

FATORES CONTINGENCIAIS E INDICADORES DE DESEMPENHO: UM ESTUDO NO POLO CALÇADISTA DE CAMPINA GRANDE – PB

Aldo Leonardo Cunha Callado

Universidade Federal da Paraíba

E-mail: aldocallado@yahoo.com.br

Josélia Fernandes do Nascimento

Universidade Federal da Paraíba

E-mail: joselyafernandes@hotmail.com

Linha Temática: Controladoria no Setor Privado

RESUMO

Este estudo tem como objetivo investigar as relações entre fatores contingenciais de empresas do polo calçadista de Campina Grande-PB e o nível de importância atribuída ao uso de indicadores de desempenho. Para a operacionalização da pesquisa, foi utilizado um questionário estruturado composto por indicadores de desempenho classificados nas dimensões do *Balanced Scorecard* (BSC) e fatores contingenciais relacionados com as características dos gestores, das empresas e dos critérios de mensuração de desempenho. Foram contatadas as empresas cadastradas no Sindicato da Indústria de Calçados do Estado da Paraíba e que fazem parte do polo de Campina Grande, das quais 13 empresas aceitaram participar da pesquisa. Para analisar as relações entre as variáveis foi utilizado o coeficiente de correlação de *Spearman*. As evidências encontradas permitem observar que os fatores relacionados as características das empresas apresentam associações em maior proporção que os demais fatores investigados, no nível de importância atribuída aos indicadores de desempenho, principalmente nas dimensões de clientes e de processos internos. As características dos gestores apresentaram poucas correlações significativas, destacando-se na dimensão financeira. E com relação às características dos critérios de mensuração, as correlações estatisticamente significativas foram encontradas em maior proporção na perspectiva de processos internos. Além disso, os indicadores da dimensão financeira foram os que apresentaram menos associações com os fatores, podendo-se assim inferir que, os fatores investigados apresentam possíveis relações em maior proporção no nível de importância dada aos indicadores não financeiros.

Palavras-chave: Fatores Contingenciais; Indicadores de Desempenho; Setor Calçadista.

1. INTRODUÇÃO

Diante das mudanças que vem ocorrendo no ambiente dos negócios, o qual se apresenta cada vez mais mutável e imprevisível, surge a necessidade de as organizações adotarem uma postura estratégica a fim de se manterem competitivas. Assim, as empresas fazem o uso de instrumentos gerenciais, métodos e ferramentas, para melhorarem seus processos de gestão e conseqüentemente o seu desempenho.

Para Zilber e Fischmann (2002), os indicadores de desempenho configuram um dos instrumentos capazes de auxiliar na determinação das estratégias empresariais, monitorando o

cumprimento de objetivos e metas estabelecidos, permitido realizarem verificação e avaliação das decisões tomadas a fim de corrigir e readequar o processo vigente de gestão para que a organização alcance o melhor desempenho.

Cabe destacar que nesse cenário ainda se exige a revisão de vários preceitos, dentre eles o contexto organizacional, que é determinado por diversos fatores, assim como também a forma de se avaliar o desempenho, visto que a implementação de ferramentas como os indicadores de desempenho para serem efetivas e obterem desempenho satisfatório, precisam alinhar suas estruturas às características do ambiente de atuação (DONALDSON, 2001).

Hyvönen (2007) destaca que não existe uma estrutura universal e ideal para todos os tipos de organizações. Nesse sentido, segundo Harland (1997), a medida que as especificidades das empresas são consideradas, o critério adotado para a escolha de indicadores de desempenho a serem utilizados assume uma significativa importância. Diante desse contexto, a teoria da contingência tem fornecido um paradigma coerente para a análise da estrutura das organizações, pois investiga os determinantes dos comportamentos organizacionais.

Nessa perspectiva, Hoque (2004) afirma que por possuírem diferentes ambientes operacionais as empresas apresentarão iniciativas estratégicas distintas e, portanto, podem exigir diferentes sistemas de informação gerencial para melhorar o desempenho organizacional. Segundo Otley (2016), a adoção de práticas gerenciais pode sofrer influência de diversos fatores contingenciais que foram classificados ao longo dos anos, como fatores internos e externos a organização. Dentre esses fatores estão a estrutura organizacional, o ambiente, o tamanho, estratégia, tecnologia, a cultura, entre outros. Com isso, as medidas de avaliação de desempenho também devem refletir as peculiaridades de cada ambiente.

Diante desse contexto, para se adaptar às modificações enfrentadas em um ambiente competitivo, as empresas dos mais diversos setores econômicos devem dispor de indicadores de desempenho que permitam verificação da eficiência e/ou à eficácia das decisões tomadas pela empresa. Assim, acredita-se que a utilização de indicadores de desempenho provavelmente também se faz presente no contexto de muitas empresas do setor calçadista, visto que a fabricação de calçados é uma atividade muito presente no desenvolvimento econômico brasileiro, com grande representatividade na geração de emprego e de renda, apresentando ainda impacto no mercado de exportações.

De acordo com a Associação Brasileira das Indústrias de Calçados - ABICALÇADOS (2017), o Brasil está entre os dez maiores produtores e consumidores de calçados no mundo. O setor é fortemente caracterizado pela concentração regional, e ao identificar a produção das regiões brasileiras, em 2017, o Nordeste destaca-se como o grande produtor de calçados no Brasil, com 58,2% da produção nacional. A Paraíba é o segundo maior polo produtor de calçados do Brasil, sendo que 92,1% da produção do estado estão concentradas no polo de Campina Grande.

