



UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CURSO DE MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

RAYANE FARIAS DOS SANTOS

**RELAÇÕES ENTRE FATORES CONTINGENCIAIS E O NÍVEL DE ADOÇÃO DO
BALANCED SCORECARD.**

JOAO PESSOA – PB

2020

RAYANE FARIAS DOS SANTOS

**RELAÇÕES ENTRE FATORES CONTINGENCIAIS E O NÍVEL DE ADOÇÃO DO
BALANCED SCORECARD.**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba (PPGCC/UFPB), como requisito à obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Linha de Pesquisa: Informação Contábil para Usuários Internos

Orientador: Prof. Dr. Antônio André Cunha Callado.

JOAO PESSOA – PB

2020

**Catálogo na publicação Seção de
Catálogo e Classificação**

S237r Santos, Rayane Farias Dos.

Relações entre fatores contingenciais e o nível de adoção do Balanced Scorecard / Rayane Farias Dos Santos. - João Pessoa, 2021.
121 f.

Orientação: Antônio André Cunha Callado. Dissertação
(Mestrado) - UFPB/CCSA.

1. Ciências contábeis. 2. Balanced Scorecard. 3. Fatores contingenciais. 4. Empresas de panificação. I. Callado, Antônio André Cunha. II. Título.

UFPB/BC

CDU 657(043.2)

RAYANE FARIAS DOS SANTOS

**RELAÇÕES ENTRE FATORES CONTINGENCIAIS E O NÍVEL DE ADOÇÃO DO
BALANCED SCORECARD.**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba (PPGCC/UFPB), como requisito à obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Comissão Avaliadora:



Prof. Dr. Antônio André Cunha Callado
Presidente da Banca Examinadora – PPGCC/UFPB

Prof.ª Dra. Renata Paes de Barros Câmara
Membro Interno - PPGCC/UFPB



Prof. Dr. Antônio Zanin
Membro Externo – UNOCHAPECÓ

AGRADECIMENTOS

Primeiramente à Deus por ser meu guia em todos os momentos, me fazendo sempre perceber que basta ter força de vontade e foco, que é possível ir além do estágio já alcançado.

A toda a minha família, em especial a minha mãe Adeilda, meu pai Francisco e meu irmão Raylson, por serem minha base, por entenderem muitas vezes minha ausência em prol dos afazeres necessários e por me apoiarem sempre em minhas decisões.

A minha amiga Danielle e aos colegas de classe por se fazerem presentes durante todo o meu trajeto até aqui, cujas trocas de experiências são fundamentais para engrandecer meu conhecimento de vida.

A todos os professores do PPGCC/UFPB pelos ensinamentos passados ao longo desses dois anos, e em especial ao meu orientador Antônio André Cunha Callado por ser um condutor muito presente, me direcionando em todo o trajeto a trilhar os melhores caminhos e me passando um pouco de sua vasta sabedoria que admiro muito.

Neste ponto também não poderia deixar de agradecer a Wilma por sua paciência e presteza, pelas tantas vezes que lhe contatei precisando de algum documento e informações e ela sempre buscando ajudar da melhor forma possível e em tempo hábil.

Dessa forma, agradeço a todos aqueles que direta ou indiretamente fizeram parte dessa jornada fantástica e de sumo aprendizado.

RESUMO

Este estudo teve como objetivo geral analisar as relações existentes entre os fatores contingenciais e o nível de uso do *Balanced Scorecard*. Para atingir o objetivo proposto foi operacionalizada uma pesquisa descritiva, exploratória e quantitativa, cujo universo é composto por 205 empresas ativas no setor de Panificação atuantes no Estado da Paraíba, conforme cadastro disponibilizado na página da Federação das Indústrias do Estado da Paraíba (FIEP). Da população total, 42 empresas aceitaram participar da pesquisa, perfazendo a amostra do estudo. A coleta de dados foi realizada por meio de um questionário estruturado cujo acesso se deu por meio da plataforma *Google Forms*, nos meses de julho a setembro de 2020. No que concerne aos procedimentos estatísticos utilizou-se a estatística descritiva, o teste de Significância de Kruskal Wallis e o teste de Correlação de Spearman. Os resultados apontam que mais da metade das empresas pesquisadas não são usuárias do BSC, cuja estruturação hierárquica pode ser enquadrada como simples, assim como possuem de pequeno à médio porte, apesar da grande maioria possuir muito tempo de atuação no mercado, cujas relações com partes interessadas ocorrem por meio de negócios individuais. No que diz respeito à significância dos fatores contingenciais, no contexto do ambiente externo, a intensidade da concorrência, assim como a dinamicidade voltada às regulamentações econômicas e políticas se mostraram significativas no tocante ao nível do uso do BSC. O fator contingencial Estratégia, voltada a análise de operações diárias para tomadas de decisões, assim como a Estrutura, por meio das descrições de trabalhos formais e observação de regras e regulamentos escritos, o uso de Tecnologias de comunicação e a Cultura, no tocante aos funcionários serem receptivos a novas ideias e regulamentos também se mostraram significativos. Não se expressaram significativos os fatores contingenciais Tamanho e Liderança. No tocante aos fatores atuarem como contribuidores ou inibidores sobre o nível de utilização do BSC, a estrutura, as regulamentações econômicas e políticas, a análise de operações diárias para as tomadas de decisões e as descrições de trabalho formais e observação de regras e regulamentos escritos se mostraram como fatores contributivos ao nível de uso da ferramenta, assim como os funcionários serem receptivos a novas ideias e regulamentos se apresentou como fator inibidor ao nível de utilização do *Balanced Scorecard*. Os resultados demonstram assim que existem fatores contingenciais que possuem relação com o nível de uso do BSC, cujo alguns deles atuam como contribuidores e outros como inibidores sobre o nível de utilização da ferramenta, servindo de direcionadores na implementação do *Balanced Scorecard*.

Palavras-Chave: *Balanced Scorecard*; Fatores Contingenciais; Empresas de Panificação.

ABSTRACT

This study aimed to analyze the existing relationships between contingency factors and the level of use of the Balanced Scorecard. To achieve the proposed objective, a descriptive, exploratory and quantitative research was carried out, whose universe consists of 205 companies active in the Bakery sector operating in the State of Paraíba, according to the registration available on the page of the Federation of Industries of the State of Paraíba (FIEP). Of the total population, 42 companies accepted to participate in the research, making up the study sample. Data collection was carried out through a structured questionnaire, which was accessed through the Google Forms platform, from July to September 2020. With regard to statistical procedures, descriptive statistics were used, the Kruskal Wallis and Spearman's Correlation test. The results show that more than half of the research companies are not BSC users, whose hierarchical structuring can be classified as simple, as well as having small to medium size, despite the vast majority having a long time in the market, whose relations with Stakeholders occur through individual businesses. With regard to the significance of contingency factors, in the context of the external environment, the intensity of competition, as well as the dynamics aimed at economic and political regulations, were significant in terms of the use of the BSC. The contingency factor Strategy, focused on the analysis of daily operations for decision making, as well as the Structure, through descriptions of formal jobs and observation of written rules and regulations, the use of Communication Technologies and Culture, regarding employees being receptive to new ideas and regulations also proved to be significant. The contingent factors Size and Leadership were not significant. With regard to factors acting as contributors or inhibitors on the level of use of the BSC, the structure, economic and political regulations, the analysis of daily operations for decision making and formal job descriptions and observance of written rules and regulations are showed how contributing factors to the level of use of the tool, as well as employees being receptive to new ideas and regulations, presented itself as an inhibiting factor in the level of use of the Balanced Scorecard. The results thus demonstrate that there are contingent factors that are related to the level of use of the BSC, some of which act as contributors and others as inhibitors on the level of use of the tool, serving as drivers in the implementation of the Balanced Scorecard.

Key words: Balanced Scorecard; Contingency Factors; Bakery companies.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Evoluções da conceituação do <i>Balanced Scorecard</i>	27
Figura 2: O BSC como estrutura para as ações estratégicas.....	31
Figura 3: Perspectivas do <i>Balanced Scorecard</i>	33
Figura 4: Indicadores presentes na Perspectiva dos Clientes.....	37
Figura 5: Surgimento da Teoria da Contingência.....	51

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Indicadores para cada estágio do ciclo de vida organizacional.....	35
Quadro 2: Principais críticas a teoria contingencial.....	67
Quadro 3: Perfil Empresarial.....	71
Quadro 4: Sistema de classificação do uso do BSC.....	72
Quadro 5: Fatores Contingenciais.....	73

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Nível de uso do <i>Balanced Scorecard</i> pelas empresas.....	77
Tabela 2: Estrutura hierárquica organizacional das empresas entrevistadas.....	77
Tabela 3: Tempo de atuação das empresas no Mercado.....	78
Tabela 4: Abrangência do mercado explorado pelas empresas.....	79
Tabela 5: Tipo de relação das empresas com os fornecedores.....	79
Tabela 6: Tipo de relação das empresas com os clientes.....	80
Tabela 7: Fatores contingenciais relativos à concorrência.....	80
Tabela 8: Fatores contingenciais relativos à dinamicidade.....	81
Tabela 9: Fator contingencial relativo aos <i>Stakeholders</i>	82
Tabela 10: Fator contingencial associado ao tamanho das empresas investigadas considerando o faturamento.....	82
Tabela 11: Fator contingencial associado ao tamanho das empresas investigadas considerando o número de empregados.....	83
Tabela 12: Fatores contingenciais relativos à estratégia.....	83
Tabela 13: Fatores contingenciais relativos à estrutura.....	85
Tabela 14: Fatores contingenciais relativos à tecnologia.....	86
Tabela 15: Fatores contingenciais relativos à cultura.....	87
Tabela 16: Fatores contingenciais relativos à liderança.....	88
Tabela 17: Análise da significância das relações entre o nível de utilização do <i>Balanced Scorecard</i> e as características das empresas investigadas.....	90
Tabela 18: Análise da significância das relações entre o nível de utilização do <i>Balanced Scorecard</i> e os fatores contingenciais relativos à concorrência.....	90
Tabela 19: Análise da significância das relações entre o nível de utilização do <i>Balanced Scorecard</i> e os fatores contingenciais relativos à dinamicidade e aos <i>Stakeholders</i>	91
Tabela 20: Análise da significância das relações entre o nível de utilização do <i>Balanced Scorecard</i> e os fatores contingenciais relativos ao tamanho.....	91
Tabela 21: Análise da significância das relações entre o nível de utilização do <i>Balanced Scorecard</i> e os fatores contingenciais relativos à estratégia.....	92
Tabela 22: Análise da significância das relações entre o nível de utilização do <i>Balanced Scorecard</i> e os fatores contingenciais relativos à estrutura.....	93
Tabela 23: Análise da significância das relações entre o nível de utilização do <i>Balanced Scorecard</i> e os fatores contingenciais relativos à tecnologia.....	93

Tabela 24: Análise da significância das relações entre o nível de utilização do <i>Balanced Scorecard</i> e os fatores contingenciais relativos à cultura.....	94
Tabela 25: Análise da significância das relações entre o nível de utilização do <i>Balanced Scorecard</i> e os fatores contingenciais relativos à liderança.....	95
Tabela 26: Análise da significância das relações entre o nível de utilização do <i>Balanced Scorecard</i> e as características das empresas investigadas.....	95
Tabela 27: Análise da significância das relações entre o nível de utilização do <i>Balanced Scorecard</i> e os fatores contingenciais relativos à concorrência.....	96
Tabela 28: Análise da significância das relações entre o nível de utilização do <i>Balanced Scorecard</i> e os fatores contingenciais relativos à dinamicidade e <i>Stakeholders</i>	96
Tabela 29: Análise da significância das relações entre o nível de utilização do <i>Balanced Scorecard</i> e os fatores contingenciais relativos ao tamanho.....	97
Tabela 30: Análise da significância das relações entre o nível de utilização do <i>Balanced Scorecard</i> e os fatores contingenciais relativos à estratégia.....	97
Tabela 31: Análise da significância das relações entre o nível de utilização do <i>Balanced Scorecard</i> e os fatores contingenciais relativos à estrutura.....	98
Tabela 32: Análise da significância das relações entre o nível de utilização do <i>Balanced Scorecard</i> e os fatores contingenciais relativos à tecnologia.....	99
Tabela 33: Análise da significância das relações entre o nível de utilização do <i>Balanced Scorecard</i> e os fatores contingenciais relativos à cultura.....	99
Tabela 34: Análise da significância das relações entre o nível de utilização do <i>Balanced Scorecard</i> e os fatores contingenciais relativos à liderança.....	100

LISTA DE ABREVIACOES E SIGLAS

BSC - *Balanced Scorecard*

TI - Tecnologia da Informação

TIC - Tecnologia da Comunicação

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	15
1.1 Justificativa	15
1.2 Problema de Pesquisa	20
1.3 Objetivos.....	25
1.3.1 Objetivo Geral	25
1.3.2 Objetivos Específicos	25
2. REFERENCIAL TEÓRICO	26
2.1 <i>Balanced Scorecard</i>	26
2.1.1 Conceituação e Características	26
2.1.2 Perspectivas do <i>Balanced Scorecard</i>	33
2.1.3 Gerações do <i>Balanced Scorecard</i>	46
2.1.4 Limitações e Críticas	49
2.2 Teoria da Contingência.....	51
2.2.1 Surgimento e definição.....	51
2.2.2 Fatores contingenciais	55
2.2.3 Limitações e críticas	67
3. METODOLOGIA.....	69
3.1 Tipologia da Pesquisa	69
3.2 Universo da pesquisa	71
3.3 Variáveis	72
3.4 Coleta de dados	75
3.5 Técnicas Estatísticas	76
4. RESULTADOS	78
4.1 Estatística Descritiva.....	78
4.2 Análise dos Fatores Contingenciais.....	81
4.3 Teste de Significância de Kruskal-Wallis	90

4.4	Coeficiente de Correlação de Spearman.....	96
5.	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	102
	REFERÊNCIAS	105
	APÊNDICE	117

1. INTRODUÇÃO

1.1 Justificativa

As mudanças estruturais empresariais provocadas pelas constantes alterações mercadológicas e por meio da competitividade acirrada presente no cenário econômico levam as organizações ao estabelecimento de metas e objetivos para alcance dos resultados definidos pela gestão empresarial, tornando-se importante a instituição de estratégias empresariais, mas não apenas da criação das mesmas, como também da verificação e análise constante de adequação e adaptação, ou seja, um processo de gestão ininterrupto (BATISTA, 2015).

