empresas que naturalmente vivem sob um ambiente agressivo têm a obrigação de ser continuamente inovadora, buscando, assim, manter-se competitiva. Para isso, é necessário desenvolver análises abrangentes, buscando conhecer e explorar as mutações do mercado, preparando-se, portanto, com o uso de ferramentas de gestão, as quais auxiliam em um planejamento curto e flexível.

Durante as entrevistas, foi perceptível a importância que alguns dos gestores e os assistentes que representavam os gestores davam às ferramentas que eles utilizavam. Os que usavam os indicadores financeiros citaram o suporte que tinham com as informações geradas, possibilitando acompanhar margens de ganhos, resultados das operações e fluxo de caixa, assim como os que usavam indicadores voltados à produção relataram a importância para o controle de ociosidade, sobrecarga, otimização da logística, planejamento, programação de manutenção e o não menos importante controle de desperdício. Mesmo os que alegaram usar apenas as funções básicas dos indicadores

financeiros demonstraram a importância que essas informações têm para a manutenção e a continuidade da organização.

A Tabela 12 demonstra o quantitativo de tempo em que as empresas já fazem o uso de indicadores de desempenho. A maior parcela dos respondentes (84,62%) informou utilizar os indicadores há mais de 6 anos.

Tabela 12 – Tempo de utilização de indicadores de desempenho

	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Até 05 anos	1	7,69%
De 06 a 10 anos	4	30,77%
Mais de 10 anos	7	53,85%
Não se aplica	1	7,69%
Total	13	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Como informação complementar, os respondentes acrescentaram que os indicadores de desempenho atuais usados na empresa não são os mesmos que eram usados no seu momento de sua implantação. Alguns informaram que os indicadores foram sofrendo ajustes e atualizações para atender e acompanhar as demandas atuais, e outros informaram que alguns dos indicadores caíram em desuso e foram substituídos por outros indicadores que atendiam mais a necessidades específicas e tinham melhor funcionamento em dar suporte para a empresa alcançar o objetivo traçado.

Fagundes *et al.* (2018) destacam, ainda, que existem diferentes características entre as empresas, cabendo, então, a aplicação de diferentes estruturações de avaliação de desempenho. Contudo, é necessária a utilização de ferramentas específicas para a mensuração, possibilitando, assim, a empresa planejar, coordenar e aplicar suas deliberações.

Em complemento, Pederneiras *et al.* (2022) defendem que não é objetivo do BSC definir estratégias da organização. No entanto, ele objetiva a sua sistematização para a confecção de um mapa estratégico, visando a realizar o acompanhamento e a supervisão dos resultados e da aprendizagem da empresa.

Alguns dos respondentes apresentaram os prazos com algumas incertezas, colocando como referência o período antes da sua chegada, e alguns outros respondentes informaram que foram se certificar com colaboradores mais antigos.

No que tange à variável relacionada aos critérios usados para escolher quais indicadores de desempenho usar, a Tabela 13 apresenta essa informação. A parcela de entrevistados com maior expressividade (53,85%) apontou como critério para escolha de

um indicador aquele que apresente clareza na informação e seja uma ferramenta assertiva no auxílio para a tomada de decisões.

Tabela 13 – Critérios para escolha de indicadores de desempenho

	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Exigência de gestão	2	15,38%
Informação de controle e tomada de decisão	7	53,85%
Acompanhamento e confiabilidade	3	23,08%
Não se aplica	1	7,69%
Total	13	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Entende-se que o BSC não é apenas um sistema de medição de desempenho, pois algumas empresas se utilizam do BSC na elaboração de seus processos de gestão. Com isso, a vantagem é identificada na utilização do BSC como um sistema de gestão estratégica, e não apenas como um sistema de medidas (KAPLAN; NORTON, 1997; 2006).

Marinho e Selig (2000) comentam que o BSC não é considerado uma ferramenta de fórmulas estratégicas, tornando possível a sua adaptação independente da abordagem da organização. O que na verdade o BSC oferece é um artifício que traduz indicadores e metas em objetivos. Sendo assim, a ferramenta busca o monitoramento da implementação estratégica.

Um detalhe apresentado pela maioria dos respondentes é sobre a existência de uma exigência comum quanto à apresentação dos dados como resultado dos indicadores, que é a possibilidade de serem comparados, seja de forma cronológica para entender a evolução ou regressão, ou em formato linear com outras unidades ou setores.

Alguns relataram, também, a necessidade de relatórios redundantes, porque, segundo eles, apresentam mais confiança na informação, já que o mesmo resultado pode ser apresentado de diversas formas, sem alterá-lo.

Silva e Callado (2018) destacam que avaliar o desempenho de uma organização não é uma tarefa simples, porém, bastante necessária. Kawai (2017) complementa que os instrumentos de avaliação de desempenho têm a tarefa de viabilizar o acompanhamento do desempenho sob as diversas dimensões organizacionais, proporcionando o alcance dos objetivos, integrando-os para que se mantenham coerentes aos propósitos.

Seguindo para a próxima variável, sendo apresentada pela Tabela 14, identifica-se, assim, a presença de consultoria no processo de implantação dos indicadores de

desempenho. Uma parcela expressiva dos respondentes (61,54%) informou que houve a contratação de equipe consultiva especializada para auxiliar, ou mesmo realizar, o processo de implantação dos indicadores de desempenho.

Tabela 14 – Contratação de consultoria ou empresa especializada

	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Sim	8	61,54%
Não	4	30,77%
Não se aplica	1	7,69%
Total	13	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Borba *et al.* (2017) destacam que a metodologia de confecção do BSC se origina da missão e da visão elaboradas pela empresa e determinadas por intermédio do planejamento estratégico. Possuindo o planejamento estratégico, missão e visão da organização, o degrau seguinte é a elaboração do mapa estratégico, tendo por incumbência interpretar a missão e a visão, por meio da identificação dos objetivos. Os autores, em continuação, comentam que, ao confeccionar o BSC, a organização incita a ligação da estratégia organizacional aos objetivos financeiros.

Já para Madsen e Stenhem (2015), a aplicação do BSC tem uma grande ligação com a busca por melhorias nos processos de mensuração, orçamento e estratégia, assim como, também, as ações focadas nas mudanças socioculturais da empresa.

Por vezes a contratação de uma equipe consultiva de especialistas busca justamente interpretar as necessidades, missão e visão empresarial e, a partir daí, desenhar uma linha de trabalho, realizando a ligação da estratégia aos objetivos.

Das empresas que sinalizaram não ter feito a contratação de qualquer empresa de consultoria, alguns respondentes mencionaram que, por vezes, um suporte era dado pela própria equipe de instalação dos softwares, outras vezes, o escritório de contabilidade também oferecia ajuda, ou, então, algum funcionário interno com experiência na área também se oferecia para contribuir no processo de implantação.

Assim, entende-se que, mesmo não havendo contratação de equipe especializada, as empresas foram amparadas por alguma forma de suporte no seu processo de instalação de indicadores de desempenho.

Rabechini e Carvalho (2015) afirmam que, para poder projetar um SIDs, o primeiro e mais importante passo é o entendimento da relação entre as diversas camadas de monitoramento do desempenho. Segundo Carpinetti (2016), os Sistemas de

Indicadores de Desempenho, também chamados de SIDs, são sistemas que quantificam a eficiência e/ou eficácia da movimentação de um negócio, por intermédio de métricas ou indicadores de desempenhos.

A próxima variável é sobre a existência de dificuldade no processo de implantação dos indicadores de desempenho, demonstrada na Tabela 15. Houve um equilíbrio na apresentação das respostas, não tendo destaque significativo para a existência de dificuldade ou ausência dela no processo de implantação dos indicadores de desempenho.

Tabela 15 – Dificuldade no processo de implementação

	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Sim	5	38,46%
Não	6	46,16%
Não soube responder	1	7,69%
Não se aplica	1	7,69%
Total	13	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Quando o assunto foi aprofundado, na tentativa de identificar quais foram os problemas identificados no processo de implantação de indicadores de desempenho, constatou-se que fatos relacionados a problemas tecnológicos e treinamento de pessoal para imputação dos dados em um sistema estiveram presentes em todos os relatos.

Mesmo as empresas que apresentaram resposta negativa quanto à existência de problemas para a instalação de indicadores de desempenho na gestão organizacional também relataram ter tido algum tipo de dificuldade com a parte tecnológica e a mão de obra para implantar os dados no sistema.

Vale destacar, ainda, que os respondentes, em sua totalidade, associam a implantação dos indicadores de desempenho com a utilização de sistemas que receberão os dados, farão os seus respectivos processamentos e serão responsáveis por gerarem relatórios gerenciais que sejam instrumentos de apoio efetivo no processo de tomada de decisão.

Aguiar, Alves e Ceolin (2022) comentam que sistemas utilizados como ferramenta de apoio gerencial, para se ter sucesso no seu uso, dependem bastante da escolha que seja mais adequada às necessidades da empresa, assim como o sistema deve estar alinhado às estratégias, e a empresa deve desenvolver uma cultura que entenda as mudanças introduzidas na organização, sendo essas características muito comuns ao processo de implantação do BSC.

No que se refere aos tipos de relatórios emitidos pelos indicadores de desempenho, a Tabela 16 apresenta as variáveis. A maioria dos respondentes (69,23%) demonstra uma preferência por relatórios que apresente os resultados obtidos no período analisado.

Tabela 16 – Variação de relatórios gerenciais disponíveis

	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Relatório com resultados	9	69,23%
Relatórios com comparações	2	15,39%
Não pode responder	1	7,69%
Não se aplica	1	7,69%
Total	13	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Porém, uma pequena parcela (15,39%) apresentou uma variação de resposta que merece atenção, pois eles buscam na emissão desses relatórios dados que possibilitem o cruzamento das informações, o que proporciona a possibilidade de comparação entre os relatórios. 31,58% não souberam ou não quiseram responder a essa questão.