É válido destacar que a relevância deste setor pela significativa participação na economia, inserido em um mercado de grande concorrência nacional e internacional, o que tende a pressionar pela adoção de medições de desempenho para auxiliar na gestão e controle dos negócios. Dessa forma, objetivo deste estudo consistiu em investigar as relações entre fatores contingenciais de empresas do polo calçadista de Campina Grande – PB e o nível de importância atribuída pelos gestores ao uso de indicadores de desempenho.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Fatores contingenciais

Sob a lente da teoria da contingência, não existe uma estrutura única e apropriada que se aplique a todas as organizações, pois dependerão de circunstâncias específicas do ambiente

em que cada organização está inserida (Otley, 2016). Desse modo, a teoria da contingência enfatiza que a organização é um sistema aberto e as condições do ambiente transformam a estrutura das organizações. De acordo com Donaldson (2001), as contingências podem ser entendidas como qualquer variável que modera o efeito de uma característica organizacional. Consequentemente, a abordagem contingencial busca captar a influência dessas variáveis nas empresas, assim como o impacto no funcionamento das organizações e no desempenho das mesmas.

Espejo (2008) enfatiza que os processos organizacionais podem sofrer influência por fatores contingências tanto do ambiente organizacional interno quanto do ambiente externo. Beuren e Macahon (2011) reforçam que os sistemas de uma organização devem ser desenvolvidos de acordo com a adequação dos fatores externos e das características internas das empresas. Com isso, as variáveis do ambiente guiarão as decisões a serem tomadas, e conforme a organização melhor se adequa as variáveis, os objetivos podem ser atingidos de forma mais eficaz, e consequentemente obter melhores resultados.

Silva *et al.* (2014) corroboram afirmando que as empresas devem buscar um constante equilíbrio entre o atendimento das necessidades internas e a adaptação às circunstâncias ambientais externas, a fim de maximizar o seu desempenho. Portanto, a premissa que a teoria da contingência aborda é que quanto maior a adequação entre ambiente externo e variáveis internas, melhor será o desempenho da organização.

A literatura relacionada com o tema apresenta diversos fatores contingenciais que afetam as organizações. Otley (2016) realizou uma revisão literária sobre a teoria da contingência no período de 1980 a 2014, e agrupou as principais variáveis contingenciais pesquisadas em variáveis externas e internas. No contexto externo, destacou-se a tecnologia, competição de mercado ou hostilidade, incerteza ambiental e cultura nacional. No ambiente interno, as variáveis mais estudadas foram tamanho da organização, estrutura, estratégia, sistemas de informação, variáveis psicológicas, a participação no controle sistemas, posição no mercado, estágio do ciclo de vida do produto e mudança de sistemas. Estas variáveis foram comumente relacionadas com as variáveis de desempenho, medidas de desempenho, comportamento orçamentário, sistema de controle, eficácia, satisfação no trabalho, mudança nas práticas e inovação de produtos.

Otley (2016) ressalta que mesmo nas últimas décadas, os estudos tenham apresentando diversos fatores contingenciais inseridos nos mais diferentes contextos organizacionais, atualmente a abordagem contingencial deve ser considerada em um contexto muito mais dinâmico, sendo necessário usar mais modelos baseados em processos que examinem os mecanismos de mudança e a implementação de formas modificadas de gerenciamento e controle das organizações.

Denota-se que a teoria da contingência busca encontrar a relação entre o contexto organizacional e as contingências específicas. Esta relação é capaz de auxiliar o gestor a atingir os objetivos da empresa e obter melhores resultados. No entanto, como não existe uma estrutura geral aplicável em todas as organizações e em todas as circunstâncias, pois cada estrutura organizacional é única e resultante de um conjunto de contingências, as organizações devem permanecer em constante adequação a fim de se manterem competitivas ou melhorar o seu desempenho.

2.2 Indicadores de desempenho

Para Neely, Gregory e Platts (1996) o desempenho pode ser definido como a eficiência e a eficácia de uma ação, e a de medição deste desempenho nada mais são do que métricas usadas para quantificar a eficiência e / ou eficácia da ação. No entanto, os mesmos autores destacam que medir o desempenho pode ser uma tarefa complexa, pois envolve não apenas a

seleção e definição de um conjunto apropriado e prático de medidas, mas também sua integração entre si e com o ambiente em que a organização está inserida.

Rejc (2004) destacou que as organizações precisam revisar constantemente as métricas de desempenho à medida que as circunstâncias contextuais mudam, para garantir que os indicadores sejam relevantes e reflitam as questões de importância da organização. Callado *et al.* (2012) asseguram que a escolha dos indicadores de desempenho deve estar fundamentada de maneira lógica, de modo que reflita a necessidade da empresa e que possa auxiliar os gestores de forma apropriada. Sendo assim, é importante que as medidas de desempenho sejam dinâmicas para refletir mudanças no ambiente interno e externo.

Até a década de 1990, os sistemas de mensuração de desempenho adotado pelas empresas eram compostos predominantemente por medidas financeiras. A partir de então, com a influência das modificações organizacionais, passou-se a serem difundidos os indicadores que representavam medidas não financeiras, ou seja, que abordavam outras dimensões de desempenho (DIEHL *et al.*, 2016). Nesse contexto, surgiu o *Balanced Scorecard* (BSC) como uma metodologia de medição de desempenho que se propunha a atender as necessidades das organizações modernas num processo de tomada de decisão em um ambiente ágil e que traduzisse uma visão holística da organização (KAPLAN; NORTON, 1997).

Na visão de Kaplan e Norton (1997), as organizações modernas têm a necessidade de utilizar medidas não só apenas financeiras, mas também medidas não financeiras para que a organização possa ter uma avaliação do alcance dos seus objetivos estratégicos de forma integrada e que contemple os objetivos de curto e longo prazo em diversas perspectivas. Ressalta-se ainda que exista uma ligação de interdependência entre as perspectivas, onde uma pode influenciar as outras. Para Kaplan e Norton (1997), os indicadores de desempenho podem ser classificados em financeiros e não financeiros e inseridos em quatro perspectivas: financeira, clientes, processos internos e aprendizagem e crescimento.