Diante dessas mudanças, mensurar apenas a qualidade financeira se torna insuficiente perante o mercado dinâmico ao qual as empresas estão inseridas, fazendo-se essencial a medição da qualidade estratégica competitiva empregada pela gestão organizacional (SILVA, 2003).

A adequação da estrutura organizacional a um modelo de gestão estratégico e operacional passa a fazer parte do rol de necessidades da entidade, o que torna o modelo contábil antes visto como eficaz em ambientes regidos por controle de estoque e processos de produção agora insuficientes na garantia da estabilidade empresarial, que necessita de instrumentos para torna-la competitiva na era da informação (SILVA, 2003).

Poister, Aristigueta e Hall (2015) colocam que planejamento estratégico, gestão por desempenho e um forte foco na abordagem baseada em mercado são componentes relevantes para uma gestão organizacional contemporânea.

As organizações constantemente estão defronte de desafios no gerenciamento estratégico (CARNEIRO et al, 2016), o que desencadeia na necessidade de ferramentas que possam lhes auxiliar em tomada de decisões mais assertivas e alavancadoras.

Alguns fatores, como o desenvolvimento econômico, a perspectiva de crescimento e o aumento da competitividade, têm exigido das organizações auxílio por meio de sistemas de gerenciamento e controle, e ferramentas de avaliação de desempenho eficientes (WILDER, 2003), para que assim essas entidades continuem a crescer perante as constantes adaptações que a realidade mercadológica impõe (SILVA et al, 2018).

O gerenciamento eficaz de desempenho atua como um sistema de controle proativo de loop fechado, implantando as estratégias das empresas em todos os processos de negócios e também recebendo feedback (HASAN; CHYI, 2017).

Além do gerenciamento financeiro e produtivo, de curto prazo, as organizações passam a ter necessidade de ferramentas que planejem a longo prazo, transpassando o negócio do

presente para o negócio do futuro, conduzindo e auxiliando na conquista dos objetivos estabelecidos, o que se tornou uma grande dificuldade, pois as empresas informavam não possuir uma ferramenta com essa eficácia, impedindo a alavancagem dos resultados e a perpetuidade mercadológica (BATISTA, 2015).

O *Balanced Scorecard* (BSC) surge perante esse ambiente de mudanças ao qual as empresas estão em constante modificações, tornando-se uma ferramenta essencial para a competitividade estratégica.

Batista (2015, p. 13) afirma que o *Balanced Scorecard* "proporciona à empresa uma visão clara e global do seu futuro e demonstra os caminhos necessários que deve percorrer para que possa atingir o seu sucesso, ligando a missão e a visão da entidade, medindo o desempenho, impondo metas e iniciativas para alcance dos objetivos".

Possibilita ainda coordenar e alinhar a estratégia geral da entidade com as tarefas e ações cotidianas (BARROS, 2018). Se tornando uma ferramenta fundamental no gerenciamento de organizações que almejam ir além da administração burocrata, buscando uma administração por resultados, cujos gestores passam a desempenhar um papel mais ativo (OLIVEIRA, 2016).

O *Balanced Scorecard* é reconhecido, tanto no mundo acadêmico, quanto no mundo empresarial como uma das ferramentas de Contabilidade Gerencial mais poderosas (QUESADO; RODRIGUES, 2009), implementado com vistas a ser um instrumento de melhoria contínua para encontrar o desempenho mais estratégico e resultados alavancados (JOHANSSON; LARSON; LOGG, 2015). Como bem afirma Oliveira (2008), ele passou a ser discutido em vários idiomas e localidades, com mais de 2 bilhões de páginas e mais de 28 mil artigos o fazendo referência.

Monteiro, Castro e Prochnik (2003) enfatizam que a disseminação do BSC tem sido rápida, pois muitas empresas passaram a aderir esse sistema, cujo Brasil sua adoção vem ocorrendo não apenas em empresas privadas, mas em entidades sem fins lucrativos e no setor público.

Devido a sua capacidade de balanceamento entre medidas financeiras e operacionais tornando viável a estratégia pretendida pela entidade, o *Balanced Scorecard* é apontado como uma das mais importantes inovações na esfera gerencial ocorrida na segunda metade do século XX (MEYER, 2003).

Os autores Kaplan e Norton (1996) descrevem que o uso isolado de indicadores financeiros dá um peso excessivo às estratégias de curto prazo, que se mostraram insuficientes

para uma avaliação de desempenho organizacional assertiva, já que ênfase em ações passadas pode suscitar em procedimentos que acarretem perigo à criação de valor no futuro.

Os autores seguem enfatizando a necessidade de maior foco nos indicadores não financeiros que refletem a crescente importância dos ativos intangíveis, vistos como críticos para a sobrevivência de uma organização, e como fonte de vantagem competitiva e impulsores de um bom retorno econômico-financeiro.

Pinto (2007) destaca que o BSC apresenta um conjunto de inovações em relação a outros modelos de gestão estratégica, principalmente no que concerne a forma de organização e alinhamento dos indicadores e a facilidade com que podem ser disseminados na organização, possibilitando conhecer os marcos estratégicos sem comprometer a confidencialidade a que alguns dos aspectos podem estar sujeitos, além do desdobramento dos indicadores, objetivos da organização e sua quantificação.

Xavier (2012) estudou a aplicabilidade do BSC em uma instituição financeira portuguesa, destacando a contribuição da ferramenta no processo de comunicação e disseminação de objetivos estratégicos para os diferentes níveis da organização e no processo de planejamento e definição de metas de desempenho, uma vez que o BSC afeta as iniciativas e planos de ação para o cumprimento dos objetivos, bem como para a alocação de recursos para as diferentes iniciativas.

Lesáková e Dubcová (2016) afirmam que existem muitos benefícios organizacionais, assim como desafios associados ao uso do BSC, dentre os benefícios estão inclusos um melhor planejamento estratégico, melhor comunicação e execução da estratégia, melhores informações de gerenciamento, relatórios de desempenho aprimorados, melhor alinhamento estratégico e melhor alinhamento organizacional.

O método do *Balanced Scorecard* corretamente entendido e implementado traz para as empresas uma série de benefícios, servindo como suporte para a implementação da estratégia de negócios, fortalecendo a cooperação entre as unidades, departamentos, recursos humanos e possibilitando feedback aos gerentes, espaço para auto reflexão, além de *leads* à melhoria dos processos internos por meio da comunicação de objetivos estratégicos através de todos os níveis do negócio (LESÁKOVÁ; DUBCOVÁ, 2016).

Hasan e Chyi (2017) realizaram uma revisão do *Balanced Scorecard*, buscando recuperar a relevância da prática em diferentes indústrias, chegando à conclusão que apesar do desafio contínuo enfrentado por executivos, gerentes, profissionais e pesquisadores na medição do desempenho das organizações, as evidências provaram que um sistema de gerenciamento de

desempenho, especialmente o BSC, é conduzido aproximadamente em 70% das empresas nos países ocidentais.

Apesar de alguns pesquisadores como Bontis et al (1999) e Costa (2001) afirmarem que o *Balanced Scorecard* carece de um corpo coeso de conhecimento e se concentra na abordagem de cima para baixo, sem dúvida ele se tornou o mais conhecido e útil sistema de medição de desempenho atual.

Apesar da sua ampla e holística aplicabilidade em quase todas as organizações, a ferramenta não deve ser considerada como uma abordagem única para todos os casos, mas uma abordagem personalizada para atender a diferentes características das empresas no alcance do melhor resultado (HASAN; CHYI, 2017).

Quesado et al (2018) também por meio de uma revisão na literatura conseguiram identificar vários estudos que se referiam a um conjunto de vantagens e contribuições do BSC, alcançando como resultado que a ferramenta não é apenas uma simplória avaliação de desempenho, mas um verdadeiro instrumento de gerenciamento estratégico capaz de tornar clara e compreensível a estratégia organizacional, possibilitando o processo informacional, o alinhamento e o aprendizado empresarial.

Os autores seguem enfatizando que o *Balanced Scorecard* melhora a qualidade dos sistemas de controle de diferentes maneiras, seja por meio da seleção de medidas apropriadas, permitindo a incorporação de muitos dos princípios de gerenciamento em um único documento; expansão além da análise histórica dos dados financeiros; e garantia que a alta gerência permeie os objetivos estratégicos em toda a empresa.

Logo, os gerentes de nível médio podem adaptá-lo às suas respectivas unidades operacionais, estabelecendo um mecanismo flexível e formal entre a estratégia e o controle operacional, facilitando ainda comparações de desempenho entre empresas e entre diferentes unidades organizacionais (QUESADO et al, 2018).

Quintero-Beltrán e Osorio-Morales (2018) buscaram analisar a relevância do *Balanced Scorecard* para empresas que enfrentam períodos de crise por meio de uma revisão da literatura que permite entender as oportunidades que a ferramenta oferece para o gerenciamento organizacional, chegando à conclusão que a ferramenta é extremamente útil e que a implementação tem um efeito positivo e necessário nas empresas em crise, pois permite a partir da consciência dos processos internos de uma organização, a formulação de possíveis riscos e, portanto, a recuperação de crises.

O *Balanced Scorecard* tem recebido considerável atenção por parte de empresas e pesquisadores, por sua potencialidade de tornar mais brandas as limitações das ferramentas gerenciais tradicionais e seu suporte à gestão estratégica, porém, apesar desse interesse, ainda há pouca evidência empírica sobre o processo de implementação propriamente dito do BSC e os fatores que podem influenciá-lo (COSTANTINI; LANDI; BONAZZI, 2020).

No estudo de Costantini, Landi e Bonazzi (2020), os autores no intuito de preencher a lacuna no que diz respeito a pesquisas no âmbito de fatores contingenciais atrelados ao uso do BSC e buscando ainda suprir as limitações de implementação do *Balanced Scorecard* já muitas vezes enfatizadas, buscaram em uma tentativa inicial entender se os fatores “setor” e “tamanho” poderiam ter relação com o processo de uso do BSC, encontrando relações significativas quanto ao tamanho como variável de influência no nível de uso da ferramenta, assim como o tipo de setor que desencadeia em maior ou menor uso do *Balanced Scorecard*.

Diante da importância já frisada anteriormente e das amplas mudanças promovidas por esse instrumento tanto no meio acadêmico como profissional, se torna essencial compreender os possíveis fatores contingentes que podem atuar como facilitadores ou limitadores do uso da ferramenta, ou seja, sua associação perante a complexidade do processo de implementação do *Balanced Scorecard*.

Muito se tem estudado a respeito das contribuições e limitações da ferramenta, porém nota-se escassez de pesquisas no que concerne ao uso propriamente dito do BSC, analisando os fatores que se correlacionam positiva ou negativamente a ferramenta.

Buscando preencher esta lacuna e aprofundar a análise de tentativas iniciais e recentes como a pesquisa de Costantini, Landi e Bonazzi (2020) a respeito do entrelaçamento entre os fatores contingenciais e o *Balanced Scorecard* é que esse estudo demonstra sua contribuição à literatura. Além do mais, não foram encontrados estudos nacionais a respeito da interação entre o nível de uso da ferramenta e os fatores contingenciais, e internacionalmente apenas o estudo acima citado e recente, o que caracteriza esta pesquisa como exploratória.

1.2 Problema de Pesquisa

O *Balanced Scorecard* é considerado uma das ferramentas que ganhou maior destaque dentro da Contabilidade Gerencial, porém, apesar da importância atribuída à mesma tanto por acadêmicos quanto por executivos, muito se tem comentado a respeito da dificuldade de implementação prática que a ferramenta possui, principalmente devido a sua característica de mutabilidade e encaixe a vários tipos de organizações, necessitando assim a ferramenta se adaptar à necessidade exclusiva de cada organização.

Ocampo (2015) explana a existência de uma grande lacuna na contabilidade gerencial proveniente das inconsistências e debilidades observadas na aplicação e implementação de ferramentas e modelos voltados a mensuração de desempenho organizacional.

A literatura e as pesquisas sugerem que o *Balanced Scorecard* predomina como o sistema de medição de desempenho mais influente e amplamente aceito, porém sua implementação tem sido vista por muitos como operacionalmente difícil e restritiva (PANTANO; PARANJAPE; ROSSITER, 2006).

Diversos estudos internacionais foram realizados a respeito da implementação do BSC tanto em organizações com ou sem finalidade lucrativas, quanto em entidades públicas, cujos achados demonstram que apesar de todo o rol de benefícios atrelados à ferramenta *Balanced Scorecard*, existem muitos desafios para sua implementação, como os fatores que de fato impactam no seu funcionamento, excesso de informações e como condensar informações complexas e de fato essenciais (BLONSKI et al., 2017).

Hepler (2016) obteve como um dos achados do seu estudo que a implementação de um BSC pode ser um processo lento e trabalhoso, requerendo uma forte estrutura, monitoramento e melhoria contínua, o que pode levar a estagnação ou falta de sucesso da ferramenta se essa fase não for bem elaborada, dificuldade encontrada principalmente devido a mutabilidade e instabilidade inerente às necessidades que a ferramenta visa suprir.

A implementação de sistemas de gerenciamento de desempenho é desafiadora devido às diferenças entre as empresas e usuários do sistema de gerenciamento, o que acarreta na insuficiência desses sistemas na prática organizacional, pois na implementação existe o risco de se produzirem valores incongruentes com a utilização de modelos sem a devida personalização, ou seja, diferentes situações de mercados, segmentos de negócios, estratégias de produtos e ambientes competitivos demandam também diferentes *scorecards* (LYU; ZHOU; ZHANG, 2016).