Sobre o respondente que informou não estar autorizado a passar informações ou detalhes sobre os relatórios, ele aproveitou o momento da entrevista para relatar a forma que os relatórios eram preparados. Informou ter dois sistemas, em que um sistema recebe as informações das operações da empresa em tempo real, processa e envia os dados apurados para um segundo sistema, denominado de BI - *Business Intelligence*. Esse sistema, por sua vez, monta um grande banco de dados, processa e fornece relatórios personalizados com fins específicos, atendendo às necessidades dos usuários da informação.

Cruz, Colaço Junior e Gois (2022) explicam que *Business Intelligence* pode ser classificado como um conjunto de tecnologias, processos, metodologias e arquiteturas utilizados para apoiar a captação, análise e demonstração e propagação de informações de negócio, permitindo, assim, a tomada de decisões táticas e estratégicas mais assertivas. Para os autores, o B.I. ocupa um papel decisivo dentro da organização, fornecendo vantagens competitivas, buscando alcançar a simetria de informações.

A Tabela 17 visa a mostrar a rotina com que os relatórios informativos são apresentados nas empresas. A rotina que mais se destacou dentre as respostas apresentadas foi as apresentações mensais dos relatórios, presente em 61,54% das empresas entrevistadas.

Tabela 17 – Periodicidade de apresentação de relatórios

	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Mensalmente	8	61,54%
Por demanda	4	30,77%
Não se aplica	1	7,69%
Total	13	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Dentre as empresas que apresentaram resposta por demanda, um detalhe importante tem a ver com a necessidade de ser apresentado, que é o fato de que não necessariamente ocorre o envio de relatórios ou arquivos relacionados. Por vezes, o gestor ou o usuário da informação vai diretamente ao sistema e coleta as informações que, naquele momento, são importantes e/ou necessárias para ele.

Mesmo os respondentes que informaram haver alguma periodicidade na apresentação dos relatórios também relataram que existem algumas demandas por informações e relatórios fora do envio habitual. Já outros respondentes comentaram que alguns gestores têm acesso direto e ilimitado ao sistema para poder coletar dados e informações de que necessite a qualquer momento para seu processo de gestão e decisão.

A Tabela 18, por sua vez, apresenta variáveis referentes à existência de dificuldades de interpretação dos relatórios apresentados. Em sua maioria (76,92%), os respondentes afirmaram não ter dificuldades em interpretar as informações apresentadas nos relatórios gerenciais, o que, de certa forma, já era esperado, uma vez que os relatórios são emitidos a partir das demandas sugeridas pelos gestores.

Tabela 18 – Dificuldade de interpretação dos relatórios gerenciais

	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Sim	2	15,39%
Não	10	76,92%
Não se aplica	1	7,69%
Total	13	100%

Fonte: Dados da pesquisa

É de extrema importância que o gestor ou usuário da informação tenha habilidade e capacitação suficientes para interpretar o que os relatórios estão apresentando, pois a gestão realizada com base em indicadores de desempenho é o marco zero para atingir a excelência e as práticas organizacionais preferíveis. Diversos autores concordam com Deming e Kaplan e Norton, como Quintella e Lima (2005), quando afirmam que o que não é mensurado não pode ser gerenciado e, consequentemente, o que não pode ser

gerenciado não pode ser aprimorado e, por fim, o que não é aprimorado cai em desuso e deixa de existir.

Houve alguns relatos de que, em tempos passados, havia dificuldades na interpretação dos relatórios, mas alterações e adequações foram realizadas, e esses problemas foram extintos. Outros respondentes informaram que, em alguns momentos, quando novas variáveis ou resultados são apresentados, surge uma pequena dificuldade de interpretação, mas rapidamente ela é sanada, seja por interpretação de algum funcionário ou prestador de serviço especialista, ou pela readequação do relatório, buscando a clareza e a objetividade para apoio à gestão organizacional.

Outra variável utilizada, que diz respeito ao grau de satisfação dos gestores em relação às informações apresentadas, é demonstrada na Tabela 19, informando que a maioria (92,31%) dos respondentes se posicionaram como satisfeitos no que se refere às informações geradas por meio de relatórios dos sistemas de controle de desempenho organizacional. É possível salientar que nenhum dos respondentes sinalizou estar insatisfeito com o conteúdo dos relatórios.

Tabela 19 – Grau de satisfação dos gestores

	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Satisfeitos	12	92,31%
Insatisfeitos	0	0,00%
Não se aplica	1	7,69%
Total	13	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Novamente essa pergunta não se aplicou a 5,26% dos respondentes, pois foi sinalizado que essas empresas não faziam o uso nem do BSC, nem de indicadores de desempenho, sendo, então, direcionadas para continuar a entrevista a partir da questão 24 até a questão 30, pois são questões que se destinam a esse perfil. Das empresas listadas, 31,58% não souberam ou não quiseram responder a essa questão.

Para Junger, Ferreira e Pinto (2018), os indicadores de desempenho indicam os indicadores de sucesso atuais e futuros, possibilitando aos gestores a canalização de atenção, esforços, ciência e habilidades, em conjunto com os colaboradores, para atingir as metas propostas a longo prazo.

De forma geral, lembra-se que, segundo as premissas do BSC, deve-se ter entre 20 e 25 métricas equilibradas direcionadas às perspectivas financeira, clientes, processos internos e perspectivas de aprendizado e crescimento. Uma vez tendo sido definido os

indicadores, assim como suas fórmulas, frequências, responsáveis e polaridades, sua aplicação e divulgação devem abranger todos os colaboradores da empresa. Com isso, os colaboradores terão ciência dos indicadores, assim como a importância da sua ação, para o alcance dos resultados da empresa, facilitando para o gestor a demonstração do impacto positivo que essa interação pode causar (PARANJAPE; ROSSITER; PANTANO, 2006; PUNNIYAMOORTHY; MURALI, 2008).

Em depoimentos durante as entrevistas, foi possível perceber que os relatórios, além de completos, têm variações que possibilitam montar vários cenários de análises. Outros entrevistados relataram ainda que, havendo necessidade de alguma informação complementar ou uma nova perspectiva sobre um dado já apresentado, os sistemas estão preparados e disponíveis para atender a essa necessidade. Em resumo, todos os gestores e representantes entrevistados apresentaram satisfação com o uso dos sistemas de medição de desempenho e seus relatórios.

No que tange à variável da percepção do impacto causado após implantação dos indicadores, a Tabela 20 faz a devida apresentação. Ressalta-se que todos os impactos relatados pelos respondentes foram positivos, e foram apresentados de forma equilibrada, variando entre o controle, acesso à informação e melhoria no acompanhamento dos resultados.

Tabela 20 – Percepção de impacto após implantação dos indicadores

	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Controle	3	23,08%
Acesso à informação	4	30,77%
Acompanhamento	5	38,46%
Não se aplica	1	7,69%
Total	13	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Esses achados corroboram os de Micheli e Kennerley (2005), em que identificaram o indicador de desempenho como uma medida verificável, pronunciada em termos qualitativos ou quantitativos, sendo definida com base em um ponto de referência.

Contudo, os autores observam dois elementos críticos: o primeiro elemento é que um indicador deve ser identificável, ou seja, a sua base deve ser estruturada em um conjunto de dados combinados, em concordância com um processo bem compreendido e perfeitamente documentado, convertendo esses dados em informações; e o segundo deles é que as métricas devem ser mensuradas, registrando características ou resultados em um formato nominal ou numérico.

Os respondentes colocaram que, mesmo quando as informações são negativas, eles ainda entendem como uma situação positiva, pois, com acesso a esses dados, eles têm a possibilidade de trabalhar o problema e buscar a solução, realinhando a empresa em continuação da busca do objetivo traçado. Isso corrobora autores como os precursores do próprio BSC.

Indo para a última variável desse grupo, a Tabela 21 demonstra a percepção de vantagens identificadas após a utilização dos indicadores de desempenho. Dentre as vantagens mais citadas, estão o acesso à informação, que também foi apresentada como um impacto positivo, após a implantação dos indicadores, e a possibilidade de maior controle dentro da organização.

Tabela 21 – Percepção de vantagem após utilização de indicadores

	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Acesso à informação	5	38,46%
Comparabilidade	1	7,69%
Controle	6	46,16%
Não se aplica	1	7,69%
Total	13	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Um ponto apresentado, que não teve tanta representatividade entre os respondentes, mas que é de uma importância ímpar, é a comparabilidade, conforme defendido por Martins (2015), que é a relação de causa-efeito resultante das medidas de áreas não financeiras. Apura a possibilidade de realizar análises para as medidas financeiras, permitindo a visualização do reflexo que determinado indicador terá, direta ou indiretamente, em outro indicador, além da consequência no próprio objetivo estratégico relacionado.

Alguns dos respondentes repetiram as respostas que tinham apresentado na questão anterior, que fala dos impactos positivos causados pela utilização dos indicadores. Contudo, outros foram mais além, detalhando a sua resposta. Aos que citaram a opção de maior controle, eles mencionam que ter controle é evitar surpresas desagradáveis e, caso o resultado não seja positivo, o gestor tem a possibilidade de trabalhar rapidamente o problema.

Existe o entendimento de que o BSC, assim como o uso de apenas alguns indicadores de desempenho, não são apenas um sistema de medição de desempenho, sendo possível a sua utilização na elaboração de seus processos de gestão. Com isso, a vantagem é identificada pela utilização dos índices como um sistema de gestão

estratégica, e não apenas como um sistema de medidas (KAPLAN; NORTON, 1997; 2006).