Os indicadores da perspectiva financeira indicam como as atividades estão impactando o resultado financeiro. A perspectiva com foco no cliente considera a necessidade do mesmo, pois, à medida que se percebe a importância do cliente para obter os resultados, a empresa deve buscar conseguir mantê-los no longo prazo. Com relação aos processos internos, o interesse é acompanhar os processos na busca de melhorias constantes. E na perspectiva de aprendizagem e crescimento, a organização deve atentar para a parte física, tecnológica e intelectual da estrutura organizacional, a fim obter melhorias e maior crescimento em longo prazo (MARTINS *et al.*, 2013). É importante destacar que o BSC significa mais do que apenas utilizar diversas medidas. A empresa deve considerar a importância de cada dimensão, e as relações que existem entre elas.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A população da pesquisa compreende as empresas cadastradas no Sindicato da Indústria de Calçados do Estado da Paraíba que fazem parte do polo de Campina Grande, totalizando 30 empresas. Em virtude da indisponibilidade de dados de contato, foram excluídas 3 empresas. Sendo assim, o universo considerado para a pesquisa foi composto por 27 empresas que foram todas contactadas, sendo que 13 empresas aceitaram participar da pesquisa, correspondendo a 48,14% da população.

A pesquisa apresenta uma abordagem quantitativa, com a utilização de um questionário com base no estudo de Silva e Callado (2018). O questionário apresenta quatro blocos, divididos da seguinte forma: (i) fatores internos relacionados às características dos gestores, (ii) características relativas às empresas; (iii) fatores relacionados aos critérios de mensuração de desempenho adotados pelas organizações; e (iv) importância atribuída aos indicadores de desempenho classificados entre as dimensões do BSC. As questões sobre os

fatores contingenciais foram investigadas de forma objetiva. Sobre a importância atribuída aos indicadores de desempenho, foi utilizada uma escala do tipo *Likert* contendo quatro pontos para cada indicador, considerando 01, para o grau mínimo, e 04, para o grau máximo de importância.

Foram considerados a faixa etária, a escolaridade e o tempo de experiência profissional como fatores contingencias relacionados as características dos gestores. Para os fatores relacionadas a empresa considerou-se o tempo de atuação no mercado, o número de empregados, a estrutura hierárquica e o grau de formalização dos processos operacionais. Quanto aos fatores relacionados a mensuração de desempenho utilizou-se o critério adotado para a seleção dos indicadores de desempenho, os procedimentos referentes à mensuração e a frequência de realização dos relatórios. Sobre os indicadores de desempenho investigados, classificados entre as dimensões do BSC, adotou-se os indicadores utilizados no estudo de Silva e Callado (2018).

Para investigar as relações entre os fatores contingencias e a importância atribuída aos indicadores de desempenho, utilizou-se o coeficiente de correlação de *Spearman*. As correlações que obtiveram nível de 95% ($p = 0,05$) foram consideradas estatisticamente significantes. Foram consideradas, de acordo com Mukaka (2012), as seguintes categorias para análise de intensidade: correlação muito forte (de 0.9 a 1); correlação forte (de 0.7 a 0.9); correlação moderada (de 0.5 a 0.7); correlação fraca (de 0.3 a 0.5); correlação desprezível (de 0 a 0.3).

4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

As primeiras relações analisadas se referem as características dos gestores. Na Tabela 1 são apresentados os resultados das relações destas características na dimensão financeira.

Tabela 1 – Relações entre indicadores da dimensão financeira e características dos gestores

Indicadores	Faixa Etária	Escolaridade	Experiência
Lucratividade	-0,358	0,159	-0,403
Rentabilidade	-0,459	0,608*	0,036
Crescimento das vendas	-0,453	-0,057	-0,004
Custos totais	-0,543	0,083	-0,011
Custos unitários	0,000	0,097	0,083
Custos de entrega	-0,305	-0,060	-0,128
Fluxo de caixa	-0,232	0,083	-0,231
Custos dos pedidos	-0,136	0,071	0,050
Retorno do investimento	-0,023	0,350	0,565*
Inventários	-0,307	0,342	-0,070

Fonte: Dados da Pesquisa (2018). Nota: *Nível de significância a 0,05.

Os resultados evidenciam que a idade do gestor não tem relação significativa com o nível de importância atribuída aos indicadores da dimensão financeira. No entanto, há correlações significativas entre a escolaridade dos gestores e o nível de importância atribuída ao indicador de rentabilidade, e entre a característica de experiência profissional do gestor e o retorno de investimento. As correlações apresentam-se de forma moderada e direta. Sendo assim, os gestores com maior nível de escolaridade tendem a dar maior importância aos indicadores associados à rentabilidade do negócio, assim como também, os gestores com mais experiência profissional tendem a dar mais importância em questões associadas ao retorno do investimento.

De modo geral, os gestores dão relevância ao grau de êxito econômico da empresa. Segundo Tran, Nonneman e Jorissen (2014), a rentabilidade é um dos aspectos essenciais para avaliar o desempenho econômico-financeiro da organização, e os profissionais mais qualificados são fundamentais para uma boa gestão financeira.

Quando investigadas as possíveis relações entre as características dos gestores e os indicadores de desempenho da perspectiva de clientes, os resultados sugerem que há correlação significativa entre a importância atribuída a quantidade de cliente e a idade dos gestores, conforme Tabela 2.

Tabela 2 – Relações entre indicadores da dimensão clientes e características dos gestores

Indicadores	Faixa Etária	Escolaridade	Experiência
Quantidade de clientes	-0,600*	0,000	0,000
Novos clientes	-0,238	-0,087	-0,191
Qualidade dos produtos	-0,500	0,023	-0,413
Preço dos produtos	-0,282	-0,336	0,118
Devolução de produtos	-0,407	0,264	-0,027
Tempo de entrega	0,024	0,402	0,159
Pontualidade de entrega	-0,109	0,496	0,284
Responsividade	-0,212	0,427	0,316
Crescimento da participação de mercado	-0,300	0,255	0,220

Fonte: Dados da Pesquisa (2018). Nota: *Nível de significância a 0,05.