Ainda há escassez de evidências empíricas sobre os níveis de implementação, os motivos da adoção ou não e os benefícios do *Balanced Scorecard* em pequenas e médias empresas e até nas organizações de grande porte, apesar de ser uma das práticas gerenciais mais usadas, cuja flexibilidade da ferramenta é um dos pontos-chaves no entendimento e manipulação desse instrumento (MALAGUEÑO et al., 2018).

Os resultados de Lesáková e Dubcová (2016), por meio de um estudo em mais de 280 empresas de diferentes tamanhos e indústrias, confirmou que não apenas a utilização e o processo de implantação da ferramenta passam por dificuldades, mas a falta de conhecimento mais profundo sobre o método é muito baixo em muitas empresas.

Trabalhos de pesquisa documentaram que apesar do enorme interesse de acadêmicos e profissionais em relação ao *Balanced Scorecard*, os níveis de implementação da ferramenta nas organizações não seguem esse mesmo ritmo, possuindo alta procura pela ferramenta, porém baixo nível de inserção propriamente dito, e diante disso, não pode ser considerada uma ferramenta com alto grau de compreensão prática por parte de seus usuários (MACHADO, 2013).

Lesáková e Dubcová (2016) identificaram diferentes explicações comuns envolvendo a problemática de implementação do BSC, dentre elas estão associadas a falta de conhecimento apropriado a respeito da ferramenta, não execução de gerenciamento ou planejamento estratégico, falta de tempo, além de variáveis como o tamanho do negócio, incertezas, estruturação e ambiente ao qual a organização está inserida.

Van Veen-Dirks e Lillis (2018) buscaram, por meio de razões não econômicas, compreender quais alternativas podem auxiliar ou prejudicar sistematicamente o processo de adoção e implementação do *Balanced Scorecard* e seu uso como um mecanismo de controle essencial.

Os autores chegaram ao entendimento que a implementação completa de um BSC exige a integração do modelo com a definição de metas, medição de desempenho e práticas de recompensa em toda a organização, baseando-se no princípio de que a captura de informações e a recompensa pelo desempenho precisam estar relacionadas aos fatores subjacentes de sucesso, que são definidos exclusivamente para cada organização com base em sua estratégia exclusiva e contexto competitivo (VAN VEEN-DIRKS; LILLIS, 2018).

Quintero-Beltrán e Osorio-Morales (2018) por meio de uma análise da relevância do *Balanced Scorecard* em empresas que enfrentam períodos de crise apontam alguns aspectos encontrados e vistos como responsáveis por muitas falhas de implementação da ferramenta,

merecendo destaque a dificuldade das empresas em se adaptar a mudanças, a não continuidade na implementação de diferentes estratégias na organização, os projetos aceitos na implementação do modelo BSC para uma determinada empresa não atendem com êxito às suas demandas, ou ainda a falta de comprometimento dos responsáveis e do pessoal da empresa.

Costantini, Landi e Bonazzi (2020), dentre os achados de seu estudo, encontraram respostas de empresários e gerentes envolvidos na pesquisa afirmando a dificuldade na implementação da ferramenta, o que em meio a outras ações desencadeou no resultado de uso relativamente baixo do BSC nas empresas pesquisadas.

Os autores seguem chamando atenção que várias pesquisas foram realizadas sobre o uso do BSC ao longo do tempo e em diferentes países, por acadêmicos ou empresas de consultoria, e muitas delas focadas na taxa ou no nível de uso, cujas primeiras são normalmente determinadas como a proporção de empresas que utilizam, enquanto o nível de uso diz respeito à intensidade de uso e é geralmente expresso em uma escala Likert, e que todas coincidem no baixo resultado quanto à capacidade de implementação dessa ferramenta na prática organizacional.

No estudo de Giannopoulos et al. (2013) foram obtidos resultados muito baixos quanto às empresas pesquisadas que conheciam o *Balanced Scorecard* e sua aplicabilidade no dia a dia. Resultados semelhantes foram obtidos por Machado (2013) a partir de sua amostra com empresas portuguesas.

A pesquisa em larga escala da Bain & Company sobre as ferramentas e tendências de gestão revelaram que, embora o BSC seja a terceira entre as vinte e cinco ferramentas gerenciais mais populares, apenas 29% dos gerentes respondentes relataram usá-la, além do mais, menos de 20% das empresas que investiram na implementação da ferramenta possuem implantações maduras que estejam gerando valor (RIGBY; BILODEAU, 2011).

Braam e Nijssen (2004) afirmam existem diversas formas de interpretar e implementar o *Balanced Scorecard*, o que acarretará em efeitos diferentes no desempenho da organização, surgindo a necessidade de atributos e práticas de gestão intrínsecas à finalidade da organização, afinal a intensidade ou o nível de uso do BSC afeta o desempenho da empresa, mas a qualidade ou a maneira de usar o BSC também é fundamental. Eles concluem enfatizando que o BSC pode melhorar o desempenho organizacional, mas vai depender muito dos requisitos que os gerentes utilizarem para sua implementação e uso.

Pforsich (2005) enfatiza a existência de alta taxa de falhas quando se trata de implementações do *Balanced Scorecard*, e aponta que quando se trata da implantação, traduzir

conceitos gerais em ação concreta e operacionalização de medidas é um desafio. O autor aponta ainda diversos fatores que podem impactar a implantação da ferramenta e ocasionar as falhas, como *feedback* e falta de alinhamento e estruturação organizacional.

Johanson et al (2006) buscaram debater várias questões críticas na implementação e uso do *Balanced Scorecard* como uma ferramenta de controle de gerenciamento, chegando à conclusão que a dificuldade de implementação da ferramenta acaba interferindo diretamente, em inúmeras ocasiões, que as empresas alcancem os resultados desejados, existindo a necessidade de mais debates e pesquisas sobre esses dilemas.

Neste sentido, mais recentemente, estudos baseados em contingência começaram a ser vistos como relevantes para auxiliar no uso e implementação do BSC (HOQUE, 2014). Existem muitos casos em que as empresas não conseguem colocar o *Balanced Scorecard* em operação e a pesquisa acadêmica vem buscando explorar os fatores que estão envolvidos nessas falhas (JOHANSON et al., 2006).

A aplicação do BSC como sistema de controle gerencial não é um plano para o sucesso, uma vez que diferentes empresas operam em diferentes níveis de incerteza, mas a capacidade dessa ferramenta de informar os gerentes sobre como responder ao nível de incerteza da empresa determina o seu sucesso como sistema de controle gerencial, e para responder à incerteza, a estrutura da teoria da contingência preconiza que ferramentas como o *Balanced Scorecard* obteriam um melhor desempenho agindo em comum acordo com outros fatores situacionais da empresa (ISLAM; TADROS, 2012).

Chenhall (2003) conjectura que percepções positivas, como por exemplo o envolvimento da cultura organizacional, a respeito da facilidade de uso e utilidade de um sistema de controle gerencial levariam a uma melhor execução do sistema e melhorias no desempenho.

Pesquisas como a de Hendricks et al. (2012) examinaram fatores externos e corporativos que influenciam na adoção do BSC, como estratégia, tamanho da empresa, investimentos, meio ambiente, fatores de mercado, enfatizando que o BSC é um componente importante do processo de adaptação da empresa, sugerindo como um passo importante no estudo dessa ferramenta o exame dos problemas relacionados à implementação, já que essa fase fornece desafios organizacionais e operacionais únicos e está totalmente relacionada com os resultados que proverão do uso da ferramenta.

Alsharari, Eid e Assiri (2019) buscaram identificar um conjunto abrangente de determinantes em potencial que influenciam a implementação bem-sucedida do BSC, chegando

à constatação que a ferramenta foi implementada com sucesso nas organizações quando os sistemas contábeis introduzidos nessas organizações já haviam sido institucionalizados, ou seja, aceitos e utilizados no dia-a-dia, o que só ocorre quando há a superação de problemas de agência.

Como é possível observar, muitas pesquisas são concordantes quanto às falhas no processo de implantação do *Balanced Scorecard*, ou seja, apesar de muitos autores e gerentes a descreverem como uma excelente ferramenta de gestão, na hora de colocar em prática acabam fracassando ou não conseguindo aproveitá-la da melhor forma. Diante disso algumas possíveis pesquisas começaram a surgir buscando compreender o porquê dessa problemática, em suma de origem internacional e em sua maioria de cunho mais conceitual do que empírico.

Pesquisas atuais como a de Costantini, Landi e Bonazzi (2020) estão começando a surgir buscando atrelar por meio do empirismo os fatores abordados na Teoria da Contingência com o nível de uso do *Balanced Scorecard*, na busca pela descoberta de caminhos que possam melhor direcionar e analisar esse processo de implementação organizacional da ferramenta, mesmo que o estudo tenha utilizado como base de análise apenas dois fatores contingenciais, já deslancham o início de uma jornada de pesquisa que pode enriquecer muito a eficácia no uso do BSC, por meio do estudo de relações entre essas variáveis.

Diante da importância da ferramenta BSC, mas também da grande dificuldade de implementação evidenciada por vários estudiosos e os reflexos de aspectos facilitadores ou limitantes, ou seja, possíveis fatores internos e externos à organização que podem estar relacionados a esse processo de implementação de forma positiva ou negativa, e visando acrescentar maior profundidade no âmbito dos estudos que vem sendo iniciados nesse intuito é que surge o questionamento base desse estudo: **Quais as relações existentes entre os fatores contingenciais e o nível de uso do *Balanced Scorecard*?**

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo Geral

Diante da problemática vivenciada e buscando preencher a lacuna existente na literatura a respeito de fatores situacionais impactantes no uso do BSC, surge o objetivo geral desta pesquisa que é analisar as relações existentes entre os fatores contingenciais e o nível de uso do *Balanced Scorecard*.

1.3.2 Objetivos Específicos

Com o intuito de auxiliar na compreensão de como será alcançado o objetivo geral, são descritos como objetivos específicos:

- i. Analisar a significância das relações entre os fatores contingenciais internos e o nível de adoção do *Balanced Scorecard*;
- ii. Analisar a significância das relações entre os fatores contingenciais externos e o nível de adoção do *Balanced Scorecard*;
- iii. Observar se as relações entre os fatores contingenciais se mostram como aspectos facilitadores ou limitantes ao nível de uso do *Balanced Scorecard*.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 *Balanced Scorecard*

2.1.1 Conceituação e Características

Os sistemas de gerenciamento estratégico são de extrema relevância para o desenvolvimento das organizações, devido ao seu auxílio no processo de tomada de decisão empresarial, carecendo do uso da medição de desempenho para alcançar tal conquista, processo este que teve início em meados dos anos 80, com a utilização de medidas de aspecto financeiro (GHALAYINI; NOBLE, 1996).

A mudança no cenário organizacional, com destaque a gestão estratégica e grande indispensabilidade de colaboração inter e intraorganizacional foram expandindo-se ao longo dos anos, havendo a necessidade de medidores que mensurassem além do resultado, variáveis não financeiras como a qualidade, elementos tecnológicos, estruturais e culturais presentes dentro da organização e nas relações entre organizações (BITITCI, 2016).

Com a implantação de mudanças nas prioridades estratégicas de produção, as medidas tradicionais de desempenho mostraram-se insuficientes devido a suas muitas limitações, demonstrando a necessidade do desenvolvimento de novos sistemas de medição de desempenho para o sucesso empresarial (GHALAYINI; NOBLE, 1996).

Em 1990, David Norton, executivo do Instituto de Pesquisa da Nolan Norton, e Robert Kaplan, professor da Harvard Business School, engajaram-se nesses ideais de mudanças das ferramentas gerenciais, visando auxiliar as empresas na busca de indicadores de desempenho que superassem as medidas financeiras, pois também entendiam que estas medidas eram insuficientes para a criação de valor econômico empresarial futuro e os métodos de mensuração tradicionais já estavam ultrapassados, necessitando sua substituição pela construção de um *scorecard* multidimensional (KAPLAN; NORTON, 1996).

Um dos alicerces para o estudo de Kaplan e Norton foi um modelo usado pela empresa *Analog Devices*, uma multinacional norte-americana que produzia dispositivos semicondutores, seu modelo possuía a capacidade de mensurar o índice de crescimento em atividades de melhoria contínua e a relação com o seu *scorecard*, que abrangia tanto as medidas financeiras tradicionais, como outras medidas utilizadas no sistema operacional e produtivo da empresa (KALLAS, 2003).

O objetivo dos autores era a concepção de um *scorecard* com múltiplas dimensões, que tivesse a capacidade de mensurar tanto resultados passados e atuais, como orientações e prospecções futuras, incluindo assim medidas de curto e longo prazos, financeiras e não

financeiras que limitassem as elevadas cargas de informações utilizando uma quantidade restrita e ideal de medidas eficazes (KAPLAN; NORTON, 1996).

Diante destas perspectivas foi que se originou o modelo de avaliação de desempenho conhecido com o passar do tempo como *Balanced Scorecard*, que significa “indicadores equilibrados” (KAPLAN; NORTON, 1996).

Olve, Roy e Wetter (1999) corroboram com as reflexões que passaram a ganhar credibilidade na época e surtem ainda mais efeito nos dias atuais, de que o *Balanced Scorecard* foi criado porque na visão dos executivos e gerentes, as ferramentas de curto prazo que mensuravam apenas resultados financeiros não atendiam mais as necessidades organizacionais, principalmente quando se tratava da compreensão do futuro da entidade.

A ferramenta *Balanced Scorecard* é resultado da necessidade das organizações em compreender toda a sua complexidade e desempenho empresarial, e que desencadeou na sua crescente utilização no ambiente empresarial (EPSTEIN; MANZONI, 1998).

Kaplan e Norton a princípio definiram o BSC como uma ferramenta de medição de desempenho e depois como um sistema de gestão estratégica, que passou a ser usado por todos os tipos de organizações, de grande ou pequeno porte, com o intuito de alinhar a visão e a missão com a estrutura organizacional e a realização de suas práticas diárias, habilitando, administrando e analisando a estratégia de negócios, monitorando a eficácia operacional, estabelecendo metas, planos de ação e projetos estratégicos (PUNNIYAMOORTHY; MURALI, 2008).