Marinho e Selig (2000) complementam, afirmando que o BSC, assim como os demais índices de desempenho, não é considerado uma ferramenta de fórmulas estratégicas, sendo possível a sua adaptação independente da abordagem da organização. O que, na verdade, o BSC oferece é um artifício que traduz indicadores e metas em objetivos. Sendo assim, a ferramenta busca o monitoramento da implementação estratégica.

4.1.4 Fatores Contingenciais

O quarto grupo de variáveis da pesquisa foi destinado à identificação de fatores contingenciais na gestão da empresa, assim como o seu mapeamento.

A Tabela 22 apresenta informações que permitem identificar se as empresas realizam o mapeamento de fatores contingenciais. E, em sua maioria (76,92%), os respondentes sinalizaram que as empresas não fazem mapeamento ou qualquer outra forma de levantamento ou controle dos fatores contingenciais que as envolvem.

Tabela 22 – Mapeamento de fatores contingenciais

	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Sim	2	15,39%
Não	10	76,92%
Não conheço o tema	1	7,69%
Total	13	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Houve um único relato de um dos respondentes afirmando conhecer o tema e fazer um acompanhamento informal, sem registros ou mapeamento. Vale salientar que alguns respondentes não reconheciam o tema. Porém, foi apresentado e explicado para que eles pudessem se situar em meio à entrevista.

Apenas as empresas de grande porte sinalizaram de forma positiva quanto à realização de mapeamento e acompanhamento dos fatores contingenciais. Todavia, também informaram que não poderiam dar mais detalhes sobre o tema, por não terem autorização.

Fatores contingenciais retratam variáveis que sugestionam a seleção e a utilização de artefatos de controles gerenciais, segundo Mantovani (2012), de forma que o planejamento e o uso dos sistemas gerenciais necessitem ser adequados às demandas

informacionais, para atendimento às necessidades dos gestores para apoio na tomada de decisão, quando são afetados direta e indiretamente por fatores contingenciais internos e externos.

Para Godoy e Raupp (2017), em análise a estudos anteriores realizados, identificaram que os principais fatores contingenciais estudados são o ambiente e a tecnologia, no que se refere a variáveis externas à empresa, assim como a sua estrutura, porte e estratégia, relacionados à parte interna, pois têm a possibilidade de serem controlados.

Os relatos das entrevistas não foram efetivamente esclarecedores quanto à análise e utilização de métricas que mapeassem os principais fatores contingenciais que influenciam na gestão organizacional, o que pode sugerir uma necessidade de maior análise quanto a esse aspecto.

Seguindo para a próxima variável, a Tabela 23 apresenta os fatores contingenciais identificados pelas empresas. Mesmo com conhecimento resumido ou limitado sobre o tema, uma parcela dos respondentes (38,46%) sinalizou como sendo os fatores contingenciais externos os que mais afetam as empresas.

Tabela 23 – Identificação de fatores contingenciais

	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Fatores internos	0	0,00%
Fatores externos	5	38,46%
Não teve permissão para relatar	2	15,39%
Não soube responder	6	46,15%
Total	13	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Houve uma representatividade de 31,58% dos respondentes que, mesmo após uma explanação sobre o assunto, durante a entrevista, não se sentiram confortáveis para apresentar qualquer tipo de resposta. Isso pode sugerir o desconhecimento da temática e, consequentemente, a falta de uso desse tipo de análise na gestão organizacional das indústrias de bebidas pesquisadas no estado de Pernambuco.

Dentre os que responderam a opção de fatores contingenciais externos, nenhum tomou como base relatórios ou dados oficiais estruturados ou gerados por especialistas, sendo as respostas fruto de uma interpretação pessoal. Assim, foi identificado que as empresas pesquisadas não têm esse tipo de conhecimento e, por consequência, não têm condições de mensurar os riscos gerenciais e de resultados organizacionais baseados nos fatores contingenciais.

Não fazer esse acompanhamento ou não ter esse tipo de informação, segundo Callado *et al.* (2008), representa um risco para a empresa, uma vez que, na gestão estratégica, ter informações sobre desempenho dos ambientes internos e externos auxiliam nas tomadas de decisões, almejando a melhoria de resultados e uma posição mais competitiva no mercado em que a empresa atua.

Para Beuren e Fioretin (2014), os ambientes externos estão cada vez mais incertos e apresentam demandas de informações úteis e tempestivas, fazendo-se necessário o acompanhamento do desenvolvimento organizacional, que poderá promover vantagens competitivas.

4.1.5 Perguntas Destinadas a não Usuários do BSC ou Indicadores de Desempenho.

O quinto e último grupo de variáveis da pesquisa se destinou às empresas que sinalizaram não fazer uso do BSC ou de qualquer outro indicador de desempenho na gestão organizacional. Todas as empresas identificadas na opção "não se aplica" que será apresentada nas tabelas a seguir são empresas que já participaram dos grupos anteriores e apresentaram respostas positivas quanto ao uso dos indicadores.

A Tabela 24 apresenta informações sobre o não uso de indicadores de desempenho na gestão das empresas, o BSC ou qualquer outro. E como motivação ou justificativa para a não utilização, os respondentes, em sua maioria, não souberam responder.

Tabela 24 – Ausência do uso de indicadores

	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Falta de interesse	1	7,69%
Desconhecimento do tema	1	7,69%
Não se aplica	11	84,62%
Total	13	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Sobre o respondente que alegou falta de interesse, esse relatou que a ausência de interesse parte de uma instância superior, já que é uma decisão dos sócios da empresa. O segundo respondente informou que houve a apresentação de sistemas de gestão de desempenho, inclusive, a proposta começaria a apresentar uma métrica comparativa sobre os resultados, mas a diretoria permaneceu irredutível quanto à ausência de interesse na implantação desse tipo de sistema.

Esse posicionamento se contrapõe ao que destacam Moreira *et al.* (2013), ao relatarem que é crucial enxergar a informação como uma ferramenta substancial à administração organizacional, especialmente relativa ao ambiente externo, corroborando Wenker (2004), quando afirma que é necessária a implantação de ferramentas de controle de desempenho que gerem informações úteis e auxiliem no processo de tomada de decisões, abandonando a utilização restrita de indicadores contábeis e financeiros, uma vez que se mostram insuficientes, afetando a capacidade das empresas de atuar de forma positiva e reativa às mudanças do ambiente.

A Tabela 25 apresenta informações acerca da utilização passada de indicadores por parte das empresas entrevistadas. Para as empresas a quem se destinou essa pergunta, todas apresentaram respostas negativas quanto ao uso de indicadores de desempenho em momento presente ou passado.

Tabela 25 – Utilização de indicadores de desempenho

	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Sim, utilizou	0	0,00%
Nunca utilizou	2	15,38%
Não se aplica	11	84,62%
Total	13	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Para a Fundação Nacional para Qualidade (FNQ, 2019), existindo um sistema de indicadores de desempenho organizacional, é possível a realização de análises criteriosas no que tange à assertividade da gestão e, consequentemente, aos seus resultados. Inexistindo essa ferramenta, a saúde da empresa pode estar comprometida, com resultados inexpressivos, ao longo do tempo.

A Tabela 26 apresenta informações acerca da pretensão de utilização futura de indicadores por parte das empresas entrevistadas, em que os respondentes sinalizam não haver intenção de implementação futura.

Tabela 26 – Pretensão de uso futuro de indicadores de desempenho

	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Sim	0	0,00%
Não	2	15,38%
Não se aplica	11	84,62%
Total	13	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Na visão de Gunasekaran, Patel e Tirtiroglu (2001), as organizações têm conhecimento sobre a necessidade e a importância das medidas de desempenho financeiro e não financeiro. Todavia, muitas delas não conseguem entendê-las em uma estrutura equilibrada, o que dificulta sua utilização mais efetiva, especialmente em empresas de pequeno porte, como foram as mais identificadas neste estudo da indústria de bebidas de Pernambuco.

A Tabela 27 apresenta informações acerca da percepção de vantagens e desvantagens referentes à utilização futura de indicadores por parte das empresas entrevistadas. Neste quesito as respostas divergiram, uma vez que os entrevistados apresentaram respostas positivas e negativas, tendo respondente que identifica vantagem e outro que não identifica.

Tabela 27 – Vantagens e desvantagens da não utilização dos indicadores de desempenho

	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Sim	1	7,69%
Não	1	7,69%
Não se aplica	11	84,62%
Total	13	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Existe a necessidade da reunião de diversos fatores de desempenho organizacional, observando a estratégia corporativa, a fim de que resultem em um conjunto de indicadores que se diferenciem dos formatos tradicionais de mensuração de desempenho. Para isso, faz-se necessário o conhecimento dos processos de mudança, por parte dos gestores, para que suas atuações reduzam os fatores inibidores do sucesso de implantação de novos artefatos de contabilidade gerencial e da gestão organizacional como um todo (GOLÇALVES; SILVA, 2010). Contudo, nas entrevistas com o grupo de gestores que não utilizam indicadores de desempenho em sua gestão, isso não foi constatado na gestão organizacional.

A Tabela 28 apresenta informações acerca do uso de ferramentas gerenciais por parte das empresas entrevistadas. Nesse momento os respondentes sinalizam de forma positiva para o uso de alguma ferramenta gerencial que auxilie no controle e tomada de decisões, mesmo que seja de forma básica e limitada.

Tabela 28 – Uso de ferramenta gerencial para auxílio nas tomadas de decisões

	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Sim	2	15,38%
Não	0	0,00%
Não se aplica	11	84,62%
Total	13	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Esses resultados vão ao encontro do que Macedo e Queiroz (2007) defendem, ao afirmarem que o desenvolvimento de uma ferramenta de gestão ou a adaptação de uma já existente, como o Balanced Scorecard (BSC), por exemplo, pode contribuir positivamente para o processo de gestão estratégica organizacional.