Percebe-se que a correlação se apresenta inversa e moderada. Dessa forma, quando ocorre um aumento na faixa etária do gestor, há uma redução no nível de importância atribuída a questões associadas à quantidade de clientes. Para Naranjo-Gil *et al.* (2009), à medida que a idade aumenta, diminui a flexibilidade e aumenta resistência a mudanças. Cabe destacar que, as características escolaridade e experiência dos gestores não apresentaram correlações com os indicadores da perspectiva de clientes.

Em seguida, foram testadas as possíveis relações entre as características dos gestores e o nível de importância dada aos indicadores de processos internos.

Tabela 3 - Relações entre indicadores da dimensão processos internos e características dos gestores

Indicadores	Faixa Etária	Escolaridade	Experiência
Tempo de realização das operações	0,000	-0,221	-0,234
Flexibilidade de entrega	-0,438	0,077	0,027
Tempo de estocagem	-0,411	0,449	0,202
Fornecedores	0,000	0,431	0,405
Flexibilidade de volume operacional	-0,463	0,021	-0,247
Uso da capacidade instalada	-0,472	0,390	0,194
Pós-venda	-0,327	0,070	-0,04
Entregas no prazo	-0,090	-0,056	-0,287
Desperdícios	-0,327	-0,221	-0,061

Fonte: Dados da Pesquisa (2018). Nota: *Nível de significância a 0,05.

De acordo com os resultados apresentados na Tabela 3, observa-se que nenhuma das características mostrou relação estatisticamente significativa, sugerindo que a importância atribuída aos indicadores dos processos internos independe da faixa etária, da escolaridade e da experiência do gestor. Este resultado também é semelhante quando foi investigada a possível existência de relação entre a importância dada aos indicadores de aprendizagem e crescimento e as características dos gestores, como observado na Tabela 4.

Tabela 4 – Relações entre indicadores da dimensão aprendizagem e crescimento e características dos gestores

Indicadores	Faixa Etária	Escolaridade	Experiência
Produtividade dos empregados	0,147	-0,219	0,186
Satisfação dos empregados	-0,408	-0,058	0,089
Rotatividade de empregados	-0,430	0,033	0,163
Flexibilidade dos empregados	-0,369	0,132	0,010
Inovação nos produtos	-0,172	-0,255	-0,429
Investimentos em treinamento	-0,098	0,223	-0,190
Gestão de risco	-0,449	0,481	0,110

Fonte: Dados da Pesquisa (2018). Nota: *Nível de significância a 0,05.

A partir das análises acerca das relações entre característica pessoais dos gestores e o nível de importância atribuída aos indicadores de desempenho, pode-se inferir que estas não são fatores preponderantes no tocante aos indicadores das dimensões de processos internos e de aprendizagem e crescimento. Hoque (2004) destaca que por muito tempo a alta ênfase anterior em métricas de desempenho tradicionais, como retorno sobre o investimento, desviou da preocupação devida por fatores não financeiros, como participação de mercado, satisfação do cliente, eficiência e produtividade, qualidade do produto e satisfação dos funcionários.

No estudo Chenhall e Langfield-Smith (1998), ao analisar o papel que os gestores podem desempenhar no desenvolvimento de sistemas de medição de desempenho, os autores perceberam que fatores relacionados ao nível de participação dos gestores nos processos, posição dentro da estrutura hierárquica e as habilidades técnicas e sociais, podem influenciar no papel do desenvolvimento métricas de desempenho da organização. Ainda nesse sentido, Santos *et al.* (2018) destacam que a escolaridade e a idade do gestor são as principais características que impactam na maior utilização de ferramentas gerenciais modernas como o BSC. Segundo os mesmos autores, gestores mais jovens e gestores com maior nível de escolaridade tem maior propensão de adotar essas ferramentas.

O segundo bloco de fatores analisados refere-se as características das empresas. Inicialmente foi verificada a relação entre as características das empresas e o nível de importância atribuída aos indicadores da dimensão financeira. Os resultados são apresentados na Tabela 5.

Tabela 5 - Relações entre indicadores da dimensão financeira e características das empresas

Indicadores	Tempo de Atuação	Número de Empregados	Estrutura Hierárquica	Formalização dos Processos Operacionais
Lucratividade	0,413	0,038	0,199	0,112
Rentabilidade	0,481	0,367	0,666*	0,190
Crescimento das vendas	0,200	0,197	0,518	0,161
Custos totais	0,220	0,426	0,541	0,492
Custos unitários	0,000	-0,213	0,054	-0,216
Custos de entrega	0,024	0,141	0,247	0,032
Fluxo de caixa	0,515	0,426	0,374	0,590*
Custos dos pedidos	-0,077	0,032	0,129	-0,123
Retorno do investimento	0,336	0,656*	0,508	0,298
Inventários	0,358	0,687**	0,524	0,165

Fonte: Dados da Pesquisa (2018). Notas: *Nível de significância a 0,05, **Nível de significância a 0,01.

Em relação aos resultados obtidos, constatou-se que o tempo de atuação da organização não apresenta nenhuma relação significativa com a importância atribuída aos indicadores da dimensão financeira. Já o número de empregados apresenta relação estatisticamente significativa a um nível moderado e de forma direta com os indicadores de retorno de investimento e inventários. Dessa forma, quanto maior o tamanho da empresa

maior será a importância correspondente questões associadas ao retorno do investimento e a inventários.

A relação direta pode ser observada também para a associação entre estrutura hierárquica e importância atribuída a rentabilidade da empresa, e a formalização dos processos associada com o fluxo de caixa. As correlações destas associações são consideradas moderadas. De acordo com resultados obtidos, as empresas que possuem mais níveis organizacionais e maior grau de formalização dos processos indicam atribuir maior relevância aos indicadores que asseguram a continuidade da organização. Esses resultados reforçam os achados do estudo de Hoque e James (2000) que evidenciaram que quanto maior o porte da empresa maior o uso de medidas que garantam o melhor desempenho da organização.