O *Balanced Scorecard* é uma ferramenta que por meio da estratégia empresarial integra medidas equilibradas distribuídas entre financeiras, que são voltadas a relatar os eventos ocorridos no passado, e medidas não financeiras, conhecidas também como vetores, devido a sua capacidade de alavancar performance futura (KAPLAN; NORTON, 1997).

Considerado ainda um sistema de incorporação de gestão estratégica de curto, médio e longo prazo que busca assegurar a implantação da estratégia e novas práticas por meio de instruções e aprendizado organizacional gradual e da correção e reajustamento no direcionamento a ser seguido pela organização, proporcionando uma visão clara e global dos caminhos necessários para que possa alcançar o sucesso empresarial, por meio das metas e iniciativas implantadas e vinculadas ao alcance de seus objetivos (BATISTA, 2015).

A conceituação do *Balanced Scorecard* passou por mutações ou evoluções desde a sua introdução por Kaplan e Norton em 1992, englobando alterações advinda do resultado da aprendizagem e ingresso de novos conhecimentos por meio da sua inserção prática em distintas

organizações (HERRERO, 2005; AMORIM, 2009). A figura 1 demonstra algumas dessas mudanças.

Figura 1: Evoluções da conceituação do *Balanced Scorecard*



Fonte: Herrero (2005) e Amorim (2009).

A figura ilustra que entre os anos 1990 e 1993 o *Balanced Scorecard* recebia a conceituação de sistema de avaliação de desempenho, adquirindo em 1996 o formato também de instrumento para implantação da estratégia, que procurava definir e comunicar quais as práticas essenciais aos variados níveis da entidade como meio de possibilitar e facilitar essa implementação, alinhando-se aos objetivos, buscando a alavancagem organizacional (KAPLAN; NORTON, 1996; HERRERO, 2005; AMORIM, 2009).

Evoluindo em 2000 para a concepção de Sistema de Gestão Estratégica com a introdução de quatro processos:

- (i) Explicação da visão;
- (ii) Comunicação da visão;
- (iii) Planeamento do negócio; e
- (iv) Aprendizagem estratégica

Cujo intuito era facilitar o cumprimento de objetivos de longo prazo, através da sua ligação a ações de curto prazo, levando a mudança da concepção dos indicadores de desempenho, que deveriam emergir da estratégia global empresarial ao invés das necessidades específicas de cada área (KAPLAN; NORTON, 1996; HERRERO, 2005; AMORIM, 2009).

Por último tornando-se referenciado por ser um Modelo Integrado de Gestão Estratégica, com a orientação da organização para a estratégia, instrumentalizada por esta ferramenta, utilizando de mapas estratégicos para descrever e comunicar as relações de causa e

efeito entre objetivos, e com maior ênfase a aprendizagem e a gestão do conhecimento (KAPLAN; NORTON, 1996; HERRERO, 2005; AMORIM, 2009).

Para ser conceituado como um sistema de medição do desempenho e de gestão estratégica, o *Balanced Scorecard* deve estar focado no alinhamento do planejamento estratégico com as ações de operacionalização da entidade, além de possuir componentes como os objetivos estratégicos, indicadores chave de desempenho, estabelecimento de metas e planos de execução ao longo do tempo e projetos estratégicos (KALLAS, 2003).

De acordo com seus desenvolvedores, Kaplan e Norton (1997), os objetivos e as medidas utilizadas no *Balanced Scorecard* são muito mais que um agrupamento aleatório de variáveis de desempenho financeiro e não-financeiro, já que são originadas por meio de um processo ordenado guiado pela missão e pela estratégia da entidade, podendo ainda estes objetivos serem descritos como:

- A busca pela elucidação e tradução da visão e da estratégia;
- Transmitir e relacionar objetivos e medidas estratégicas;
- O estabelecimento e alinhamento de metas a iniciativas estratégicas; e
- Melhoramento no feedback e aprendizado estratégico.

Santos (2010) enfatiza que os objetivos devem estar alinhados as medidas, em um diagrama simples que possa demonstrar as relações de causa e efeito dentro das perspectivas presentes no modelo do *Balanced Scorecard*.

Kaplan e Norton (1997) destacam cinco princípios observados nas organizações focalizadas na estratégia:

- Princípio 1: Tradução da estratégia em termos operacionais, nesse princípio fica muito claro a importância dos mapas estratégicos, tomados como uma construção genérica para a descrição da estratégia, por meio dos quais cada variável do *Balanced Scorecard* passa a compor uma cadeia lógica de causa e efeito conectando os vetores que induzirão as práticas cotidianas aos resultados almejados da estratégia;
- Princípio 2: Alinhamento da organização à estratégia, que expõe a necessidade de operação e cooperação mútua por meio da integração das atividades entre todas as unidades existentes na organização, que devem aparecer explicitamente nas estratégias e nos *scorecards* de cada unidade individualizada;
- Princípio 3: Transformação da estratégia nas práticas cotidianas, ou seja, há que se ter um comprometimento e alinhamento de todos os colaboradores da entidade, devendo

os mesmos compreenderem claramente qual a estratégia e objetivos almejados pela entidade, pois são eles os grandes responsáveis pela implantação da estratégia;

- Princípio 4: Conversão da estratégia em processo contínuo, sendo indispensável a integração do gerenciamento estratégico à gestão das operações e recursos, pois na gestão de operações, o orçamento se apresenta como sistema de planejamento e controle e na gestão da estratégia, as informações provenientes do BSC possibilitam acompanhar a melhoria na implementação da estratégia e adoção de práticas corretivas necessárias, interligando o controle das operações com o ato de comando e aprendizado para acompanhamento da estratégia.
- Princípio 5: Mobilização da mudança por meio da liderança executiva, cujo líder executivo se faz de extrema importância para motivar e empreender a mudança por meio de uma aliança orientadora que atuará por toda a organização.

Herrero (2005) comenta que o *Balanced Scorecard* pode ser entendido em duas proporções, como um sistema de gerenciamento capaz de converter a estratégia organizacional em objetivos, metas e iniciativas cujos colaboradores da entidade possam compreender de maneira clara; e um instrumento gerencial que permite captar, retratar e transformar os intangíveis de uma organização em valor para as partes interessadas como investidores e credores.

Back, Dutra e Casagrande (2012, p.13) afirmam que a estrutura do *Balanced Scorecard* apresenta alguns componentes essenciais para sua construção:

[...] o mapa estratégico, que descreve a estratégia através dos objetivos relacionados entre si e distribuídos entre as quatro perspectivas; o objetivo estratégico, que define aquilo que a organização quer alcançar; o indicador, que tem a função de medir e acompanhar o sucesso da estratégia organizacional; as metas, que se referem ao nível de desempenho ou à taxa de melhorias que têm de ser realizadas para que os objetivos sejam alcançados; e o plano de ação, que relata as ações práticas necessárias para que se alcancem os objetivos estratégicos organizacionais.

Epstein e Manzoni (1998) apresentam quatro características contempladas no *Balanced Scorecard*:

- i. Por meio de uma única ferramenta evidencia uma série de medidas que permitem uma visão mais clara da performance da organização;
- ii. Considera-se esse instrumento como sucinto e interligado ao sistema de informações da entidade caso haja a necessidade de detalhes extras;
- iii. Em vez de listar indicadores de para um fim específico, cada empresa seleciona os indicadores conforme achar mais coerente, os quais esses indicadores serão distribuídos

dentro das perspectivas constantes no *Balanced Scorecard*, cada um com sua finalidade específica, mas entrelaçada com as demais;

- iv. Os indicadores devem ser escolhidos tomando como base a visão e a estratégia organizacional, logo, ao invés de começar por meio de um conjunto de elementos de desempenho já presentes na organização, a seleção deverá tomar por base um esforço inteirado e ciente, o que pode resultar e provavelmente o fará, na seleção de indicadores de desempenho que não são atualmente utilizados na empresa e devem passar a existir.

Oliveira et al. (2012), descreve o BSC como um instrumento de planejamento e gerenciamento que auxilia na gestão empresarial, por meio da avaliação do desempenho tanto financeiro como estrutural e cultural, através de medidas de controle.

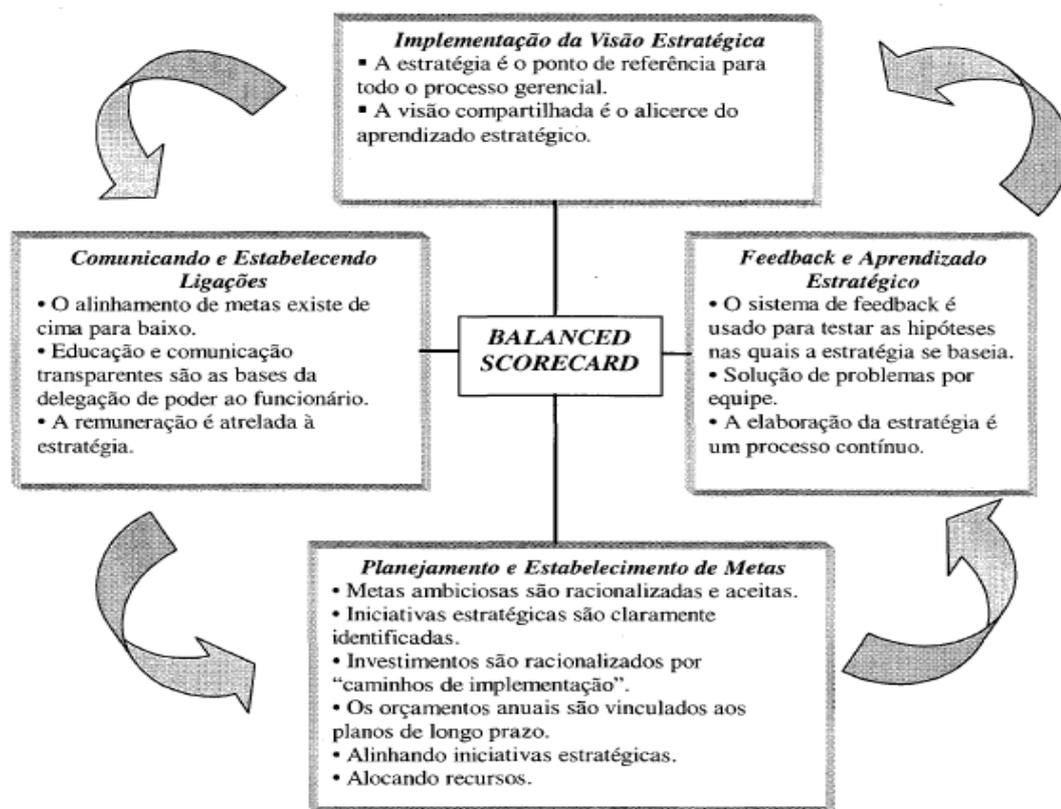
No *Balanced Scorecard* gerenciar a estratégia faz parte de um processo contínuo, que só é possível por meio do acompanhamento dos objetivos, medidas, metas e iniciativas de cada perspectiva, além do mais para que haja uma interferência positiva e o sucesso coletivo possa ser alcançado devem ser considerados os fatores subjetivos presentes na organização, existindo a necessidade dos gestores considerarem em suas decisões não apenas os fatores internos, mas a influência de fatores externos perante a organização (MARIAN et al, 2008).

Fernandes, Raja e Whalley (2006) categorizam as ações do *Balanced Scorecard* em:

- Objetivos estratégicos: que compõem a estruturação da visão futura em objetivos e planos de ação ordenados através de causa e efeito;
- Indicadores chaves de desempenho: que é a metodologia adotada para medir e monitorar a realização dos objetivos;
- Estabelecimento de metas ao longo dos anos: levando em consideração o nível de desempenho esperado e metas elaboradas de maneira flexíveis;
- E planos de ação e projetos estratégicos: determinados para que haja a execução das metas projetadas com a estratégia mediante operações exequíveis.

A figura 2 demonstra as ações estratégicas que compõem a estrutura do *Balanced Scorecard* na visão de Kaplan e Norton (1996).

Figura 2: O BSC como estrutura para as ações estratégicas.



Fonte: Kaplan e Norton (1996)

A figura 2 apresenta as ações estratégicas presentes e essenciais na formulação de um *Balanced Scorecard* eficiente, o qual se inicia com o reconhecimento e implementação da visão estratégica, o passo seguinte é propagar os objetivos e os indicadores de resultado para toda organização, para em seguida poder iniciar o processo de planejamento e estabelecimento de metas e alinhamento das práticas, e por fim, extrair um feedback e proporcionar um aprendizado estratégico, que possibilitará a visualização do crescimento individual e coletivo da organização.

O grupo de medidas formado para a mensuração do desempenho deve ser escolhido com bastante cautela levando em consideração um número mínimo de medidas, ou seja, apenas aquelas que são consideradas pontos chaves na avaliação da execução da estratégia em alinhamento com os objetivos (COSTA, 2001).

Corroborando com essa reflexão, Santos (2010), declara que o número reduzido de medidas permite aos gestores concentrarem na estratégia, ao invés de se respaldarem em um elevado número de indicadores que pode vir a confundir no momento de tradução e realização da estratégia.

Existem medidas de diagnóstico e medidas estratégicas, cujas primeiras permitem acompanhar todo o estabelecimento do processo e indicam quando eventos ocorrem além dos limites estabelecidos, e as segundas são responsáveis por definirem a estratégia organizacional (SANTOS, 2010).

O *Balanced Scorecard* progressivamente se tornou um modelo de gestão estratégico que fornece uma estrutura para a avaliação e gerenciamento estratégico na economia do conhecimento, revolucionando e transformando o pensamento convencional sobre métricas de desempenho serem apenas financeiras, procurando ainda alinhar iniciativas individuais, interdepartamentais e inter organizacionais às missões e objetivos almejados (MEHRALIAN; NAZARI; GHASEMZADEH, 2018).