Em complemento, Mirailh, Albano e Lampert (2021) comentam que o BSC é considerado como uma ferramenta, dentre outras existentes, que permite uma definição estratégica, auxiliando o gestor no processo de tomada de decisão e objetivando melhorar o desempenho da organização. Contudo, os dados desta pesquisa identificaram um relativo desconhecimento quanto ao BSC e seu uso, como ferramenta de apoio gerencial, na identificação e análise dos indicadores de desempenho não apenas financeiros.

A Tabela 29 apresenta informações acerca da realização de mapeamento de fatores contingenciais por parte das empresas entrevistadas. No que se refere a essa variável, os respondentes negaram tanto a realização de mapeamento, quanto o conhecimento sobre o tema.

Tabela 29 – Mapeamento de fatores gerenciais

	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Sim	0	0,00%
Não	2	15,38%
Não se aplica	11	84,62%
Total	13	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Os fatores contingenciais são elementos que intervêm na organização nos mais variados níveis, podendo ser relacionados a aspectos internos ou externos, assim como o ambiente em que a organização está inserida, as estratégias das organizações estabelecidas pela cúpula organizacional, a cultura que se estabeleceu na organização em termos de todo o aparato processual, gerencial, do capital intelectual e de tudo que os envolve, bem como o clima organizacional que impera entre as relações pessoais e

gerenciais, dentre tantos outros mais ligados diretamente ao tipo de organização, área de atuação, localização geográfica e estrutura (GUERRA, 2007; DUTRA, 2014).

Contudo, dentre os pesquisados, o desconhecimento do uso de fatores contingenciais na gestão foi uma realidade constatada, o que pode sugerir a necessidade de apresentação desse tema nessa área para os gestores das indústrias de bebidas estudadas no estado de Pernambuco. O desconhecimento do tema talvez seja justificado pela grande incidência de empresas de pequeno e médio porte, que, provavelmente, têm atuação local.

A Tabela 30 encerra o hall de questões e apresenta informações acerca da identificação dos fatores contingenciais que envolvem as empresas entrevistadas. Conforme apresentado, os respondentes expressaram não ter conhecimento sobre os fatores contingenciais que afetam a empresa.

Tabela 30 – Identificação de fatores contingenciais

	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Não sabe responder	2	15,38%
Não se aplica	11	84,62%
Total	13	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Os fatores contingenciais são, então, variáveis que sugestionam a seleção e a utilização de artefatos de controles gerenciais, segundo Mantovani (2012), de modo que o planejamento e a utilização dos sistemas gerenciais têm a necessidade de serem adequados às demandas informacionais, para o atendimento da necessidade dos gestores para apoio na tomada de decisão. Contudo, os gestores entrevistados, aparentemente, ainda não perceberam essas necessidades em sua gestão organizacional, o que pode ser considerado como um pouco preocupante para o desempenho e a atuação futura dessas empresas no mercado.

Otley (2016) salienta que as variáveis internas se constituem em sistemas de informações, variáveis psicológicas, posição da empresa no mercado, ciclo da vida dos produtos e mudanças de forma geral. Já as variáveis externas representam a concorrência no mercado, as incertezas e a cultura nacional ou internacional, dependendo de onde a organização atua. E, mesmo tendo alguns dos entrevistados afirmado não utilizarem análises e mapeamentos de fatores contingenciais, nos indicadores de desempenho,

algumas afirmaram utilizar indicadores de produção que podem estar inseridos em alguns fatores contingenciais, mas não os percebem como tal.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em meio a um ambiente corporativo competitivo, globalizado e cada vez mais complexo, ter informações disponíveis sobre a organização e o ambiente que a cerca torna-se uma ferramenta crucial. Para proporcionar essa disponibilidade informativa, surge a necessidade de implantação de ferramentas de controle de desempenho que gerem informações úteis e auxiliem no processo de tomada de decisão. Existindo um sistema de indicadores de desempenho organizacional em funcionamento, é possível a realização de análises criteriosas no que se refere à assertividade da gestão e, consequentemente, aos resultados alcançados em um determinado período.

Com isso, o desenvolvimento de uma ferramenta de gestão, ou mesmo a personalização de uma ferramenta já existente, como o BSC, por exemplo, pode vir a contribuir para o desenvolvimento da gestão estratégica organizacional. O BSC é tido como uma ferramenta de gestão, dentre outras existentes, que possibilita a definição da estratégia, contribuindo com os gestores para o processo de tomada de decisões, além de buscar melhorias para o desempenho organizacional.

Não se deve deixar de observar, também, que o progresso de uma empresa, sob a ótica da teoria da contingência, atrela seu desenvolvimento à observância do ambiente em que a empresa está inserida, aplicando um foco maior na observância das incertezas. Para isso, faz-se necessária a aplicação de práticas organizacionais, visando à melhoria do desempenho e encontrando o equilíbrio organizacional.

Entendendo a importância que os indicadores de desenvolvimento têm sobre a gestão estratégica de uma empresa, assim como a sua importância para o auxílio na tomada de decisões, originou-se a necessidade desta pesquisa em investigar o grau de sofisticação da adoção do BSC e fatores contingenciais em indústrias de bebidas instaladas no estado de Pernambuco e divulgadas pela Federação das Indústrias do Estado de Pernambuco.

A fim de atingir o objetivo geral, buscou-se realizar um levantamento de dados utilizando o método *survey*, por intermédio de entrevistas estruturadas presenciais e virtuais, direcionadas a um universo de 19 indústrias de bebidas listadas pela FIEPE, as quais produzem bebidas alcoólicas e não alcoólicas. Todas foram convidadas a participarem da pesquisa, e a maioria aceitou.

A entrevista estruturada abrangeu perguntas em cinco grupos: (1) Perfil da empresa; (2) Perfil do respondente; (3) Utilização do BSC; (4) Fatores contingenciais; (5) empresas que não usam o BSC ou outros indicadores de desempenho.

Dessa forma, a pesquisa possibilitou conhecer e descrever características da empresa, dos gestores, identificação do uso do BSC ou de outros indicadores de desempenho, identificar a existência de mapeamento e identificação dos fatores contingenciais que afetam a organização, assim como entender o cenário das empresas que apresentaram respostas negativas para o uso de BSC ou qualquer outro indicador de desempenho.

Partindo do primeiro grupo, que buscou conhecer o perfil das empresas investigadas, foi identificado que, em grande parte, elas estão em funcionamento de 16 e 30 anos, são pequenas e médias empresas e, no que diz respeito à quantidade de funcionários, têm de 20 a 99 funcionários.

Seguindo para o segundo grupo, que buscou investigar o perfil do respondente que representou as empresas, a maioria ocupava o cargo de gerência, formação em nível superior, com, pelo menos, 41 anos e está até 10 anos trabalhando na mesma empresa, sendo todos do gênero masculino.

A análise do grupo 03 da entrevista, empresas que utilizam o BSC, foi identificado que nenhuma delas faz o uso do BSC. Porém, a maioria afirmou fazer o uso de indicadores de desempenho variados, principalmente nas áreas financeira, de produção e comercial há mais de 10 anos, e que, para implantá-los, houve a contratação de consultoria especializada. Com o passar do tempo, alguns indicadores foram atualizados e outros substituídos, visando a sempre atender às perspectivas atuais das empresas.

Os critérios que mais se ressaltaram na investigação para escolha dos indicadores refletiam a possibilidade de proporcionar controle e auxiliar na tomada de decisões, uma vez que a tarefa de avaliar o desempenho de uma organização não é simples, para que os instrumentos viabilizem o acompanhamento do desempenho, proporcionando o alcance dos objetivos e propósitos da empresa.

Em sua maioria, os entrevistados demonstraram satisfação quanto às informações apresentadas nos relatórios gerenciais, e não haver dificuldades para interpretar os dados contidos, inclusive, enxergando vantagens na sua utilização.

Seguindo para o penúltimo grupo da entrevista, que trata dos mapeamentos e da identificação de fatores contingenciais, em sua maioria, os respondentes informaram não

fazer nenhum tipo de controle ou mapeamento dos fatores que afetam a sua organização, tendo alguns respondentes sinalizado desconhecerem o assunto.

Apenas as empresas de grande porte que participaram desta pesquisa sinalizaram de forma positiva quanto à realização do mapeamento e da identificação dos fatores contingenciais que as envolvem, mas que, por limitações de autorizações e políticas internas, não puderam fazer qualquer detalhamento.

Esses dados, quanto à falta de análises de fatores contingenciais pela maioria das empresas pesquisadas, foi um achado que sugere uma carência na visão de uma gestão mais ampla e que analisa fatores ambientais e de tecnologia, os quais influenciam sobremaneira as organizações, em especial, quando se pretende alguma expansão das fronteiras de atuação, o que, provavelmente, não está previsto na maioria das empresas de menor porte e de atuação mais local, como as que participaram deste estudo.

Chegando ao grupo 5, formado por empresas que alegaram não fazer o uso do BSC ou de qualquer outro indicador de desempenho, foi possível identificar que, mesmo com esse posicionamento, eles faziam uso de algumas ferramentas gerenciais, que, na verdade, utilizavam indicadores de desempenho, mesmo que em um formato mais simples.

Embora as empresas pesquisadas não usem efetivamente o BSC, foi possível perceber que há influência do BSC na maioria dos indicadores utilizados, principalmente nas empresas com indicadores implantados nas áreas comerciais e de produção, além da área financeira. Foi perceptível, também, que os relatórios gerenciais são ferramentas cruciais para a condução da empresa, ajudando na gestão estratégica, sendo bastante utilizados pelos gestores.

Quanto às limitações da pesquisa, ressalta-se a falta de disponibilidade dos gestores em participar de uma pesquisa acadêmica, bem como o segmento escolhido ser restrito e com grande parte de empresas pequenas e médias.