A Tabela 6 apresenta os resultados associados às relações entre as características das empresas e a dimensão de clientes.

Tabela 6 - Relações entre indicadores da dimensão clientes e características das empresas

Indicadores	Tempo de Atuação	Número de Empregados	Estrutura Hierárquica	Formalização dos Processos Operacionais
Quantidade de clientes	0,000	0,137	0,000	-0,170
Novos clientes	0,113	-0,037	0,044	0,106
Qualidade dos produtos	0,300	0,224	0,413	0,129
Preço dos produtos	-0,414	0,131	0,089	-0,399
Devolução de produtos	0,362	0,775**	0,702**	0,423
Tempo de entrega	0,231	0,562*	0,644*	0,125
Pontualidade de entrega	0,260	0,678*	0,584*	0,255
Responsividade	0,403	0,473	0,698**	0,441
Crescimento da participação de mercado	0,665*	0,636*	0,510	0,648*

Fonte: Dados da Pesquisa (2018). Notas: *Nível de significância a 0,05, **Nível de significância a 0,01.

Nesse caso, o tempo de atuação da empresa apresenta correlação positiva e significativa com o crescimento da participação do mercado e com o tamanho da empresa, representado pelo o número de funcionários, sugerindo que empresas maiores e com mais experiência dão mais importância ao crescimento e participação de mercado. O indicador de crescimento e participação de mercado ainda exibe associação significativa e moderada com o fator de formalização dos processos operacionais das organizações.

As variáveis número de empregados e estrutura hierárquica apresentaram correlação forte e significativa, de maneira positiva com o indicador de devolução de produtos. Essas variáveis também apresentaram associação moderada com os indicadores de tempo de entrega e pontualidade de entrega de seus produtos. Além disso, a estrutura hierárquica se mostrou diretamente associada à responsividade, sugerindo que quanto mais níveis hierárquicos a empresa possuir maior será a tendência a ter interesse em dar respostas aos clientes.

A partir desses resultados, percebe-se que as características das empresas investigadas apresentam diversas correlações estatisticamente significativas com os indicadores que se preocupam com a satisfação dos clientes. Esses resultados confrontam o estudo de Carvalho *et al.* (2018), no qual observou que nenhum dos indicadores de desempenho relativos ao crescimento e participação de mercado e de satisfação dos clientes apresentaram associações com o tamanho e com o tempo de atuação no mercado entre as empresas investigadas.

Mediante a perspectiva de indicadores de processos internos, a análise das possíveis relações com as características das empresas está exposta na Tabela 7.

Tabela 7 - Relações entre indicadores da dimensão processos internos e características das empresas

Indicadores	Tempo de Atuação	Número de Empregados	Estrutura Hierárquica	Formalização dos Processos Operacionais
Tempo de realização das operações	0,000	0,531	0,221	0,378
Flexibilidade de entrega	0,260	0,678*	0,584*	0,255
Tempo de estocagem	0,781**	0,424	0,714**	0,383
Fornecedores	0,429	0,213	0,364	-0,125
Flexibilidade de volume operacional	0,258	0,478	0,581*	0,389
Uso da capacidade instalada	0,583*	0,757**	0,692**	0,606*
Pós-venda	0,155	0,444	0,447	0,244
Entregas no prazo	0,200	0,506	0,518	0,412
Desperdícios	0,025	0,547	0,402	0,524

Fonte: Dados da Pesquisa (2018). Notas: *Nível de significância a 0,05, **Nível de significância a 0,01.

Os resultados apresentados na Tabela 7 indicam correlações positivas e estatisticamente significantes entre todas as características das empresas analisadas e o nível importância atribuído ao indicador de uso de capacidade instalada, sendo classificada como uma associação forte ao número de empregados e moderada para as demais características.

Destaca-se também a associação forte na relação entre as variáveis, tempo de atuação e estrutura hierárquica com o indicador tempo de estocagem. A correlação é dada de forma direta, ou seja, quando a variável aumenta tende a aumentar a importância ao indicador. A estrutura hierárquica ainda apresenta relações significativas e positivas com a flexibilidade de entrega e também com a flexibilidade no volume operacional. Esses resultados podem indicar que os níveis de estrutura hierárquica influenciam em questões associadas à flexibilidade das operações, além de ser o fator contingencial que mais influencia os indicadores da respectiva dos processos internos. Nesse sentido, Chenhall (2003) ressalta que à medida que a organização torna-se maior, cresce a necessidade de ter uma infraestrutura suficiente para suportar o seu crescimento e de uma estrutura descentralizada capaz de lidar com uma maior quantidade de informações.

Os resultados apresentados na Tabela 8 tratam-se do nível de importância atribuída aos indicadores da perspectiva de aprendizagem e crescimento e a relação com as características das empresas.

Tabela 8 - Relações entre indicadores da dimensão aprendizagem e crescimento e características das empresas

Indicadores	Tempo de Atuação	Número de Empregados	Estrutura Hierárquica	Formalização dos Processos Operacionais
Produtividade dos empregados	0,280	0,320	0,255	0,644*
Satisfação dos empregados	0,258	0,442	0,319	0,346
Rotatividade de empregados	0,204	0,238	0,303	0,272
Flexibilidade dos empregados	0,444	0,129	0,176	0,088
Inovação nos produtos	0,280	-0,199	0,110	-0,049
Investimentos em treinamento	0,444	0,253	0,431	0,542
Gestão de risco	0,538	0,628*	0,732**	0,510

Fonte: Dados da Pesquisa (2018). Notas: *Nível de significância a 0,05, **Nível de significância a 0,01.

Conforme apresentado na Tabela 8, o indicador de gestão de risco apresentou correlação significativa com o número de empregados e com a estrutura hierárquica, sendo esta considerada uma forte correlação. Estes resultados podem indicar que as empresas que possuem mais empregados, ou seja, empresas maiores e que tem mais níveis hierárquicos tendem a dar maior importância a gestão de riscos. A ênfase dada ao risco das operações

tornou-se uma ferramenta essencial para proteger os negócios de qualquer organização, mas especialmente as grandes empresas tendem a dedicar uma estrutura para esta atividade.