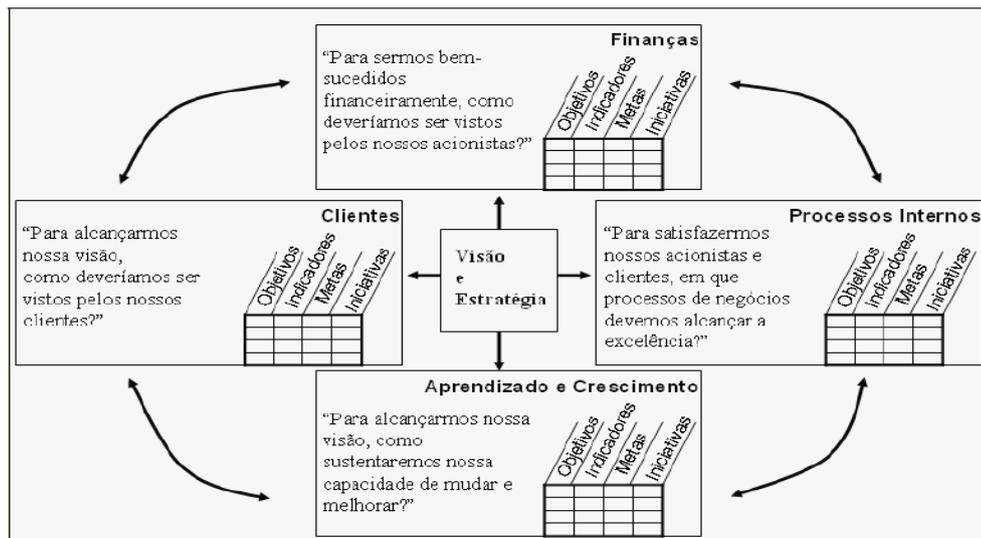
Como modelo de gestão estratégica, o BSC sinaliza vetores de desempenho fornecendo aos colaboradores da organização informações mais palpáveis e expandidas sobre o direcionamento assertivo por meio do qual seguir, além de quais práticas contribuem com a estratégia adotada, no entanto para que todo esse processo possa acontecer, os objetivos e medidas devem focar na performance organizacional, atuando nas quatro perspectivas básicas presentes no *Balanced Scorecard* (KAPLAN; NORTON, 1997).

2.1.2 Perspectivas do *Balanced Scorecard*

Na primeira versão do *Balanced Scorecard*, as perspectivas presentes no modelo que os autores Kaplan e Norton em 1992 propuseram eram: a perspectiva financeira, perspectiva de clientes, perspectiva de processos internos, e perspectiva inovação e aprendizado. No entanto, essa última perspectiva sofreu alteração com as novas gerações do BSC e o processo de implantação prático dessa ferramenta em algumas empresas, passando a ser intitulada mais à frente como perspectiva de aprendizagem e crescimento (KAPLAN; NORTON, 1997).

A figura 3 mostra um quadro geral da integração das quatro perspectivas descritas.

Figura 3: Perspectivas do *Balanced Scorecard*



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

Conforme apresentado na figura 3, tais perspectivas respondem a quatro perguntas:

- Para ter sucesso financeiro, como a organização deve se apresentar frente a seus acionistas?
- Para atingir a visão empresarial adotada, como a organização deve se apresentar frente a seus clientes?
- Para satisfazer os seus acionistas e clientes, em quais processos internos a entidade deve ser excelente e engajar seu foco?
- Para atingir a sua visão organizacional, como conseguirão manter a capacidade de mudar e melhorar?

Além disso, conforme ilustrado, o *Balanced Scorecard* coloca a visão, que indica para onde a empresa quer ir, e a estratégia, que vai direcionar em como chegar lá, no centro do processo de gerenciamento. Epstein e Manzoni (1998) enfatizam que os quatro conjuntos de indicadores demonstrados devem espelhar e operacionalizar a missão e a estratégia empresarial. Cada perspectiva é composta por um grupo específico de indicadores ajustados conforme as características necessárias (FREZATTI; RELVAS; JUNQUEIRA, 2010).

Na formulação das quatro perspectivas que compõem o *Balanced Scorecard*, Kaplan e Norton, são bem claros ao informar que caso necessário, outras perspectivas podem ser inseridas ou vir a complementar de alguma forma as já existentes, que podem até mesmo ser substituídas, pois elas não possuem um caráter engessador, mas são vistas como a base do modelo proposto e que devem ser alteradas em casos realmente necessários (CARNEIRO et al., 2016).

Além do mais, os objetivos e as medidas de cada uma das perspectivas isoladamente não atingem o objetivo central proposto pelo *Balanced Scorecard*, que corresponde à transmissão da estratégia empresarial para todos os departamentos e setores da empresa, além do que se não houver uma integração entre essas perspectivas, poderá haver a otimização apenas com base no foco da perspectiva individual, contribuindo parcialmente para o sucesso da performance organizacional (JUNIOR; LIBONATI; RODRIGUES, 2006).

2.1.2.1 Perspectiva Financeira

A perspectiva financeira possui alta relevância no processo avaliativo, levando em consideração que o real sucesso do negócio é medido em aspectos financeiros e devido a sua capacidade de sintetizar consequências econômicas imediatas de ações consumadas, além do mais, definir o desempenho financeiro da organização, que normalmente está atrelado à lucratividade não é sua única serventia, ela também desempenha papel principal nos objetivos e medidas de todas as outras perspectivas (BACK, DUTRA e CASAGRANDE, 2012).

A perspectiva financeira é responsável por verificar se a estratégia organizacional implementada está agregando e ocasionando melhora na lucratividade, fazendo uso de indicadores financeiros tradicionais, tais como: lucratividade, retorno sobre ativos, aumento de receita, entre outros (SILVA CARVALHO; TOSTES, 2007).

Porter (2000) explana que o ponto inicial para se alcançar uma boa estratégia é o retorno sobre o investimento no período de longo prazo. Frezatti (2001) amplia o debate posicionando o foco no valor da organização e na riqueza dos acionistas acima do retorno sobre o investimento, que é um dos principais interessados, por esperarem rentabilidade do capital investido.

Para Kaplan e Norton (1997) os objetivos financeiros atuam como direcionadores para as demais perspectivas, devendo os indicadores financeiros serem construídos considerando a fase e o ciclo de vida organizacional da entidade, podendo vir a ser diferentes em cada fase, detalhadas a seguir:

- **Crescimento:** as empresas que estão nessa fase situam-se nos estágios iniciais de seus ciclos de vida, cujos objetivos financeiros globais elencados são os percentuais de crescimento da receita e de aumento de vendas para determinados mercados, grupos de clientes e regiões (KAPLAN; NORTON, 1997; KALLAS, 2003).
- **Sustentação:** é esperado que as empresas dessa fase mantenham a participação de mercado e talvez consigam alavancá-la gradualmente a cada ano, sendo a lucratividade

o objetivo principal dessa fase para a maioria das empresas (KAPLAN; NORTON, 1997; KALLAS, 2003).

- Colheita: nessa fase investimentos significativos não são mais o foco, procura-se obter apenas o suficiente para manter a capacidade de produção e os equipamentos, dispondo como objetivo principal a maximização do fluxo de caixa em benefício da entidade (KAPLAN; NORTON, 1997; KALLAS, 2003).

Conforme Kallas (2003), três temas se fazem presentes nesses estágios: o crescimento de mix de receita, que pode se referir a expansão da oferta de produtos e serviços ou conquista de novos clientes e mercados; redução de custos e aumento da produtividade, por meio da baixa de custos diretos e indiretos ou compartilhamento de recursos com outras unidades de negócio; e utilização de ativos e estratégias de investimentos, alcançado mediante redução dos níveis de capital de giro ou melhor utilização da base de ativo fixo.

Por meio do quadro 1, apresenta-se um resumo dos estágios do ciclo de vida organizacional e os indicadores que podem se fazer presentes em cada um deles, conforme já explicitados nos parágrafos anteriores.

Quadro 1: Indicadores para cada estágio do ciclo de vida organizacional

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

Fonte: Kaplan e Norton (1997); Kallas (2003)

Callado et al (2011) enfatizam que a perspectiva financeira possui o duplo papel de indicador quanto a estratégia organizacional, sua implantação e prática contribuem para a

alavancagem dos resultados, e também serve de meta principal para os objetivos e medidas das outras três perspectivas.

Hubbard (2009) corroboram com esse pensamento quanto a perspectiva financeira ser responsável por avaliar a contribuição da estratégia da empresa na melhoria dos resultados financeiros, possuindo como preocupação primordial a maximização do valor para o acionista, que pode ser acrescido por meio das abordagens básicas de crescimento e produtividade de receita, as quais incluem dois componentes:

- i. Construção da receita por meio de novos mercados, novos produtos ou novos clientes e;
- ii. Aumento das vendas para o mercado e clientes já existentes, por meio de uma melhoria do relacionamento cliente-empresa e sugestão de soluções integrais.

Reis (2015) resume o objetivo e intuito da perspectiva financeira como a preocupação da entidade em ser bem vista pelos seus acionistas e investidores, responsável pela atenção dada a esses *Stakeholders* em consideração aos capitais investidos, receita operacional e margem bruta, além de destacar o fluxo de caixa, na busca de retorno financeiro certo e rápido como consequência de todo o investimento anterior realizado, monitorando se a estratégia organizacional está alinhada a esses objetivos, se convertendo em aumento do resultado financeiro e consequente satisfação dos *Stakeholders*.

2.1.2.2 Perspectiva dos Clientes

Uma segunda perspectiva presente no *Balanced Scorecard* é a perspectiva dos clientes cujo objetivo é determinar as medidas de desempenho que a empresa possa utilizar em seus segmentos alvos, necessitando para tal reconhecer a fração de clientes e de mercados a qual a empresa possa competir (KAPLAN; NORTON, 1997).

A perspectiva do cliente busca a criação de valor da entidade perante sua cartela de clientes, necessitando para tanto de estratégias voltadas a diferenciação de seus produtos e da firma, utilizando medidas não financeiras consideradas essenciais para o sucesso financeiro a longo prazo, como parcela de atuação no mercado, inclinação de satisfação do consumidor e tempo de entrega do produto ou serviço (BUTLER; HENDERSON; RAIBORN, 2011).

Nesta perspectiva os grandes passos para o bom desempenho seguem pela definição da cartela de clientes e o tipo de mercado ao qual a empresa tem capacidade de competir e deseja atuar, para em seguida definir suas metas relacionadas a prazo, qualidade, performance e serviço, e só então converter essas metas em indicadores de desempenho (CALLADO et al., 2011).

É possível observar conforme evidencia a figura 4, que uma medida ou indicador afeta e é afetado pelo outro conforme a performance estratégica.

A perspectiva de clientes focaliza, além da forma como a empresa é percebida pelos seus clientes, na capacidade da empresa em fornecer uma maior diferenciação e diversificação dos seus produtos ou serviços, com o intuito de elevar o seu posicionamento na visão dos clientes (ROCHA, 2005). Refletindo o quanto a empresa está disposta a proporcionar aos clientes o que eles desejam receber no momento de efetivar sua busca, procurando ir ao encontro deles (OLVE; ROY; WETTER, 1999).

Além do mais, por meio de um grupo comum de atributos, propõem-se que essa perspectiva seja construída aspirando três categorias (KAPLAN; NORTON, 1997; SANTOS, 2010):

- i. Características dos produtos e serviços, levando em consideração a sua aplicabilidade e utilidade atrelada ao seu preço e qualidade;
- ii. O relacionamento com clientes, que se relaciona a logística, a entrega do produto ou serviço ao cliente, tendo em vista também o tempo de resposta e entrega ao cliente na relação de compra; e
- iii. A imagem e reputação, responsável por que demonstrar os elementos intangíveis que chamam atenção do cliente para a empresa.

Corroborando da mesma visão, Blonski et al (2017) enfatizam que os indicadores da perspectiva de clientes demonstram, tomando por base a proposta de valoração da organização, como ocorre a retenção e a satisfação de um segmento específico do mercado, composta por aspectos próprios do produto/serviço oferecido, ou ainda em decorrência da relação com os clientes, imagem e reputação captada pela empresa.

Esta perspectiva ou dimensão demonstra a estratégia da organização em objetivos para partes de clientes e mercados previamente escolhidos que podem ou devem ser de conhecimento de toda a organização, mas que só chegará a ocorrer por meio do alinhamento dos processos e produtos internos com as demandas dos mercados atuais e futuros (GMINDER; BIEKER, 2002).

A perspectiva dos clientes confirma as necessidades dos clientes e o trabalho para atendê-los em tempo hábil e com qualidade, através do levantamento das opiniões deles e da compreensão de como a procura do cliente pode ser satisfeita, além do motivo pelo qual o cliente irá pagar pelo produto ou serviço ofertado, sendo alguns dos indicadores dessa

dimensão: tempo, qualidade, satisfação, lealdade e reclamações dos clientes, e participação no mercado (AL-HAYALY; ALNAJJAR, 2016).

A implementação bem-sucedida de programas de gerenciamento de clientes pode não apenas satisfazer e reter clientes, mas também adquirir novos clientes através do efeito boca a boca, expandindo a participação de mercado, contando para isto com características fulcrais para uma boa relação com os clientes, como: prazos de realização e de entrega, qualidade dos produtos, estado e custo do serviço ou produto (LYU; ZHOU; ZHANG, 2016).

Para Santos (2010, p. 44):

A perspectiva de clientes, permite não apenas alinhar clientes-alvos, mas também as medidas de avaliação, satisfação, fidelidade, retenção, da aquisição e da rentabilidade para os mercados, como permite identificar e medir as principais tendências e indicadores do mercado que possibilitam à empresa desenvolver soluções de valor para os seus clientes.

Possuindo ainda como função, a ânsia por descrever as formas de criação de valor para os clientes, as demandas deles e sua consequente satisfação, além da razão pela qual o cliente irá querer arcar com esse valor (OLVE; ROY; WETTER, 1999).

A intenção dessa perspectiva parte da identificação da melhor carteira de clientes possível para que possa competir no mercado alvo, levando em consideração que para uma empresa se manter ou ampliar sua participação é essencial conhecer bem as necessidades de seu segmento, para só então conseguir adequar novos produtos e serviços, ciente ainda que cobrir um leque extenso de segmentos seria impraticável, pois a eficiência não poderia ser alcançada em todos, além do mais cada um dos segmentos consegue retornar uma lucratividade particular (HERNANDES; CRUZ; FALCÃO, 2000).