Novas pesquisas podem ser desenvolvidas em outros estados e regiões, que possibilitem diferentes constatações sobre a temática em foco e, até mesmo, comparações com os achados do presente estudo, ampliando o entendimento da indústria de bebidas no Brasil.

6. REFERÊNCIAS

AGUIAR, R. S. C.; ALVES, R. C. C.; CEOLIN, A. C. Impacto da implantação de um sistema integrado de gestão em uma indústria de tintas no Estado de Pernambuco. **Revista Liceu On-line**, v. 12, n. 2, p. 51-72, 2022.

AMARAL JUNIOR, O, L; MARTINS, V, F; JONES, G, D, C. O Balanced Scorecard no Congresso Brasileiro de Custos: um estudo bibliométrico em 15 anos do congresso. **Revista de Administração de Roraima-RARR**, Boa Vista, v. 4, n. 2, p. 50-73. jul./dez. 2014.

ANAGNOSTOPOULOS, K. P.; GREECE, X.; ELMASIDES, G. Strategic Plan in a Greek Manufacturing Company: A Balanced Scorecard and Strategy Map Imlementation. **International Journal of Business and Management**, v. 5, n. 2, february, 2010.

ANDRADE, I. R. S.; FRAZÃO, M. de F. A. Estratégiaemação: planejamentoestratégico e Balanced Scorecardna OSID. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, Salvador, v. 1, n. 1, p. 18-34, jan./dez. 2011.

ALVES, A.; VIEIRA, M. DAS G. Balanced Scorecard: Uma Ferramenta Estratégica e de Controle nas Empresas. **XXXI Encontro Nacional de Engenharia de Produção**, 2011.

ARASLI, H.; ALPHUN, C.; ARICI, H. E. Can balanced scorecard adoption mediate the impacts of environmental uncertainty on hotel performance? The moderating role of organizational decision-making structure. **Journal of Hospitality Marketing & Management**, v. 28, n. 8, p. 981-1009, 2019.

ASSUNÇÃO, P. E. V.; TERÊNCIO, J. P.; WANDER, A. E. Balanced Scorecard na análise de desempenho de uma empresa de produção de frutas no Estado de Goiás. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, Campo Limpo Paulista, v. 9, n. 2, p. 89-99, 2015.

ATKINSON, A. A.; BANKER, R.D.; KAPLAN, R. & YOUNG, S.M. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

BARBOSA, D. R.; MILONE, G. **Estatística aplicada ao turismo e hotelaria**: Thomson. 2004.

BARINO, B. C.; ALMEIDA, E. H. de; SHINZATO, M.; SANTOS, R. F. dos; GABIONETTA, S. L. Balanced Scorecard: sua aplicação em um banco de varejo no Brasil**. RAUnP**, v. 2, n. 1, p. 6-21, out./mar. 2010.

BARROS, OJE; WANDERLEY, CA Adaptação do Balanced Scorecard: Estudo de Caso em uma Empresa Distribuidora de Combustível. **Revista Contabilidade & Finanças - USP**, v. 27, n. 72, pág. 320-333, 2016.

BASSO, L. F. C.; PACE, E. S. U. Uma análise crítica da direção da causalidade no Balanced Scorecard. **RAE-eletrônica**, v. 2, n. 1, p. 1-21, jan./jun. 2003.

BEBER, S. J. N.; RIBEIRO, J. L. D.; NETO, F. J. K. Análise das causas do fracasso em implantações de BSC. **Revista Produção Online**, v. 6, n. 2, p. 1-22, 2006.

BERRY, A. J.; COAD, A. F.; HARRIS, E. P.; OTLEY, D. T.; STRINGER, C. Emerging themes in management control: a review of a recent literature. **The British Accounting Review**, v. 41, n. 1, p. 2-20, 2009.

BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BEUREN, I. M.; FIORENTIN, M. Influência de fatores contingenciais nos atributos do sistema de contabilidade gerencial: Um estudo em empresas têxteis do estado do Rio Grande do Sul. **Revista de Ciências da Administração**, v. 16, n. 38, 195-212, 2014.

BEUREN, I.; MACOHON, E. Institucionalização de hábitos e rotinas na contabilidade gerencial à luz da teoria da contingência: Um estudo em indústrias de móveis em São Bento do Sul. **Revista de Gestão dos Países de Língua Portuguesa**, v. 10, n. 1-2, p. 78-91, 2011.

BEUREN, I. M; SANTOS, A. C. dos. Balanced Scorecard: fins de sua utilização por gestores. **Revista Economia e Gestão**, Belo Horizonte, v. 13, n. 33, p. 108-127, 2013.

BEUREN, I. M.; SOUZA, G. E.; PORTULHAK, H. Análise do desenho e uso do Balanced Scorecard em um centro de serviços compartilhados. **Gestão & Regionalidade,** v. 34, n. 101, p. 23-39, 2018.

BIAZEBETE, C. M.; BORINELLI, M. L.; CAMACHO, R. R. Análise da aplicação do custeio alvo e do custeio pleno em indústria de confecções: um estudo de caso. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 3, n. 5, p. 44-61, 2009.

BLONSKI, F.; PRATES, R.; COSTA, M.; VIZEU, F. O controle gerencial na perspectiva do new public management: o caso da adoção do balanced scorecard na receita federal do brasil. **Administração Pública e Gestão Social**, v. 9, n. 1, p. 15-30, jan./mar. 2017.

BRANDÃO, H. P.; ZIMMER, M. V.; PEREIRA, C. G.; MARQUES, F.; COSTA, H. V.; CARBONE, P. P.; ALMADA, V. F. de. Gestão de desempenho por competências: integrando a gestão por competências, o balanced scorecard e a avaliação 360 graus. **RAP**, Rio de Janeiro, v. 42, n. 5, p. 875-898, set./out. 2008.

BRITO, R. S.; GARCIA, S.; MORGAN, B. F. Custeio alvo: utilização do sistema de gerenciamento de lucro pelos fabricantes de veículos automotores com indústria no Brasil. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 2, n. 2, 2008.

BOOTH, W. C.; COLOMB, G. G.; WILLIAMS, J. M. **A arte da pesquisa**. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

BOFFI, S. A. N. de O.; OLIVEIRA, E. A. de A. Q.; CARNIELO, M. F.; SANTOS, V. da S. Aplicação da metodologia do Balanced Scorecard no sistema de avaliação da qualidade de uma unidade estratégica de negócios. **Revista Ibero-Americana de Estratégia-RIAE**, São Paulo, v. 9, n. 3, p. 139-173, set./dez. 2010.

BORBA, M. C.; RAMOS, J. E. S.; LIMA, F. F.; MORAES, E. S.; MORAES FILHO, R. A. Execução Premium do Balanced Scorecard em Microempresa: um Processo Eficaz de Gestão Estratégica. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, v. 11, n. 3, p. 0-0, 2017.

BURNS, J; STALKER, G. **The management of innovation**. Lodon: Tavistock, 1961.

BURNS, T.; STALKER, G. M. **The management of innovation**. London: Tavistock Publications Limited, 1961.

CALLADO, A. L. C.; CALLADO, A. A. C.; ALMEIDA, M. A. Análise dos indicadores e ações de organizações agroindustriais segundo as perspectivas do Balanced Scorecard. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 3, n. 3, p. 38-53, set./dez. 2007.

CALLADO, A. L. C.; CALLADO, A. A. C.; HOLANDA, F. M. A.; LEITÃO, C. R. S. Utilização de indicadores de desempenho no setor hoteleiro de João Pessoa - PB. **Revista Turismo Visão e Ação**, 10(1), 23-38, 2008.

CAMBOIM, V. S. da C.; AZEVEDO, L. A. de; MACÊDO, S. A. S. de; QUEIROZ, J. V.; QUEIROZ, F. C. B. P. Diagnóstico para implantação do balanced scorecard: um estudo de caso em uma empresa de pequeno porte. REBRAE. **Revista Brasileira de Estratégia**, Curitiba, v. 4, n. 3, p. 245-255, set./dez. 2011.

CAMPOS, L.; SELIG, P. SGADA. Sistema de Gestão e Avaliação do desempenho ambiental: a aplicação de um modelo de SGA que utiliza o Balanced Scorecard (BSC). **Revista Read**, v. 8, n. 6, p. 1-23, nov./dez, 2002.

CARPINETTI, Luiz Ribeiro. **Gestão da Qualidade - Conceitos e Técnicas**. 3ª edição. São Paulo: Atlas, 2016.

CARVALHO, J. R. M. de; SÁ, A. K. B de. Avaliando indicadores de desempenho não-financeiros no setor de serviço, sob a perspectiva do cliente: o caso de uma agência bancária. **Qualitas Revista Eletrônica**, v. 1, n. 1, p. 1-16, 2011.

CARVALHO FILHO, M. **Desempenho no setor público: o balanced scorecard e o modelo de gestão adotados pelo Ministério Público de Pernambuco no período de 2013-2016**. Dissertação (Mestrado em Controladoria) – Universidade Federal Rural de Pernambuco. Recife, p. 189. 2018.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A.; SILVA, R. **Metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

CHAVAN, M. The Balanced scorecard: a new challenge. **Journal of Management Development**, v. 28, n. 5, p. 393-406, 2009.

CHENHALL, R. H. Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: an exploratory study. **Accounting, Organizations and Society**, v. 30, p. 395–422, 2005.

CHENHALL, R. H. Theorizing contingencies in management control systems research. **Handbooks of management accounting research**, v. 1, p. 163-205, 2007.

CHENHALL, R. H. Management control systems design within its organizational context: finding from contingency – based research and directions for the future. **Accounting Organization and Society**, [S.I.], v. 28, n. 2-3, 9. 127-168, 2003.

CHONG, P. L.; ONG, T. S.; ABDULLAH, A. A.; CHOO, W. C. Internationalization and innovation on balanced scorecard (BSC) among Malaysian small and medium enterprises (SMEs). **Management Science**, v. 9, n. 10, p. 1617–1632, 2019.