Já o indicador produtividade dos empregados apresentou significância estatística com a variável formalização dos processos operacionais. A correlação é dada de forma direta, com efeito moderado, e indica que empresas com maior grau de formalização de processos tem maior disposição a se preocupar com a produtividade dos empregados. Acredita-se que a manutenção de um alto grau de formalização das atividades resultará em níveis de produtividade cada vez mais satisfatórios. No entanto, Sefertzi (2000) afirma que a flexibilidade dos processos permite a organização se adaptar com rapidez às demandas variáveis, garantindo a competitividade do negócio.

E por fim, a análise do terceiro bloco contendo os fatores relacionados aos critérios de mensuração de desempenho adotados pelas organizações e as possíveis relações com os indicadores de desempenho e a importância atribuída. Sendo que, de acordo com a análise referente a dimensão financeira, os resultados indicam apenas uma correlação estatisticamente significativa. A correlação observada é forte e sugere que, à medida que há uma maior padronização dos procedimentos para mensuração de desempenho pode aumentar a importância dada ao indicador de fluxo de caixa. Esses resultados estão dispostos na Tabela 9.

Tabela 9 - Relações entre indicadores da dimensão financeira e os critérios de mensuração de desempenho adotados

Indicadores	Critério para seleção de indicadores	Procedimentos para mensuração de desempenho	Frequência dos relatórios sobre desempenho
Lucratividade	0,240	0,262	-0,233
Rentabilidade	0,228	0,368	-0,109
Crescimento das vendas	0,323	0,323	-0,272
Custos totais	0,276	0,532	-0,441
Custos unitários	0,031	0,031	-0,098
Custos de entrega	0,169	0,358	-0,547
Fluxo de caixa	0,021	0,787**	-0,441
Custos dos pedidos	-0,048	0,175	-0,332
Retorno do investimento	-0,189	0,472	0,0415
Inventários	0,142	0,473	-0,134

Fonte: Dados da Pesquisa (2018). Notas: *Nível de significância a 0,05, **Nível de significância a 0,01.

No tocante a medidas de desempenho, o fluxo de caixa é considerado uma medida de desempenho tradicional e um dos principais instrumentos de controle gerencial (STERN *et al.*, 1995). Assim, o fluxo de caixa suporta a tomada de decisão quando há maior padronização e regularidade nos procedimentos referentes a mensuração do desempenho no âmbito das empresas investigadas. Os resultados apresentados demonstram que não há correlações significativas para os demais fatores. Esses resultados diferem dos resultados da pesquisa de Silva e Callado (2018) no qual os critérios de mensuração de desempenho influenciaram em maior proporção no nível de importância dos indicadores da dimensão financeira do que quaisquer outras características analisadas.

A Tabela 10 exibe as correlações dos indicadores da perspectiva clientes. Nesta perspectiva ocorreram novamente correlações significativas apenas com o fator de formalização dos procedimentos para mensuração.

Tabela 10 - Relações entre indicadores da dimensão clientes e os critérios de mensuração de desempenho adotados

Indicadores	Critério para seleção de indicadores	Procedimentos para mensuração de desempenho	Frequência dos relatórios sobre desempenho
Quantidade de clientes	0,000	0,247	-0,301
Novos clientes	0,325	0,286	-0,452
Qualidade dos produtos	0,470	0,470	-0,458
Preço dos produtos	0,137	-0,137	-0,167
Devolução de produtos	0,092	0,701**	-0,385
Tempo de entrega	-0,067	0,395	0,065
Pontualidade de entrega	-0,297	0,470	-0,004
Responsividade	-0,175	0,524	0,000
Crescimento da participação de mercado	0,144	0,639*	-0,075

Fonte: Dados da Pesquisa (2018). Notas: *Nível de significância a 0,05, **Nível de significância a 0,01.

As correlações estatisticamente significativas ocorrem de forma direta. Para o indicador de devolução de produtos considera-se uma associação forte e para o crescimento no mercado a correlação é moderada. Diante dessas evidências, percebe-se que as empresas que adotam uma maior formalização para a mensuração de desempenho tendem a estar mais preocupados com a fidelização dos clientes. Cabe destacar que a retenção de clientes atuais contribui para a maximização da participação de mercado, assim como o relacionamento com clientes e serviços de pós-venda são esforços para maximizar a satisfação do cliente, e que tendem a aumentar a participação de mercado.

A seguir, a Tabela 11 apresenta os resultados de acordo com a dimensão dos processos internos.

Tabela 11 - Relações entre indicadores da dimensão processos internos e os critérios de mensuração de desempenho adotados

Indicadores	Critério para seleção de indicadores	Procedimentos para mensuração de desempenho	Frequência dos relatórios sobre desempenho
Tempo de realização das operações	0,144	0,3918	-0,577*
Flexibilidade de entrega	0,131	0,628*	-0,307
Tempo de estocagem	0,260	0,619*	0,184
Fornecedores	0,031	0,105	0,719**
Flexibilidade de volume operacional	0,426	0,651*	-0,683*
Uso da capacidade instalada	-0,206	0,845**	-0,239
Pós-venda	0,062	0,467	-0,264
Entregas no prazo	0,621*	0,323	-0,2727
Desperdícios	0,404	0,426	-0,601*

Fonte: Dados da Pesquisa (2018). Notas: *Nível de significância a 0,05, **Nível de significância a 0,01.

Nessa dimensão, evidenciam-se correlações fortes nas associações entre a variável, procedimentos para mensuração de desempenho e o indicador de uso da capacidade instalada, e entre a variável de frequência dos relatórios e o indicador de fornecedores. Além disso, diferentemente do que foi visto nas dimensões financeiras e de clientes, a variável frequência dos relatórios apresentou várias correlações significativas e moderadas. Ainda nessa dimensão, o critério para seleção de indicadores mostrou-se positivamente associado às entregas a prazo, indicando que quando os indicadores são mais vinculados as metas estratégicas da empresa possivelmente maior o nível de importância dada as entregas no prazo.