Campos (1998) corrobora com o ideal de que a satisfação do cliente, retenção do cliente e concentração no mercado são as potências impulsionadoras para as organizações que desejam perpetuar e expandir, cujas informações coletadas por meio dos clientes e do mercado com vista a incrementar os negócios devem ser levadas em consideração e utilizadas, além do mais a estratégia precisa apontar quem são os clientes e a forma que a organização pode criar valor perante eles, além de que imagem as pessoas que colaboram na organização passam para os clientes.

O correto reconhecimento dos objetivos da perspectiva do cliente e características da proposta de valor orientam a seleção dos objetivos da perspectiva de processos internos (KALLAS, 2003).

2.1.2.3 Perspectiva dos Processos Internos

A perspectiva dos processos internos necessita ser direcionada aos elementos que terão uma influência significativa na realização dos clientes e na concretização dos objetivos financeiros da empresa (KAPLAN; NORTON, 1997).

O intuito nessa dimensão é a identificação dos processos críticos em que se busca a sublimidade, tornando-se necessária a inserção do processo de inovação, que se configura pela investigação de mercado e conseqüente desenvolvimento de novos produtos e processos, havendo ainda a preocupação com a capacidade e performance operacional organizacional e com os serviços de pós-venda, reconhecendo características de custo, qualidade, tempo e desempenho, para ser capaz de propor produtos ou serviços com maior excelência (KAPLAN; NORTON, 1997).

Esta perspectiva se concentra na determinação dos processos básicos que formam os bens e serviços e garante sua entrega na hora certa com a qualidade, permitindo reconhecer das necessidades internas até a satisfação dos clientes, composta por indicadores como: taxas de inovação, taxas de criatividade, procedimentos de serviço e qualidade, padrões de qualidade, níveis de competência, redução de custos, segurança e globalização (AL-HAYALY; ALNAJJAR, 2016).

Lyu, Zhou e Zhang (2016) enfatizam que a dimensão interna pode ser avaliada por meio de indicadores como precisão dos dados, padronização de processos, integração de sistemas e qualidade do produto, otimizados por meio de uma gestão do conhecimento eficiente.

Hernandes, Cruz e Falcão (2000) declaram que o propósito da perspectiva dos processos internos é descobrir os processos mais dificultosos para a execução dos objetivos dos clientes e acionistas, buscando proceder cada um da forma mais adequada.

A perspectiva de processos internos está intimamente interligada com as duas perspectivas anteriores no sentido de que se procura evidenciar diretamente a satisfação dos clientes e acionistas, e otimizar esses processos para que a empresa alavanque seus resultados e alcance os objetivos financeiros projetados (SOUZA et. al., 2015).

As organizações diante do desejo de criar valor para seus clientes e acionistas procuram otimizar seus processos internos por meio de objetivos que vão desde minimizar o risco operacional à procura da excelência comercial até aumentar a qualidade e presteza dos produtos e serviços (QUESADO; LETRAS, 2015).

Para Blonski et al (2017), essa perspectiva evidencia uma diferença específica entre as abordagens tradicionais e a abordagem do *Balanced Scorecard* na mensuração de desempenho, pois neste último é evidenciado como fazer, não se restringindo apenas ao que fazer.

As abordagens tradicionais tentaram acompanhar e otimizar processos já existentes, enquanto o *Balanced Scorecard*, como abordagem mais contemporânea, busca, por meio do processo de gerenciamento, identificar os processos internos críticos que a empresa precisa superar para alcançar a primazia organizacional, processos que permitem que a unidade de negócio ofereça propostas de valor capazes de captar e manter clientes em segmentos-alvo de mercado e suplantar as expectativas dos acionistas com relação ao alcance de retornos financeiros (CAMPOS, 2001).

Nesse sentido, Santos (2010), afirma que as empresas precisam estabelecer os processos e as competências essenciais que vão especificar as medidas adequadas para verificar se os objetivos estão sendo atingidos, deixando de fora processos fulcrais que interferem no sucesso empresarial.

A Perspectiva dos Processos Internos representa as práticas cotidianas e voltadas ao operacional e atividade fim da empresa que possibilitarão o alcance dos objetivos nas perspectivas Financeira e dos Clientes, logo, diretrizes estratégicas estão focalizadas no atendimento ao cliente e na gestão produtiva e de recursos eficazes, otimizações na abordagem, influenciam na elevação do ticket médio e na fidelização dos clientes, que repercutirá no faturamento da empresa (BATISTA, 2015).

Conforme com Kaplan e Norton (1997), os processos internos podem ser subdivididos da seguinte forma:

- i. Gerenciamento de operações, que procuram otimizar o uso de ativos e o desempenho da cadeia de suprimentos;
- ii. Gerenciamento de clientes, que inclui seleção, captação, retenção e aperfeiçoamento do valor percebido pelo cliente; e
- iii. Processos de inovação, que demonstram a atividade de provimento de novos produtos e serviços, incluindo processos de pesquisa e desenvolvimento, design e entrega de produtos ou serviços.

Os autores sugerem ainda que as empresas definam uma cadeia de valor completa, iniciando no processo de inovação, composto por dois elementos, sendo o primeiro dividido em pesquisas de mercado para reconhecer os interesses e predileções dos clientes, e os pontos de corte dos preços de produtos ou serviços; e o segundo, a imaginação de mercados e

oportunidades completamente novos para os produtos e serviços, os quais a empresa possa demandar.

Em seguida vem os processos de operações, que perpetuam desde o pedido do cliente até a entrega do produto ou serviço, permitindo a criação de valor, finalizando ainda no pós-venda, que inclui garantias, consertos e devolução (KAPLAN; NORTON, 1997).

Santos (2010) complementa que no processo de inovação o primeiro momento busca reconhecer a preferência dos clientes, assim como preços de produtos e serviços, enquanto o segundo momento consiste na criação de mercados e novas oportunidades para os produtos e serviços que a empresa dispõe.

O reconhecimento dos processos internos críticos através do design da cadeia de valor possibilita a escolha assertiva e eficaz dos indicadores de desempenho que melhor comensem essas atividades críticas (KALLAS, 2003).

A perspectiva dos processos internos geralmente identifica processos mais eficazes para a organização alcançar alta eficiência em termos de seus objetivos, isso pode incluir objetivos de curto e longo prazo, bem como incorporar o desenvolvimento de processos inovadores para estimular a melhoria (KALENDER, 2016).

Essa dimensão se torna responsável por incluir medidas voltadas a eficiência e eficácia operacional da organização, o que assiduamente inclui variáveis não financeiras de qualidade de produtos e serviços, *time* do ciclo operacional ou performance e rendimento das características do processo (BUTLER; HENDERSON; RAIBORN, 2011).

Muitas empresas que adotam uma estratégia de inovação ou de evolução de relacionamentos com clientes optam por medir seus processos internos, concentrando-se apenas no custo e na qualidade de suas operações, o que demonstra uma desconexão completa entre a estratégia e a mensuração, elevando a dificuldade em implementar estratégias de crescimento, já que suas principais medidas internas enfatizam melhorias de processo e não inovação ou aprimoramento da relação com os clientes (KAPLAN; NORTON, 2001).

Além do mais, os benefícios financeiros da otimização dos diferentes processos de negócios geralmente ocorrem em estágios, por exemplo, a economia de custos decorrente do aumento da eficiência operacional e melhorias do processo oferece benefícios a curto prazo; o crescimento da receita com o aprimoramento do relacionamento com o cliente é acumulado no médio prazo; e o aumento da inovação geralmente produz melhorias de receita e margem a longo prazo, logo, uma estratégia completa deve gerar retornos de todos os três processos internos de alto nível (KAPLAN; NORTON, 2001).

2.1.2.4 Perspectiva Aprendizagem e Crescimento

A quarta perspectiva, de aprendizagem e crescimento, possui como foco as habilidades e capacidades internas, cujo intuito é proporcionar o alinhamento delas aos objetivos estratégicos da organização, identificando brechas entre as habilidades e capacidades necessárias e existentes, que podem ser redesenhadas ou preenchidas por iniciativas como treinamento e desenvolvimento de pessoal, mensurando o valor agregado em decorrência da capacidade de aprendizado, criação e repartição do conhecimento (MOORAJ; OYON; HOSTETTLER, 1999).

Busca ainda analisar e avaliar o que a organização necessita estruturalmente, objetivando garantir sua otimização a longo prazo e satisfação dos seus clientes, dessa forma, os indicadores nesta perspectiva devem dar suporte para que a produtividade alcance sua eficiência, bem como aos processos necessários que agregam valor aos clientes, e também aos acionistas (DECONTO, 2001).

O *Balanced Scorecard* busca empreender efeitos de aprendizado através de um acompanhamento contínuo da estratégia pretendida e do desempenho real, fornecendo efeitos de aprendizado tanto no nível operacional quanto no estratégico, incluindo metas de qualificação dos colaboradores, melhoria dos sistemas informativos e ordenamento de procedimentos e rotinas (GMINDER; BIEKER, 2002).

A perspectiva de aprendizado e crescimento se preocupa em estabelecer a capacidade da organização para continuar na melhoria perpétua, concentrando-se nos ativos intangíveis que contribuem para auxiliar as capacidades dos processos internos em direção à excelência, vista ainda como um vetor de resultados contidos nas demais perspectivas, com indicadores como: desenvolvimento de habilidades, fornecimento de oportunidades de treinamento, custos, eficácia, retornos dos programas de treinamento e desenvolvimento da produtividade dos trabalhadores (AL-HAYALY; ALNAJJAR, 2016).

Conforme Lyu, Zhou e Zhang (2016), o aprendizado e crescimento de uma organização podem ser exibidos através de duas dimensões:

- i. As capacidades de seus funcionários, que compreendem a oportunidade e o investimento para que os funcionários obtenham treinamento, otimizem suas capacidades e elevem seus níveis de satisfação nas organizações, que pode ser medido através de indicadores como o investimento em treinamento per capita, a taxa de geração de lucro per capita e a rotatividade de funcionários; e

- ii. A inovação organizacional, que inclui indicadores como percepção, organização, mercado e inovação tecnológica, todos vinculados à aplicação do conhecimento e que podem ser derivados da criação do conhecimento.

Xavier (2012) define que nesta perspectiva é importante compreender a infraestrutura que a entidade precisa construir para poder crescer em um período mais longo, investindo em novas máquinas, equipamentos e produtos em processo contínuo para conseguir manter sua posição competitiva ou expandi-la, levando em consideração a importância da satisfação profissional dos trabalhadores, visto que se eles estiverem realizados com suas funções, trabalharão mais entusiasmados para efetivá-las.

Santos (2010) notifica que a abordagem principal está relacionada com a capacitação dos funcionários, a eficiência dos sistemas de informação e com os processos organizacionais que compreendem motivação, descentralização de poderes e direcionamento.

Consistindo ainda nas habilidades dos funcionários, capacitação e gerenciamento de processos de rotina com concentração no know-how, metas de qualificação de funcionários, otimização de sistemas de informação e alinhamento de procedimentos e rotinas, a fim de ajustá-las aos objetivos estratégicos da organização (KALENDER, 2016).

Kaplan e Norton (1997) sugerem algumas medidas simples e amplamente utilizadas para o acompanhamento do clima organizacional:

- Medidas de propostas apresentadas e implementadas: número de sugestões lançadas pelos funcionários e o número das que efetivamente foram implantadas.
- Medidas de otimização: entregas fora do prazo, número de falhas, desperdícios, ausência ou faltas, tempo ocioso nos ciclos de processo, tempo perdido ociosamente na elaboração de produtos.
- Medidas de direcionamento individual e coletivo: percentual de gestores e de colaboradores em contato com o *Balanced Scorecard*, nível de alinhamento de metas individuais com o BSC.
- Medidas de performance de grupo: número de projetos integrados; percentual de planos de negócios desenvolvidos pelas equipes; percentual de equipes com incentivos compartilhados.

A perspectiva de aprendizado e crescimento concentra-se na criação de valor organizacional por meio de seus colaboradores e atividades inovadoras, preocupando-se para tanto com a melhoria das habilidades dos funcionários ao aplicar diferentes técnicas, como deslocamento entre departamentos, programas de incentivos, treinamentos e capacitações,

utilizando métricas não financeiras relacionadas também à rotatividade de funcionários, níveis de habilidade e outros indicadores de desenvolvimento de produtos (BUTLER; HENDERSON; RAIBORN, 2011).

Nesta perspectiva os gerentes determinam os recursos e competências dos funcionários, a tecnologia e o clima corporativo necessários para auxiliar na estratégia, possibilitando que uma empresa ajuste seus recursos humanos e a tecnologia da informação com as exigências estratégicas de seus processos internos de negócios críticos, propostas de valor diferenciadas e na relação com o cliente, possuindo assim um mapa estratégico completo com ligações entre as quatro principais perspectivas (KAPLAN; NORTON, 2001).

2.1.3 Gerações do *Balanced Scorecard*

Desde sua concepção o *Balanced Scorecard* tem evoluído, principalmente com sua inserção prática nas organizações, objetivando atender mais precisamente as necessidades destas, passando assim por algumas alterações ou fases que ficaram conhecidas como “Gerações do BSC”, divididas em três (LAWRIE; COBOLD, 2004).

Na primeira geração, o *Balanced Scorecard* era utilizado como um instrumento para suprir as lacunas deixadas pelas ferramentas tradicionais as quais os usuários estavam começando a se queixar, chegando a concepção de que apenas medidas financeiras já não eram suficientes para propiciar um gerenciamento adequado a suas organizações, logo, o foco era mensurar a *performance* organizacional superando as limitações das informações provenientes dos indicadores financeiros, que eram mais eficazes na medição de dados passados do que dados futuros (KAPLAN; NORTON, 1996).

A ferramenta buscava o equilíbrio entre as medidas de *performance* e os objetivos estratégicos empresariais, focalizando principalmente em equilibrar variáveis de curto e de longo prazo, financeiras e não financeiras, indicadores de tendência e de ocorrência, e as perspectivas internas e externas de desempenho (KAPLAN; NORTON, 1997).