CHURCHMAN, C.W. The systems approach. New York, **Dell Publ. Co**., 1968.

CISLAGHI, R.; LUIZ FILHO, S. F. Balanced Scorecard em Instituições Públicas do Ensino Superior: Benefícios, Limitações e Desafios. **RI UFSC**. 2006

COLAUTO, R. D.; BEUREN, I. M. O custeio-alvo como suporte às decisões para desenvolver novos produtos: um estudo em indústria moveleira. **Revista Produção Online**, v. 5, n. 1, 2005.

COLAUTO, R. D.; BEUREN, I. M.; ROCHA, W. O custeio variável e o custeio-alvo como suportes às decisões de investimentos no desenvolvimento de novos produtos. **Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**. São Paulo, v. 1, n. 2, p. 33-42, 2004.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC 04 (R1) Ativo Intangíveis**. Disponível em: http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=35. Acesso em: 23 jul de 2021.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDUSTRIA. **Emprego na Indústria completa 12 meses seguidos de crescimento.** 2021. Disponível em: < https://noticias.portaldaindustria.com.br/noticias/economia/emprego-na-industria-completa-12-meses-seguidos-de-crescimento/>. Acesso em: 08 fev 2023

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. **Métodos de Pesquisa em Administração**. 12ª Ed. McGraw Hill Brasil, 2016.

CRESWELL, J. W. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto**; tradução Magda Lopes. 3. ed. - Porto Alegre: ARTMED, 2010

CRUZ, R. F.; COLAÇO JÚNIOR, M.; GOIS, V. M. Quão experimentais e estratégicas são as aplicações de Business Intelligence (BI) e data mining?. **Revista Ibero-Americana de Estratégia**, v. 21, n. 1, p. 1-36, 2022.

DALFOVO, O.; LIMA, M. P. de. Estudo para implantação do Balanced Scorecard em uma IES como um observatório da educação. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ (online)**, Rio de Janeiro, v. 14, n. 3, p. 60-77, set./dez. 2009.

DAVIS, S.; ALBRIGH, T. An investigation of the effect of *Balanced scorecard* implementation on financial performance. **Management Accounting Research,** n. 15, p. 135–153, 2004.

DOLLABONA, L.B.; SILVA, D.M.A.; LAVARDA, C.E.F. Variáveis contingenciais, estilos de liderança e folga organizacional predominantes em uma indústria têxtil de Santa Catarina. **Revista Capital Científico**. v. 17, n. 1. p. 21-41, 2019.

DONALDSON, L. Teoria da contingência estrutural. In CLEGG, S; HARDY, C; NORD, W. (Orgs.). **Handbook de estudos organizacionais: modelos de análises e novas questões em estudos organizacionais**. São Paulo: Atlas, 2001. cap. 1, p. 58-76.

DUTRA, E.V. **Sistema de controle gerencial e desempenho organizacional**: uma análise das maiores empresas do espírito santo sob a ótica da teoria da contingência. 2014. 188 p. Dissertação (Mestrado). Programa de Pós Graduação em Administração, do Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas, da Universidade Federal do Espírito Santo, Vitória, 2014.

EPSTEIN, M. J.; WISNER, P. S. Using a Balanced Scorecard to implement sustainability. **Environmental quality management**, v. 11, n. 2, p. 1-10, 2001.

ERBELE, 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**, v. 25, n. 3, p. 95-120, set./dez. 2014.

ESPEJO, M. M. S. B. Perfil dos Atributos do Sistema Orçamentário sob a Perspectiva Contingencial: uma Abordagem Multivariada. São Paulo, 2008. **Tese (Doutorado) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo**, São Paulo, 2008.

FACHIN, O. **Fundamentos de Metodologia**. São Paulo: Saraiva, 2006.

FAGUNDES, E.; WIGGERS, H. M.; INNOCENTI, R. M.; PETRI, S. M. Contribuições Decorrentes da Implementação do BSC para o Alcance dos Objetivos Estratégicos: Um Estudo de Caso . **NAVUS - Revista de Gestão e Tecnologia**, v. 8, n. 3, p. 137-151, 2018.

FERNANDES, A. G.; FURTADO, R. P. M.; FERREIRA, P. A. Aplicação do balanced scorecard no auxílio à formulação do planejamento estratégico no setor público: o caso DAE/UFLA. **E&G Economia e Gestão**, Belo Horizonte, v.16, n. 42, p. 218-244, Jan/Mar. 2016.

Denzin, N. K., & Lincoln, Y. S. (2011). **The Sage handbook of qualitative research**. London: Sage.

FERREIRA, A; OTLEY, D. (2010). **Design and use of management control systems**: An analysis of the interaction between design misfit and intensity of use", Working Paper. MCA.

FELIX, R., FELIX, do P., TIMÓTEO, R. Balanced Scorecard: adequação para a gestão estratégica nas organizações públicas. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 62, n. 1, p. 51- 74, jan./mar. 2011.

FIIRST, C.; BEUREN, I. M. Influência de fatores contingenciais no desempenho socioeconômico de governos locais. **Revista de Administração Pública**, v. 55, n. 6, p. 1355-1368, 2021.

FILHO, M, C.; AMORIM, T, N, G. A Utilização do Balanced Scorecard como ferramenta de controle e gestão no Setor Público: Um estudo de caso no Ministério Público de Pernambuco. **Management Control Review**, v. 1, n. 2, p. 2-15, 2016.

FOLAN, P; BROWNE, J. A review of performance measurement: towards performance management. **Computers in Industry**, v.56, n. 7, p. 663-380, 2005.

FRAGA, R. V.; SILVA, C. E. Balanced Scorecard: planejamento estratégico no contexto das organizações do Terceiro Setor. **Revista Brasileira de Administração Científica**, Aracaju, v.1, n.1, p.5-31, 2010.

FREZATTI, F., RELVAS, T. R. S.; JUNQUEIRA, E. BSC e a estrutura de atributos da contabilidade gerencial: Uma análise no ambiente brasileiro. **RAE-Revista de Administração de Empresas**, v. 50, n. 2, p. 187-198, 2010.

GALBRAITH. J. Gerenciamento de riscos em redes de projetos: uma visão de processamento de informações. **Technology and Investment**, v. 06, nº 1, p. 52-62, 2015.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. - São Paulo: Atlas, 2002.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2019.

GODOY, J. G. V.; RAUPP, F. M. Uso de artefatos de contabilidade gerencial por organizações sem fins lucrativos: um estudo multicasos à luz da teoria da contingência. Sociedade**, Contabilidade e Gestão**, v. 12, n. 3, 2017.

GOMES, A. M. C.; COLAUTO, R. D.; MOREIRA, R. L. Target Costing como instrumento estratégico para a formação do preço de venda na produção por encomenda: o caso de uma indústria de plásticos moldados. **Revista Digital del Instituto Internacional de Costos**, n. 5, p. 213-233, 2009.

GRESSLER, L. A. **Introdução à pesquisa: projetos e relatórios**. 2. ed. rev. atual. São Paulo: Loyola, 2004.

GUERRA, R. A. Arranjos entre fatores situacionais e sistema de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria da contingência. 2007. 125f. **Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica)** – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007.

Guia Prático para aprender como definir e utilizar os indicadores de desempenho. **Fundação Nacional da Qualidade**. São Paulo, 02 de maio de 2019. Disponível em: < https://fnq.org.br/comunidade/e-book-41-gestao-para-excelencia-guia-pratico-para-

aprender-como-definir-e-utilizar-os-indicadores-de-desempenho/>. Acesso em 08 de mar. de 2022.

GOLNÇALVES, R. C. M. G; SILVA, L. P. A influência de fatores contingenciais nos níveis de sofisticação de implantações do balanced scorecard: estudo de caso. **RIC – Revista de Informação Contábil**, v. 4, n. 2, p. 44-64, abr./jun. 2010.

GUNASEKARAN, A.; PATEL, C.; TIRTIROGLU. E. Performance measures and metrics in a supply chain environment. **International Journal of Operations & Production Management**, v. 21, n. 1/2, p. 71-87, 2001.

HAKA, S. F. Capital budgeting techniques and firm specific contingencies: a correlational analysis. **Accounting Organizations and Society**, v. 12, n. 1, p. 3l-48, 1987.

HEINZMANN, L. M. Cultura de organizações em diferentes estágios de Internacionalização. 282f. **Tese (Doutorado em Ciências Contábeis e Administração)** – Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2011.

HO, K.; MCKAY, R. *Balanced scorecard*: two perspectives. **The CPA Journal**, v. 72, n. 3, p. 20-25, 2002.

JOHANSON, U.; SKOOG, M.; BACKLUND, A.; ALMQVIST R. Balancing dilemmas of the *balanced scorecard*. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 19, n. 6, p. 842-857, 2006.

JULIÃO, A. Avaliação de desempenho na visão da controladoria. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 3, n. 5, p. 1-36, 2° semestre, 2003.

JUNGER, A, P; FERREIRA, J, S; PINTO, H, A. Balanced Scorecard Aplicado Ao Desenvolvimento Gerencial. **REFAS**, v.5, n.1, p. 13-23, 2018.

JUNQUEIRA, E. R. Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da teoria da contingência. 2010. 147f. **Tese (Doutorado em Ciências Contábeis)** – Faculdade de Economia e Administração. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2010.

LAWRIE, G.; COBBOLD, I. Third-generation *balanced scorecard*: evolution of an effective strategic control tool. **International journal of productivity and performance management**, V. 53, n. 7, p. 611-623, 2004.

KAPLAN, R.; NORTON, D. The Balanced Scorecard: measures that drive performance. **Harvard Business Review**, 1992.