Também foi verificado que quando há padronização e regularidade nos procedimentos de mensuração de desempenho há maior importância atribuída aos indicadores do uso de

capacidade instalada, flexibilidade no volume operacional, tempo de estocagem e flexibilidade de entrega. A flexibilidade é uma habilidade das organizações capazes de atender prontamente as mudanças e assegurar a permanência no mercado.

Por fim, analisando as possíveis relações entre os critérios de mensuração de desempenho adotados e o nível de importância conferida pelos gestores aos indicadores na perspectiva de aprendizagem e crescimento tem-se que existe uma correlação positiva e moderada entre os critérios para seleção de indicadores e a inovação nos produtos, podendo inferir que as empresas que mais dão importância à inovação dos produtos tendem a serem aquelas que possuem suas metas estratégicas vinculadas as suas escolhas.

Observou-se ainda correlação positiva e moderada quanto aos procedimentos para mensuração de desempenho com a satisfação dos empregados e a gestão de riscos. Neste caso, pode-se inferir que as organizações que buscam maior padronização e formalização na mensuração de desempenho estão mais preocupadas em adotar melhores práticas para aprimorar o desempenho da empresa a fim de que seus objetivos e metas sejam atingidos.

Os resultados associados às relações entre indicadores da dimensão aprendizagem e crescimento e os critérios de mensuração de desempenho adotados são apresentados na Tabela 12.

Tabela 12 - Relações entre indicadores da dimensão aprendizagem e crescimento e os critérios de mensuração de desempenho adotados

Indicadores	Critério para seleção de indicadores	Procedimentos para mensuração de desempenho	Frequência dos relatórios sobre desempenho
Produtividade dos empregados	-0,104	0,543	-0,152
Satisfação dos empregados	-0,209	0,598*	-0,227
Rotatividade de empregados	0,317	0,317	-0,058
Flexibilidade dos empregados	0,099	0,343	0,282
Inovação nos produtos	0,567*	0,182	0,02
Investimentos em treinamento	0,191	0,414	-0,274
Gestão de risco	-0,212	0,683*	-0,152

Fonte: Dados da Pesquisa (2018). Notas: *Nível de significância a 0,05, **Nível de significância a 0,01.

Com base nos resultados obtidos para os fatores relacionados aos critérios de mensuração de desempenho, percebe-se que os procedimentos para a mensuração de desempenho configuraram o fator, dentre os analisados, que mais apresenta relações significativas, estando presente nas quatro dimensões, indicando sua relevância neste processo. Porém, diferentemente do que aponta o estudo conduzido por Silva e Callado (2018), onde os fatores relacionados aos critérios de mensuração de desempenho influenciaram em maior proporção os indicadores investigados, nesta pesquisa as características das empresas foram as apresentaram maior número de correlações significativas, implicando assim numa maior influência nos indicadores.

Destaca-se ainda que, ao contrário do estudo de Souza (2011), realizado para investigar se características organizacionais influenciam na adoção de indicadores de desempenho em Pequenas e Médias Empresas do setor calçadista de Santa Catarina e apontou uma maior utilização de indicadores financeiros do que indicadores não financeiros por tais empresas, o presente estudo indicou que a dimensão financeira foi a que apresentou menos associações dos fatores com a importância atribuída aos indicadores.

Portanto, de acordo com o exposto, percebe-se que alguns dos fatores contingenciais considerados exercem certa associação no nível de importância atribuído pelos gestores aos indicadores de desempenho utilizados por empresas do setor calçadista de Campina Grande-PB.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo buscou analisar as possíveis relações entre fatores contingenciais de empresas do polo calçadista de Campina Grande – PB e o nível de importância atribuída pelos gestores ao uso de indicadores de desempenho, classificados mediante as perspectivas do BSC. Com base nos resultados obtidos, observou-se que as características dos gestores apresentaram poucas correlações significativas com os indicadores de desempenho, sendo estas apresentadas entre o nível de escolaridade com o indicador de rentabilidade, e uma correlação inversa entre a faixa etária dos gestores e a importância atribuída a mensuração de quantidade de clientes. Dessa forma, considera-se que as variáveis, idade, formação e experiência podem influenciar os gestores a tomarem diferentes decisões.

Na análise entre as características das empresas e o nível de importância atribuída aos indicadores, identificou-se a maior proporção de correlações significativas dentre todas as características estudadas, indicando associações com indicadores das quatro dimensões do BSC. Conclui-se que, principalmente o tamanho e a estrutura hierárquica das organizações influenciam na utilização de práticas associadas à mensuração de desempenho.

Destaca-se ainda, que dentre os fatores investigados que discorrem sobre critérios de mensuração de desempenho, ganha destaque os procedimentos de formalização para a mensuração, estando correlacionado com o nível de importância de alguns indicadores baseados nas distintas dimensões do BSC, indicando que a padronização e regularidade dos procedimentos influenciam de maneira intensa na relevância atribuída pelos gestores aos indicadores, principalmente das perspectivas dos processos internos.

As evidências implicam ainda que os indicadores da perspectiva financeira apresentaram menos correlações com as variáveis analisadas, podendo-se inferir que as empresas investigadas possuem mais relações significativas entre os fatores investigados e o nível de importância atribuído aos indicadores não financeiros.

É válido enfatizar que foram tratadas características inerentes de cada empresa. Como não há uma única estrutura para as organizações, de forma análoga não uma única forma de mensuração de desempenho, podendo cada empresa integrar seus *scorecards* de acordo com suas necessidades, e adotando distintos indicadores. Além disso, percebe-se que não há um consenso acerca dos resultados das pesquisas por se tratar de peculiaridades de cada organização. Ademais, o estudo também apresenta como limitação o tamanho reduzido da amostra. Assim, os resultados obtidos nesta pesquisa não podem ser generalizados, e revelam apenas evidências particulares das empresas investigadas.