Nesta primeira fase, a estrutura do *Balanced Scorecard* era caracterizada pela relação causal entre os objetivos estratégicos das quatro perspectivas (financeira, clientes, processos, e aprendizagem e crescimento) e a criação de um conjunto de indicadores de desempenho para avaliação de cada objetivo, além da definição de metas para cada indicador (PINTO, 2007).

Ainda nessa fase embrionária seus criadores o definem como mais que um mero sistema de medição de desempenho, indo além, ou seja, um sistema de gestão, atuante em diferentes departamentos ou setores organizacionais (KAPLAN; NORTON, 1996).

O design do *Balanced Scorecard* de primeira geração foi descrito em forma de resumo em 1993 e mais detalhadamente em 1996, no entanto, muitas dificuldades foram identificadas, em parte porque a definição do que de fato era o *Balanced Scorecard* foi inicialmente vaga, tratando mais do que ele se propunha a fazer, do que o que de fato era, como pela dificuldade diagnosticada quanto às necessidades de filtrar, ou seja, de escolher quais medidas específicas usar, e como agrupar tais medidas dentro das perspectivas elaboradas (LAWRIE; COBBOLD, 2004).

Essas dificuldades desencadearam na necessidade de alterações, levando ao que ficou conhecido como segunda geração do BSC, abrangendo como inovação o mapa estratégico, cuja função era interligar os objetivos estratégicos a cada uma das perspectivas e a uma ou mais medidas de desempenho, auxiliando no problema da filtragem (LAWRIE; COBBOLD, 2004).

O conceito de mapa estratégico, conforme Kaplan e Norton (2001, p.81) pode ser descrito da seguinte forma:

Cada indicador do *Balanced Scorecard* se converte em que parte integrante de uma cadeia lógica de causa e efeito que conecta os resultados almejados da estratégia com os vetores que induzirão a essas consequências. O mapa estratégico descreve o processo de transformação de ativos intangíveis em resultados tangíveis para os clientes e, por conseguinte, em resultados financeiros.

Apesar dos problemas conceituais que foram surgindo nessa nova versão, o modelo se apresentava mais rico quanto a causalidade (LAWRIE; COBBOLD, 2004), cujo impacto dessas mudanças foi descrito por Kaplan e Norton em 1996, como responsável para que o *Balanced Scorecard* avançasse de um sofisticado sistema de medição para um sistema central de gestão.

Na segunda fase, os criadores do *Balanced Scorecard* buscam demonstrar a utilização da ferramenta como um instrumento de monitoramento, implantação e realinhamento de estratégias, os quais em seu terceiro livro “Strategy Maps” Kaplan e Norton explicam como o BSC pode ser usado como uma ferramenta para traduzir a estratégia em objetivos operacionais que estão ligados entre si, através de relações causa-efeito (KAPLAN; NORTON, 2004).

O BSC além de servir para medir o desempenho, mostrou-se capaz de implementar e transmitir a estratégia de maneira consistente, verificando a relação entre medidas e perspectivas através da relação de causa e efeito entre elas, com o objetivo de informar e alinhar a estratégia (SILVA CARVALHO; TOSTES, 2007).

Os *Balanced Scorecards* de segunda geração representam um avanço substancial em comparação com os *designs* da primeira geração, apesar de não deixar de gerar preocupações, pois enquanto o foco da preocupação na primeira geração estava relacionado a medida seleção,

os projetos de segunda geração, apresentavam como centro de preocupação a maneira a qual as medidas seriam agrupadas (LAWRIE; COBBOLD, 2004).

Na terceira fase, e correspondendo ao seu quarto livro *Alignment*, Kaplan e Norton (2006) apresentam o BSC como um sistema capaz de alinhar a estratégia da organização com as ações operacionais, mas à frente desenvolvendo o *Balanced Scorecard* como um sistema integrado de gestão estratégica, capaz de estabelecer a estratégia como um processo contínuo.

O *Balanced Scorecard* de terceira geração é baseado em um refinamento do design da segunda geração, com novos recursos designados para ofertar melhor funcionalidade e mais relevância estratégica organizacional (LAWRIE; COBBOLD, 2004). Essa ferramenta passou a ser utilizada pelas entidades para direcionar a atividade de implantação da estratégia baseada em cinco princípios gerenciais (KAPLAN; NORTON, 2001):

- i. Tradução da estratégia em termos operacionais;
- ii. Alinhamento de toda a organização à estratégia;
- iii. Implementação da estratégia como responsabilidade de todos os funcionários;
- iv. A estratégia como um processo contínuo; e
- v. Mobilização da mudança a partir da liderança executiva.

O princípio evolutivo do *Balanced Scorecard* provém de inquietações relativas à legitimação da seleção de medidas e objetivos estratégicos e o estabelecimento de metas que desencadearam no desenvolvimento das chamadas “declarações de destino”, criadas a priori no final do processo de desenho, porém à proporção que sua implementação vigorou, houve a compreensão de que seu papel assistiria muito mais se atuasse no início do processo de formação do BSC (KAPLAN; NORTON, 1996).

A transição dos projetos de *Balanced Scorecard* da primeira geração para a segunda geração coincidiram com a ênfase do posicionamento do BSC como um instrumento de auxílio no controle estratégico, enquanto que as mudanças dos projetos de *Balanced Scorecard* da segunda geração para terceira geração, embora em termos de elementos de design tenham sido menos significantes do que a evolução anterior, representaram uma mudança profunda na abordagem prática do projeto do *Balanced Scorecard* (LAWRIE, COBBOLD, 2004).

A implantação de projetos envolvendo a terceira geração de *Balanced Scorecard* tem sido considerado essencial para o desenvolvimento de múltiplos BSCs dentro de organizações com características e práticas operacionalmente mais complexas (GUIDOUM, 2000).

2.1.4 Limitações e Críticas

Mesmo considerando o vasto alcance e reverberação literária e empresarial com a proposta do *Balanced Scorecard* dos autores Kaplan e Norton, verifica-se que, na academia nada está imune a críticas e as pesquisas possuem suas limitações, e nesse caso, algumas lhe são feitas quanto as falhas diagnosticadas na conceituação, estruturação e implementação do BSC.

Wernke, Lunkes & Bornia (2002) abordam em seu estudo a crítica realizada por vários autores quanto ao *Balanced Scorecard* não poder ser considerada uma ferramenta inovadora, já que em décadas anteriores a sua origem havia a existência de outra ferramenta utilizada pelas empresas francesas chamada “Tableau de Board”, proposta por Guerny, Guiriec e Lavergne, cuja semelhança com o BSC é enorme, assim como uma segunda semelhança deste com um sistema desenvolvido na Ford Motors.

Além do mais, o *Balanced Scorecard* é visualizado como um instrumento amplo de apoio à decisão, que reúne componentes específicos para assessorar e monitorar a implementação da estratégia, tornando suas classificações inadequadas (COSTA, 2001).

Neste mesmo sentido, mesmo o *Balanced Scorecard* sendo considerado um modelo com múltiplas dimensões para a análise do desempenho empresarial, como afirmam seus criadores, ele segue a abordagem normativista, na medida em que a sua aplicação se realiza a partir de quatro perspectivas definidas na literatura o que o torna menos versátil do que seus autores o afirmam (BORGERT, 1999).

Bontis et al (1999) consideram que as quatro perspectivas constituem um fator de severidade do *Balanced Scorecard*, pois os criadores dessa ferramenta citam a possibilidade de ampliar a quantidade de perspectivas caso existam práticas que justifiquem ou fundamentem tal expansão, mas essa restrição apenas em casos justificados torna o modelo organizacional rígido.

É questionado também a ausência de algumas informações nas perspectivas do *Balanced Scorecard*, apesar de Kaplan e Norton tentarem justificar, muitos autores alegam a inexistência de pessoas, fornecedores, reguladores ou grupos de pressão nas perspectivas do *Balanced Scorecard*, além de aspectos ambientais e comunitários, enfatizando que o foco dessa ferramenta se restringe apenas aos desejos e necessidades de investidores e clientes (MARR; ADAMS, 2004).

Schiemann e Lingle (1999) consideram a necessidade de inclusão de uma perspectiva relacionada com fornecedores ou *Stakeholders*, pois o número de organizações virtuais tem

aumentado de forma elevada a essencialidade de acordos com parceiros e fornecedores, se tornando plausível envolver essas questões na hora de implementar estratégias.

Miranda et al (2001) defendem o acréscimo da Perspectiva Fornecedor no *Balanced Scorecard*, pois para esses autores a inclusão de medidas relacionadas a este âmbito nas perspectivas já existentes não é uma solução adequada.

A natureza estática do *Balanced Scorecard* também é criticada, apesar da afirmação de Kaplan e Norton (1996) de que a relação causal presente na construção de um scorecard introduz o pensamento dinâmico dos sistemas, essa relação causal é vista como simplória e muito inflamada pelos estudiosos, devido a não existência de evidências empíricas ou científicas de que a implantação do *Balanced Scorecard* acarrete em uma performance melhorada (NEELY et al., 2003).

Monteiro e Castro (2003) elencam algumas possíveis limitações no uso do *Balanced Scorecard*, sendo estes:

- Limitação quanto a eficiência da ferramenta devido a deficiências na interpretação;
- Prioridade no uso de indicadores financeiros sobre os indicadores não-financeiros;
- A estratégia implantada vir a ser equivocada;
- Existência de *Stakeholders* não contemplados nas quatro perspectivas do BSC; e
- A interferência de vários grupos envolvidos na formulação da ferramenta.

Roest (1997) defende que os criadores do BSC não são claros na forma de como pode ser feita a tradução dos objetivos estratégicos em práticas, planos realizáveis e indicadores de *performance*, como também existe uma lacuna no que concerne ao processo de condução por meio da gerência quanto a construção e implantação dessa ferramenta na organização. Além do mais, são necessários sistemas de informação sofisticados para que os indicadores possam ser enxergados de forma mais rápida e expansiva (GOLGSZMIDT, 2003).

Norreklit (2000) enumera duas críticas quanto à metodologia do *Balanced Scorecard*, primeiro quanto à relação causal e segundo quanto a ser uma ferramenta válida de gerenciamento estratégico:

- i. Não existe uma relação causa e efeito, mas sim uma relação lógica, pois por exemplo, a satisfação do cliente não gera necessariamente bons resultados financeiros, para avaliar as consequências financeiras do aumento da satisfação do cliente ou da melhoria da qualidade requer um cálculo financeiro, além do mais cadeias de ação que geram um alto nível de valor para o cliente a baixos custos levam a bons resultados financeiros, não se tratando de causalidade e sim de lógica, pois é inerente aos conceitos; e

- ii. A ferramenta não garante nenhum enraizamento organizacional, porque tem problemas para garantir o enraizamento ambiental, devendo-se esperar uma lacuna entre a estratégia expressa nas ações efetivamente empreendidas e a estratégia planejada.

Beuren, Souza e Portulhak (2018) enfatizam a relevância de algumas críticas ao buscarem uma reflexão na execução das ações do BSC, principalmente, no tocante a exclusão de partes interessadas, indiligência e pouca imersão de colaboradores na realização da missão, elementos culturais da organização, medidas inapropriadas e ausência de consenso em relação às medidas adotadas.

Moreira (2000) aborda a respeito da falha prática do *Balanced Scorecard*, pois já que se caracteriza como uma ferramenta básica e adaptável, cujo uso cresceu bastante ao longo dos anos, deveria ter um nível de sucesso mais alto e não uma taxa de 70% de falha de implementação conforme alega o professor Claude Lewy da Free University of Amsterdam.

As principais críticas enunciadas quanto a ferramenta *Balanced Scorecard* podem ser resumidas quanto: ao design do BSC, o processo de implementação, seu caráter inovador, a necessidade de adição de novas perspectivas, o uso de medidas genéricas, a busca por relações causais entre as medidas de desempenho, a falta de uma discussão mais enraizada sobre uma busca das melhores práticas de gestão e a adequação para diferentes tipos e tamanhos organizacionais que complicam a implantação, bem como sua apuração (WERNKE; LUNKES; BORNIA, 2002).

2.2 Teoria da Contingência

2.2.1 Surgimento e definição

Nos anos 50, surgiu a ideia de que as organizações, como organismos, são abertas ao meio ambiente e devem atingir um certo nível de equilíbrio com o mesmo, abordagem essa que ficou conhecida como abordagem de sistemas abertos, cuja escola de pensamento teve um impacto significativo na forma como as organizações são conceituadas (KULKARNI, 2017).

Em 1970, tomando como base a teoria sistêmica envolvendo o ambiente e o impacto do mesmo nas organizações, assim como outros fatores situacionais, levaram a formulação de ideais que culminaram no que ficou conhecido como Teoria da Contingência, como uma tentativa de explicar uma variedade de práticas de gerenciamento contábil que eram aparentes naquele tempo (OTLEY, 2016).

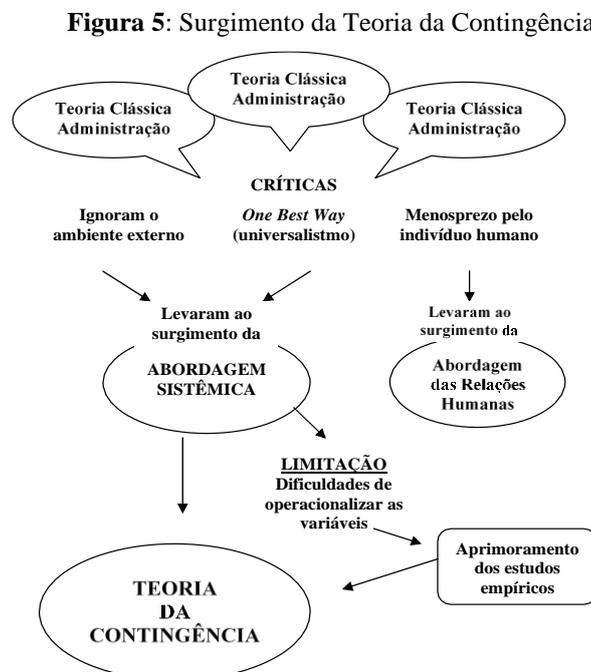
O surgimento da Teoria da Contingência tomou por base o pressuposto de que não existe uma estrutura ótima e única que irá atender a necessidade de todas as organizações

igualmente, visto que cada estrutura organizacional possui suas especificidades (OTLEY, 1980). Logo, surgiu como oposição aos conceitos universalistas das teorias anteriores, que acreditavam em uma melhor forma (*the best way*) de organização que se aplicava a todas as empresas (GUERRA, 2007).