KAPLAN, R.S.; NORTON, D. P. **A estratégia em ação. Balanced Scorecard**. Rio de Janeiro: Campus. 1997.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **Alinhamento: Utilizando o Balanced Scorecard para criar sinergias corporativas**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2017.

KAPLAN, R. S., & NORTON, D. P. **Mapas Estratégicos: Convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis**. 8 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

KAPLAN, R.S.; NORTON, D. P. Putting the Balanced Scorecard to work. **Harvard Business Review**, Boston, 1993.

KAPLAN, R.S.; NORTON, D.P. The Strategy Focussed Organisation. **HBS Press**, Boston, MA. 2000

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System. **Harvard Business Review**, p. 75-85, jan./fev. 1996.

KASURINEM. T. Exploring management accounting change: the case of balanced scorecard implementation. **Management accounting research**, n. 13 v. 3, p. 323-343, 2002.

KAWAI, R. M. Indicadores de desempenho em uma pequena empresa que adota um modelo de gestão baseado na confiança. **Revista da Micro e Pequena Empresa, Campo Limpo Paulista**, v.11, n.1, abril, pp. 123-138, 2017.

LANGFIELD-SMITH, K. A review of quantitative research in management control systems and strategy. **Handbook of Management Accounting**. V. 2, p. 753-783, 2007.

LAWRENCE, P. R.; LORSCH J. W. Differentation and Integration in complex organizations. **Administrative Science Quartely,** [S.I.], v.12, n.1, p. 1-47, jun. 1967.

LEMOS, L V.; MIRANDA, L.; LIBONATI, J. J.; WANDERLEY, C. A. Balanced scorecard: um estudo sobre sua aplicação nos tribunais de contas estaduais. Revista Gest**ão.Org**, v. 11, n. 3, p 38-57, 2015.

LERNER, D. F.; SILVA, L. M.; SOUZA, M. A. Instrumentos para gerenciamento de custos: custo-meta, custo-padrão e custo kaizen. **Revista Gestão e Desenvolvimento**, v. 4, n. 1, p. 51-60, 2007.

LUGOBONI, L. F.; MUGNAINI, C.; SILVA, B.; CASTILHO, G. Proposta de Implantação do BSC para Monitoramento do Planejamento Estratégico em um Escritório Contábil. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, v. 14, n. 2, p. 140-155, 2020.

MACEDO, A. V. P.; QUEIROZ, M. E. A. Gerenciando e Otimizando a Sustentabilidade Empresarial através da Ferramenta Balanced Scorecard: em busca da mensuração. **In: Anais Congresso Virtual Brasileiro de Administração**, 2007.

MADSEN, D. O.; STENHEIM, T. The Balanced Scorecard: A review of five research areas. **American Journal of Management**, v. 15, n. 2, p. 24–41, 2015.

MANDY M., C.; KERRY, A., H. Managing strategic uncertainty: The diversity and use of performance measures in the *balanced scorecard.* **Managerial Auditing Journal**, v. 31, n. 4/5, p. 512-534, 2016.

MANICA, E.; MANICA, L.; SOUZA, L. T.; SILVA, S. Deployment of the Balanced Scorecard as a tool for measuring performance: the case of a technology company in Brazil. **Business Management Dynamics**, v. 7, n. 6, p. 08-18, 2017

MANTOVANI, F. R. **Desenho e uso de sistemas de controle gerencial focados nos clientes:** um estudo em empresas brasileiras sob a perspectiva da teoria da contingência. 2012. 118 p. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Contabilidade e Controladoria, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.

MARCONI, M. A E LAKATOS, E.M. **Fundamentos de metodologia científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARINHO, S. V.; SELIG, P. M. Utilização do conceito de gestão estratégica de custos dentro do Balanced Scorecard. **In: Congresso Brasileiro de Custos**, 7, 2000, Recife. Anais... Recife: UFPE, 2000.

MARTINS, V. A. Proposta de um mapa estratégico para uma universidade pública. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, v. 3, n. 2, p. 88-103, 2015.

MASSINGHAM, Rada; MASSINGHAM, Peter Rex; DUMAY, John. Improving integrated reporting: a new learning and growth perspective for the balanced scorecard. **Journal of Intellectual Capital**, v. 20, n. 1, p. 60-82, 2019.

MICHEL, M. H. **Metodologia e pesquisa científica em ciências sociais**. São Paulo: Atlas, 2005.

MICHELI, P. AND KENNERLEY, M. Performance measurement frameworks in public and non-profit sectors. **Production Planning & Control**, v. 16, n. 2, p. 125-134, 2005.

MIRAILH, R.; ALBANO, C. S.; LAMPERT, V. N. Indicadores de Desempenho: Uma Proposta para Pecuária Familiar sob a Ótica Conceitual do Balanced Scoredcard Sustentável. **Revista Ibero-Americana de Estratégia**, v. 20, n. 1, p. 1-19, 2021.

MONTEIRO, P. R. A.; CASTRO, A. R.; PROCHNIK, V. A Mensuração Do Desempenho Ambiental No Balanced Scorecard e o Caso Da Shell. **VII Encontro nacional sobre Gestão Empresarial e Meio Ambiente FGV/USP**, n. Outubro, 2003

MONTENEGRO, F. R. M. S.; CALLADO, A. L. C. Uma análise bibliométrica sobre o Balanced Scorecard no período de 2000 a 2016. **Revista Custos e Agronegócio** – v. 14, n. 2, Abr/Jun 2018.

MORAES, D. D.; DE CAMPOS, F. C. Balanced Scorecard (BSC): Uma Contribuição à Contabilidade Gerencial. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 15, n. 2, p. 09-22, 2009.

MOREIRA, R. L.; ENCARNAÇÃO, L. V.; BISPO, O. N. A.; ANGOTTI, M.; COLAUTO, R. D. A importância da informação contábil no processo de tomada de decisão nas micro e pequenas empresas. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 10, n. 19, p. 119-140, 2013.

NASCIMENTO, J. F.; BRAGA, E. C.; CALLADO, A. A. C. Relações entre Fatores Contingenciais e o Uso de Práticas de Gestão de Custos Ambientais por Empresas do Setor de Construção Civil. **Revista Mineira de Contabilidade**, v. 22, n. 2, p. 91-103, 2021.

OLIVEIRA. M. F. **Balanced Scorecard: uma análise da produção acadêmica brasileira na área de administração**. 2008. Dissertação (Mestrado em Administração) -Universidade Federal de Lavras, Minas Gerais, 2008.

OLIVEIRA, U. R.; MARTINS, V. M.; SILVA, M. T.; FERREIRA, A. Perspectivas Contemporâneas do Balanced Scorecard: Perfil de Pesquisa. **Revista Pretexto**, v. 22, n. 2, p. 129-151, 2021.

OLIVEIRA, W. F. M.; EL AOUAR, W. A.; SILVA BARRETO, L. K.; SANTOS, O. S.; OLIVEIRA, H. C. Da teoria clássica à contingencial: contribuições à competitividade das organizações. **Revista RAUNP**, v. 7, n. 2, p. 43-58, 2015.

OLVE, N.G.; ROY, J.; WETTER, M. **Performance drives: a pratical guide to using the Balanced Scorecard**. New York: Wiley, 1999.

ONO, K.; ROBLES JÚNIOR, A. Utilização do Target Costing e de outras técnicas de custeio: um estudo exploratório em municípios de Santa Catarina. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 15, n. SPE, p. 65-78, 2004.

OTLEY, D. T. The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. **Accounting, Organizations and Society**, v. 5, n. 4, p. 413-428, 1980.

OTLEY, D. T. The contingency theory of management accounting and control: 1980 – 2014. **Management accounting research**, v. 31, p. 45-62, 2016.

PADOVEZE, C. L. **Controladoria Estratégica e Operacional, Conceitos, Estrutura, Aplicação**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

PARANJAPE, B.; ROSSITER, M.; PANTANO, V. Insights from the Balanced scorecard Performance measurement systems: successes, failures and future – a review. **Measuring Business Excellence**, v.10, n.3, p. 4-14, 2006.

PEDERNEIRAS, M. M. M.; SILVA, R. V.; MENEZES, P. D. L.; SOARES, J. M. Indicadores de desempenho utilizados pelas empresas hoteleiras da cidade de Braga/PT à luz do balanced scorecard. **Revista Brasileira de Pesquisa em Turismo**, v. 16, n. 1, p. 0-0, 2022.

PELEIAS, I. R. **Controladoria – gestão eficaz utilizando padrões**. São Paulo: Saraiva, 2002.

PEREIRA, F. H. Determinação do preço de venda: custeio tradicional x custeio alvo. **CRCSC & VOCÊ**, v. 2, n. 4, p. 76-83, 2002.

PINTO, F. J. S. Balanced Scorecard – Adaptações ao sector público e às organizações privadas sem fins lucrativos. Anais... **III Seminário Internacional "Gestão e Estratégia no Século XXI**". ESGHT, Universidade de Algarve, 2005.

PINTO, S. H. B.; TONINI, A. C.; YOO, N. S. L.; KATAYOSE E. M. Gestão estratégica através do balanced scorecard (BSC): implantação em empresas brasileiras / Strategic Management through Balanced Scorecard (BSC): **Deployment in Brazilian Companies. Brazilian Journals of Business**. v. 2, n.1, p. 564-580, jan./mar. 2020.

PRODANOV, C. C. FREITAS, E. C. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. 2. ed. - Hamburgo: Feevale, 2013.

PUNNIYAMOORTHY, M.; MURALI, R. Balanced score for the balanced scorecard: a benchmarking tool. **Benchmark: an International Journal**, v.15, n.4, p. 420-443, 2008.

QUINTELLA, O. M.; LIMA, G. B. A. O Balanced Scorecard como ferramenta para implantação da estratégia: uma proposta de implantação. **Revista Gestão Industrial**, v. 1, n. 4, p. 34-41, 2005.