No entanto, esta pesquisa pode ser útil para os gestores na formulação de estratégias diante das relações analisadas. Sugere-se, portanto, que sejam realizadas investigações que tratem uma amostra maior de empresas, e ainda pode ser realizada a pesquisa de forma mais aprofundada a fim de buscar maior detalhamento das relações, podendo abranger ainda para diferentes setores ou localidades.

REFERÊNCIAS

ABICALÇADOS. **ABICALÇADOS:** Associados. Disponível em: <<http://www.abicalcados.com.br/>>. Acesso em: 10 de set de 2018.

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.

CALLADO, A. A. C.; CALLADO, A. L. C.; ALMEIDA, M. A.; HOLANDA, F. M. de A. Relacionando fatores contingenciais com o uso de indicadores de desempenho em empresas do Porto Digital. **Revista de Negócios**, v. 17, n. 3, p. 20-35, 2012.

CARVALHO, P. L.; CALLADO, A. L. C.; CALLADO, A. A. C. Relações entre fatores contingenciais e aspectos associados ao desempenho de empresas participantes de franquias. **Contabilometria**, v. 5, n. 2, p. 108-122, 2018.

CHENHALL, R. H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting, organizations and society**, v. 28, n. 2-3, p. 127-168, 2003.

CHENHALL, R. H.; LANGFIELD-SMITH, K. Factors influencing the role of management accounting in the development of performance measures within organizational change programs. **Management Accounting Research**, v. 9, n. 4, p. 361-386, 1998.

DIEHL, C. A., RECH, M., MARTINS, V. Q. Indicadores não-financeiros de avaliação de desempenho: análise de conteúdo em relatórios de administração de empresas do setor de distribuição de energia elétrica. In: USP INTERNATIONAL CONFERENCE IN ACCOUNTING, 16, 2016, São Paulo. **Anais...**São Paulo: USP, 2016.

DONALDSON, L. **The contingency theory of organizations**. Thousand Oaks, CA: Sage.

ESPEJO, M. M. S. B. **Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial**: uma abordagem multivariada. 2008. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

HARLAND, C. Supply chain operational performance roles. **Integrated Manufacturing Systems**, v. 8, n. 2, p. 70-78, 1997.

HYVÖNEN, J. Strategy, performance measurement techniques and information technology of the firm and their links to organizational performance. **Management Accounting Research**, v. 18, n. 3, p. 343-366, 2007.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **A estratégia em ação – balanced scorecard**. 4. Ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

HOQUE, Z. A contingency model of the association between strategy, environmental uncertainty and performance measurement: impact on organizational performance. **International Business Review**, v. 13, n. 4, p. 485-502, 2004.

HOQUE, Z.; JAMES, W. Linking balanced scorecard measures to size and market factors: impact on organizational performance. **Journal of management accounting research**, v. 12, n. 1, p. 1-17, 2000.

MARTINS, V. G. et al. A utilização de modelos de avaliação de desempenho sob a perspectiva do GECON e do Balanced Scorecard: Estudo de Caso em uma Central de Cooperativas de Crédito. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, v. 1, n. 1, p. 99-117, 2013.

MUKAKA, M. M. A guide to appropriate use of correlation coefficient in medical research. **Malawi Medical Journal**, v. 24, n. 3, p. 69-71, 2012.

NARANJO-GIL, D.; MAAS, V. S.; HARTMANN, F. GH. How CFOs determine management accounting innovation: an examination of direct and indirect effects. **European accounting review**, v. 18, n. 4, p. 667-695, 2009.

NEELY, A. et al. Performance measurement system design: should process based approaches be adopted?. **International journal of production economics**, v. 46, p. 423-431, 1996.

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

REJC, A. Toward contingency theory of performance measurement. **Journal for East European Management Studies**, v.9, n.3, p. 243-264, 2004.

SANTOS, V.; BEUREN, I. M.; CORRÊA, N. L.; MARTINS, L. B. B. Características das empresas e dos gestores que influenciam no uso de controles gerenciais. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 11, n. 1, p. 003-023, 2018.

SEFERTZI, H. Os novos desenhos. **HSM Management**, v. 3, n. 18, p. 74-80, 2000.

SILVA, M. Z.; SCARPIN, J. E.; ROCHA, W.; DOMENICO, D. Di. Fatores contingenciais que contribuem para a decisão de modificação do sistema de custeio: estudo de caso em uma indústria moageira. **Revista de Administração da Mackenzie - RAM**, v. 49, n. 2, p. 267-279, 2014.

SILVA, A. R. D.; CALLADO, A. L. C. Relações entre fatores contingenciais de empresas do setor da construção civil e a importância atribuída a indicadores de desempenho. **Revista Capital Científico – Eletrônica (RCCe)**, v. 16, n.1, p. 112-129, 2018.

SOUZA, Antonia Egídia de. **Indicadores de mensuração de desempenho em pequenas e médias empresas (PMEs): estudo no setor calçadista de Santa Catarina**. 2011. Tese (Doutorado em Administração) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011. doi:10.11606/T.12.2011.tde-23112011-204230. Acesso em: 2019-06-09.

STERN, J. M.; STEWART III, G. B; CHEW, D. H. The EVA® financial management system. **Journal of applied corporate finance**, v. 8, n. 2, p. 32-46, 1995.

TRAN, N. M; NONNEMAN, W.; JORISSEN, A. Government ownership and firm performance: the case of Vietnam. **International Journal of Economics and Financial Issues**, v. 4, n. 3, p. 628-650, 2014.

ZILBER, M. A.; FISCHMANN, A. A. Competitividade e a importância de indicadores de desempenho: utilização de um modelo de tendência. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 26, 2002, Salvador. **Anais...Salvador: ANPAD**, 2002.