RABECHINI, Roque, CARVALHO, Marly Monteiro de. **Fundamentos em Gestão de Projetos: Construindo Competências para Gerenciar Projetos**. 4ª edição. São Paulo: Atlas, 2015

RUSSO, P. T.; PARISI, C.; MEGLIORINI, E.; ALMEIDA, C. B. de A. Evidências de elementos de institucionalização do Balanced Scorecard na obra "A estratégia em ação": um olhar baseado na teoria institucional. **R. Cont. Fin. – USP**, São Paulo, v. 23, n. 58, p. 7-18, jan./fev./mar./ abr. 2012.

SANTOS, A. R. **Metodologia Científica**. 3. ed. Rio de Janeiro: DP&A editora, 2000.

SANTOS, M. I. C. Consequências da Implantação do Balanced Scorecard nas Companhias Abertas Brasileiras, 2010. **Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)** - Programa Multi-Institucional e Inter-Regional em Ciências Contábeis da UNB, UFPB e UFRN. João Pessoa, 2010.

SAMPIERI, R. H.; COLLADO, C. F.; LUCIO, MPB. **Métodos de Pesquisa**. 5. ed. Porto Alegre: Penso, 2013.

SARAIVA, H. I.; ALVES, MC. F. G. A evolução do Balanced Scorecard – Uma comparação com outros sistemas. **Revista Holos**, ano 33, v. 04, p. 185-200, 201

SCARPIN, J. E.; ROCHA, W. Target costing: abordagem conceitual e histórica. **Anais... VII Congresso Brasileiro de Custos**, 2000.

SEBRAE. **Anuário do Trabalho na Micro e Pequena Empresa**, 2013. Disponível em: <https://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/Anuario%20do%20Trabalho%20Na%20Micro%20e%20Pequena%20Empresa_2013.pdf.1> Acesso em: 10 jan de 2023

SILVA, A. R.; CALLADO, A. L. C. Aderência de Indicadores de Desempenho Associados às Perspectivas do Balanced Scorecard no Setor de Construção Civil do Município de João Pessoa (PB). **Reunir: Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade**, v. 8, n. 2, p. 23-34, 2018.

SILVA, C. L. Gestão estratégica de custos: o custo meta na cadeia de valor. **Revista FAE**, v. 2, n. 2, p. 17-26, 1999.

SILVA, C. R.; CRUZ, A. P. C.; BARBOSA, M. A. G.; MACHADO, D. G. Uso do Sistema de Controle Gerencial como Instrumento de Implementação da Estratégia- O Caso de uma Empresa Familiar. **Revista Contabilidade e Controladoria**, v. 9, n. 3, 2017.

SILVA, E. L. da; MENEZES, E. M. Metodologia da Pesquisa e Elaboração de **Dissertação**. Florianópolis: Laboratório de ensino a distância da UFSC, 2001.

SILVA, G. R.; NETO, E. M. S.; WANDERLEY, V. P. C.; SOUZA, L. P. Percepção dos gestores a respeito da utilidade da mensuração de desempenho à luz das perspectivas do BALANCED SCORECARD. **Refas,** v. 5, n. 2, p. 19-33, 2018.

SILVA, P. D. A.; SANTOS, O. M.; PROCHNIK, V. Percepções quanto aos fatores críticos à implantação e uso do Balanced Scorecard: a experiência da Petrobras. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 18, 2008, Gramado. **Anais Eletrônicos**... Gramado: CFC 2008. Disponível em: < http://www.congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos_1/504.pdf>. Acesso em: 19 de outubro de 2021.

SILVA, T. B. J.; BEUREN, I. M.; MONTEIRO, J. J.; LAVARDA, C. E. F. Comportamento estratégico e uso dos sistemas de controle gerencial em cooperativas agroindustriais. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v. 24, n. 1, p. 112-125, 2022.

SIMONS, R. Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis. **Accounting Organizations and Society, Great Britain**, v. 12, n. 4, p. 357-374, 1987.

SOARES, C.R.D. Desenvolvimento de uma sistemática de elaboração do Balanced Scorecard para pequenas empresas. 2001. **Dissertação (Mestrado em Engenharia da Produção)** – Escola de Engenharia da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2001.

SOARES JÚNIOR, H. e PROCHNIK, V. Experiências Comparadas de implantação do Balanced Scorecard no Brasil. Rio de Janeiro: 2003.

TILLEMA, S. Towards an integrated contingency framework for MAS sophistication: case studies on the scope of accounting instruments in Dutch power and gas companies. **Management Accounting Research**, v. 16, n. 1, p. 101-129, 2005.

TELLES, R.; ROCHA, J. S.; SIQUEIRA, J. P.; HOURNEAUX JUNIOR, F.; CARDOSO, S. R. Formalidade ou Informalidade? Análise sobre os Fatores Presentes na Decisão do Microempreendedor Brasileiro. **Revista Alcance**, v. 23, n. 2, p. 189-213, 2016.

THOMPSON. JAMES. Organizations in action. **Revista de Administração Pública**, v 6, n 3, p. 111-118, 1967.

TOLEDO, G. OVALLE, I. ESTATÍSTICA BASICA. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

UYAR, A.; KUZEY, C. Contingent factors, extent of budget use and performance: A structural equation approach. **Australian Accounting Review**, v. 26, n. 1, p. 91-106, 2016.

VARGAS, S. B. de; DIEHL, C. A., AYRES, P. R. R.; MONTEIRO, A. F. Indicadores não financeiros de avaliação de desempenho: análise de conteúdo em relatórios de administração de empresas de telecomunicações. **XV Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**, São Paulo, jul. 2015.

VIEIRA, J. G. S. **Metodologia de pesquisa científica na prática**. Curitiba: Editora Fael, 2010.

WARREN, C. S. **Contabilidade Gerencial**. 2. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2008.

WATERHOUSE, J. H.; TIESSEN, P. A contingency framework for management accounting systems research. **Accounting, Organizations and Society**, v. 3, n. 1, p. 65-76, 1978.

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

WERNKE, R; LUNKES, R. J.; BORNIA, A. C. Balanced Scorecard: considerações acerca das dificuldades na implementação e das críticas ao modelo. **In: IX Congresso Brasileiro de Custos**, 13 a 15 de outubro, São Paulo/SP. Anais... São Paulo, 2002. YIN, R. K. Estudo de caso: planejamento e métodos. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

WOORDWARD, J. **Industrial Organization: Theory and Practice.** Londres: Oxford University Press, 1965.

YIN, R. K. **Estudo de Caso: Planejamento e Métodos**. Bookman, 2015.

APENDICE A – ROTEIRO DE PERGUNTAS

Grupo 01 – Perfil da empresa

Questão 01 - Quanto tempo de funcionamento tem a empresa?

Questão 02 - Qual o porte da empresa?

Questão 03 - Qual o tipo da empresa? (matriz, filial, franquia, etc.…)

Questão 04 - Quantos funcionários/colaboradores existem atualmente vinculados a empresa, podendo ser celetistas, terceirizados ou informais?

Grupo 02 – Perfil do respondente

Questão 05 - Qual seu cargo atual na empresa?

Questão 06 - Ha quantos anos atua na empresa?

Questão 07 - Qual seu grau de formação?

Questão 08 - Ao ingressar na empresa, já tinha experiência profissional na área?

Questão 09 - Em qual faixa de idade você se enquadra?

Grupo 03 – Utilização do BSC

Questão 10 - A sua empresa utiliza o BSC?

Questão 11 - Quais indicadores a empresa utiliza?

Questão 12 - Ha quanto tempo utiliza indicadores de desempenho para avaliação da sua empresa?

Questão 13 - Quais critérios adotados para a escolha dos indicadores de desempenho que sua empresa utiliza?

Questão 14 - houve contratação de consultoria ou empresa especializada para implantação dos controles de desempenho utilizados pela empresa?

Questão 15 - Houve enfrentamento de dificuldade no processo de implantação dos indicadores de desempenho?

Questão 16 - Quais os tipos de relatórios são apresentados pelos indicadores de desempenho utilizados na sua empresa?

Questão 17 - Com qual frequência os relatórios relacionados aos indicadores de desempenho são apresentados aos gestores?

Questão 18 - Existe alguma dificuldade por parte dos gestores para entender ou interpretar as informações contidas nos relatórios apresentados?

Questão 19 - Qual o grau de satisfação por parte dos gestores no que se refere as informações apresentadas nos relatórios?

Questão 20 - Quais impactos (positivos ou negativos) a implantação dos indicadores de desenvolvimento trouxe para a empresa?

Questão 21 - Quais as vantagens foram obtidas com a utilização dos indicadores de desempenho?

Grupo 04 – Fatores contingenciais

Questão 22 - A empresa fez algum mapeamento ou levantamento sobre os fatores contingenciais que a envolvem?

Questão 23 - Quais fatores contingenciais mais afetam a empresa?

Grupo 05 - Perguntas destinadas a quem apresentou resposta negativa a utilização do BSC ou qualquer outro indicador de desempenho.

Questão 24 - Por que a empresa não faz o uso de indicadores de desempenho?

Questão 25 - Em algum momento a empresa já fez a utilização de indicadores de desempenho? Se sim, o que motivou o desuso?

Questão 26 - Existe alguma pretensão por parte da empresa para, no futuro, utilizar o retomar o uso de indicadores de desempenho?

Questão 27 - Você consegue identificar as vantagens ou desvantagens na não utilização dos indicadores de desempenho?

Questão 28 - A empresa faz a utilização de alguma ferramenta gerencial que auxilie nas tomadas de decisões? Se sim, qual?

Questão 29 - A empresa fez algum mapeamento ou levantamento sobre os fatores contingenciais que a envolve?

Questão 30 - Quais fatores contingenciais mais afetam a empresa?