Muitas reflexões sobre aspectos, posteriormente conhecidos como fatores contingenciais, auxiliaram no surgimento da Teoria da Contingência, estes eram vistos como direcionadores da tomada de decisão e subvencionavam a visão organizacional (ESPEJO, 2008). Logo, a melhor forma de se organizar passaria agora a depender das características situacionais com as quais a organização se deparasse (GUERRA, 2007).

Conforme Marques, Souza e Silva (2015) a origem e evolução da teoria da contingência buscou e continua a buscar em meio as complexidades organizacionais e as constantes mudanças nas relações inter e intraorganizacional, uma maior compreensão de uma estrutura organizacional mais adequada aos contextos atuantes, por meio de uma estrutura orgânica e integrativa na qual os controles são menos rígidos e existe participação dos colaboradores nas tomadas de decisão.

A figura 5 demonstra, esquematicamente, como ocorreu seu surgimento:



Fonte: Guerra (2007).

A teoria da contingência é baseada na crença de que não existe uma maneira específica de projetar e gerenciar organizações, procurando perceber e aclarar que o ambiente no qual as

empresas estão introduzidas atuam como fatores direcionadores no comportamento e diferentes condições que essas empresas assumem, podendo esse ambiente ser composto de ameaças ou oportunidades que influenciam diretamente ou indiretamente na estrutura e nos processos internos das organizações (BUEREN; FIORENTIN, 2014).

Baseia-se ainda no conceito abrangente de que as empresas projetam sistemas para serem alinhados com as condições sob as quais operam, a fim de maximizar o desempenho, incluindo características internas da empresa bem como a relação com aspectos externos (SMITH et al, 2019).

A revisão da literatura de Drazin e Van de Ven (1985) sugere que a teoria da contingência tem um poder considerável para explicar o desempenho do grupo de trabalho nas organizações, por meio de componentes como contexto, estrutura e processo organizacional ou contrato organizacional. Para ela apresentar uma combinação adequada, deve conseguir identificar aspectos específicos do sistema contábil que estejam associados com certas situações definidas (GUERRA, 2007).

Uma mudança vem sendo percebida no que diz respeito ao objetivo principal das pesquisas contábeis em relação aos estudos originais, pois enquanto os primeiros trabalhos buscavam entender como a estrutura organizacional deveria ser arquitetada diante dos diferentes fatores contingenciais, os estudos mais recentes vem buscando compreender como o sistema de informações gerenciais deve ser moldado diante dos diferentes fatores contingenciais, passando a estrutura a compor o rol de fatores contingentes (GUERRA, 2007).

Junqueira (2010) comenta que a teoria da contingência modificou a forma de pensar que havia a possibilidade de desenvolvimento de um sistema de controle gerencial perfeito e que se encaixasse a todas as organizações, além do mais, tem como conjectura que organizações são influenciadas por fatores situacionais como o ambiente, cuja mudança é gradual, exigindo uma mudança organizacional simultânea.

A abordagem contingencial leva em consideração fatores situacionais importantes, podendo ser de dois tipos: fatores externos ou ambientais (contingências), composto pelas variáveis que a organização não consegue controlar como o ambiente externo e a tecnologia; ou fatores internos, organizacionais, os quais a empresa consegue obter controle como a estratégia, estrutura organizacional, tamanho, cultura e liderança (GUERRA, 2007).

Os fatores ambientais ou contingenciais são variáveis independentes enquanto os fatores organizacionais ou internos são variáveis dependentes, dentro uma relação funcional, ou seja,

“se isto então aquilo”, mas não uma relação de causa e efeito, e esta relação pode levar ao desempenho eficaz dos objetivos da organização (CHIAVENATO, 2004; KLEIN, 2014).

Este pensamento contrasta com a teoria sistêmica, que é vista como muita abstrata, não podendo ser indicada para orientações práticas, enquanto a perspectiva contingencial possibilita um compromisso que torna possível chegar, ainda que por meio de alguma abstração, a desfechos operacionais (CHIAVENATO, 2004; KLEIN, 2014).

Para Donaldson (2001), esses fatores representam qualquer variável que seja capaz de influenciar o ambiente organizacional, impactando em seu desempenho ou acarretando em mudanças estruturais ou comportamentais, como por exemplo, o ambiente, a estratégia, o porte, a tecnologia e a estrutura organizacional.

A teoria da contingência possui como elemento central a proposta de que a estrutura e os processos de uma organização devem estar sintonizados ao seu ambiente organizacional, seja ele sobrevivente ou eficiente (DRAZIN; VAN DE VEN, 1985).

Morgan (2006) acredita que as empresas necessitam de um ajustamento entre sistemas e ambiente externo para que alcancem sucesso organizacional, enfatizando que a teoria da contingência possui como princípio básico que uma estrutura organizacional pode ser considerada perfeita em um ambiente específico e ao ser injetada em outro ambiente apresentar resultados negativos, por haver a necessidade dela ter que se adaptar ao novo contexto, e não simplesmente possuir a mesma estruturação que funcionava no ambiente anterior.

A dinâmica, ou seja, a existência de várias maneiras e não apenas uma para se organizar uma empresa, é importante na abordagem contingencial sendo essencial seu ajustamento às condições ambientais ou contingenciais. Muitas pesquisas empíricas têm procurado avaliar os níveis de adequabilidade entre os contextos ambientais e as estruturas internas da organização, que quanto maior, melhorará o desempenho da organização (GUERRA, 2007).

A obscuridade que é produzida na entidade por meio da relação com o ambiente é o da incerteza, voltado a saber quais as ameaças ou oportunidades existentes, e como evita-las ou alcança-las, havendo a necessidade de as organizações identificarem suas próprias formas de estruturação e organização (CHIAVENATO, 2004). Levando a compreensão da implementação e influência que as práticas gerenciais sofrem através das variáveis contingenciais (KLEIN, 2014).

Espejo (2008) afirma que as variáveis internas organizacionais são afetadas pelos fatores ambientais externos de forma independente. Logo, o planejamento e execução gerencial podem

ser entendidos a partir das circunstâncias nas quais eles estão sendo efetivados e influenciados pelos elementos contingenciais (KLEIN, 2014).

Nesse cenário, a teoria contingencial é responsável por mudanças na perspectiva de implantação de sistemas gerenciais, com ênfase aos sistemas de avaliação de desempenho, levando em consideração que cada organização ou setor possui práticas gerenciais que lhes são específicas (OLIVEIRA, 2017).

A teoria da contingência busca a adequabilidade organizacional, e um sistema adequado vai depender de como a instituição se encontra contextualmente, o que se torna imprescindível compreender quais fatores situacionais afetam a estruturação organizacional e não a busca por uma estratégia administrativa geral aplicável em todas as organizações e em todas as circunstâncias (OLIVEIRA, 2017).

As contribuições dessa abordagem são obtidas através da identificação de importantes variáveis contingenciais que distinguem discernimento entre contextos, o agrupamento de diferentes contextos com base nessas variáveis e a determinação da projeção das organizações internas mais eficazes ou respostas em cada grupo principal (SOUSA; VOSS, 2008).

2.2.2 Fatores contingenciais

A Teoria da Contingência buscar explicar como fatores contingenciais impactam no comportamento das organizações, enfatizando o quanto estas variáveis podem ser essenciais no desempenho das atividades econômicas (BUEREN; FIORENTIN, 2014).

Fatores contingenciais são variáveis que impactam a escolha e a utilização de ferramentas de controles gerenciais, ou seja, o design e a forma como os sistemas de gerenciamento são manuseados, levando em consideração que devem ser customizados para assistir os gestores na conquista dos objetivos organizacionais (MANTOVANI, 2012).

Dutra (2014) enfatiza que esses fatores são variáveis que exercem diferentes níveis de influência sobre a entidade, cuja influência pode ser de origem interna ou externa, além de que os fatores com o passar do tempo podem sofrer influência reversa da entidade sob eles.

O estudo da relação entre contingências e contabilidade acaba se tornando um desafio para os estudiosos da área, diante das dificuldades de abarcar todos fatores implicantes, de determinar corretamente as variáveis, escolher os métodos mais coerentes e eficientes, e interpretar e compreender adequadamente as relações entre as variáveis (GUERRA, 2007).

Callado et al (2012) buscaram investigar a influência de fatores contingenciais sobre os padrões de utilização de indicadores de desempenho no âmbito das empresas do setor de

informática, obtendo evidências empíricas de relação entre os cinco fatores e o uso de determinados indicadores de desempenho, apontando a capacidade de produção como significativa em relação à variável número de concorrentes, além das variáveis percepção de valor pelos clientes, valor do ativo e rotatividade dos empregados que obtiveram destaque quando comparadas com as demais.

Na literatura internacional, com o exemplo de Wadongo e Abdel-Kader (2014), e na literatura nacional, como é o caso de Oliveira (2017), muitos estudos são condensados na análise de evidências empíricas que as práticas de mensuração de desempenho e gestão estratégica sofrem influências de fatores como o ambiente externo, tamanho, estrutura organizacional, estratégia, tecnologia, cultura e liderança, fatores estes explanados mais detalhadamente a seguir.

2.2.2.1 Ambiente externo

O termo ambiente é bem empregado na análise das diversas características do meio organizacional que impactam no sistema de controle gerencial das empresas (LEITE; DIEHL; MANVAILER, 2015). Ele é considerado um fator contingencial externo à organização, na medida em que o ambiente é impactado por mudanças, influenciando as variáveis organizacionais internas, levando a necessidade de as empresas explorarem esse ambiente para reduzir a incerteza (BUEREN; FIORENTIN, 2014).

Chenhall (2003) destaca que o ambiente externo é a base da pesquisa de contingência, se mostrando uma ferramenta importante, cujo aspecto com maior ênfase e estudos em estrutura organizacional está centrada nos efeitos da incerteza sobre a estrutura organizacional.

Mintzberg (2011) aponta além da incerteza, aspectos como a estabilidade, diversidade de mercado e hostilidade como dimensões que influenciarão no ambiente ao qual a organização está inserida e, portanto, nelas próprias.

A incerteza impacta na gestão da organização e o mais complexo é que a entidade não tem domínio sobre esse fator situacional, pois é considerada uma situação em que expectativas de ocorrências não podem ser determinadas e os componentes do ambiente não podem ser presumíveis e por isso distingue-se do conceito de risco (CHENHALL, 2003).

Em ambientes estáveis o grau de diferenciação torna-se menor, além do que, a necessidade de integração acaba fazendo-se menos visível, tornando suficientes a estrutura organizacional burocrática e os instrumentos integrativos como hierarquia e regras, além do desenvolvimento facilitado de tecnologias claras e inequívocas, o que não acontece em

ambientes instáveis, que necessitam de uma estrutura organizacional integrada, como grupos de projetos multidisciplinares e pessoal especializado em logística e resolução de problemas (GUERRA, 2007).

Ainda com relação a estabilidade ou instabilidade ambiental, o primeiro se caracteriza pela pouca ou ausência de mutatividade, podendo ser classificadas ainda como graduais e padronizadas, enquanto o segundo ambiente é denominado também dinâmico, composto por muitas mudanças e influências recíprocas, e formado por forças que produzem turbulência (OLIVEIRA, 2017).

Pesquisas como a de Wadongo e Abdel-Kader (2014) estudaram a estabilidade ambiental e constituíram evidências empíricas da existência de relação positiva do dinamismo, ou seja, ambientes instáveis, com o uso de indicadores do projeto, força e coerência do sistema de gestão de desempenho.

A heterogeneidade, ou diversidade de mercado pode ocorrer no que concerne as características dos consumidores, disponibilidade de produtos, tecnologias de produção e mercados de insumos, assim, uma corporação que negocia em diferentes mercados, com diferentes produtos ou insumos e utiliza tecnologias diversas, atua em um ambiente muito heterogêneo (GORDON; MILLER, 1976).

Com relação a hostilidade, diz respeito a agressividade ou concorrência, se o ambiente atuante é repleto de adversários ou prevalece a existe de monopólios, ou ainda se é pouco competitivo, devendo o explorador avaliar a hostilidade do ambiente externo e relacionar esta variável com os demais fatores do contexto organizacional, como estratégia, estrutura e controles internos, lembrando ainda que a relação destes elementos organizacionais em relação aos ambientais não acontece com a mesma intensidade em todos os cenários (GUERRA, 2007).

Guerra (2007) obteve como resultado de sua pesquisa que para ambientes mais competitivos e com tecnologia menos padronizada e mais avançada em termos de produção e valor agregado ao produto, as organizações pesquisadas se estabelecem sob uma estratégia de diferenciação e uma estrutura muito orgânica.

Ambientes menos competitivos e mais hostis a novos concorrentes, cuja tecnologia se apresentou padronizada e pouco avançada em termos de sofisticação de instrumentos, as empresas optaram por uma estratégia de liderança em custo e uma estrutura orgânica (GUERRA, 2007).

Na pesquisa de Espejo (2008) também foi possível evidenciar empiricamente que fatores contingentes internos como estrutura, tecnologia, estratégia e porte sofrem influência do

ambiente externo, o que infere que as decisões gerenciais precisam levar em consideração a mutatividade, ou seja, instabilidade do ambiente que cerca a organização.

2.2.2.2 Tamanho

O fator contingencial tamanho, ou porte, é visto como mais um dos elementos organizacionais que causam influência nas práticas de gerenciamento, dispondo da competência de compreender a complexidade das organizações e a necessidade de inserção e utilização dos sistemas de gerenciamento de desempenho (WADONGO; ABDEL-KADER, 2014). Existindo muitas maneiras de mensurar o tamanho de uma organização, o que inclui lucros, volume de vendas, ativos, valorização das ações e dos trabalhadores (CHENHALL, 2003).

O tamanho é considerado um fator de impacto na estrutura e nos mecanismos de controle das empresas e espera-se que empresas maiores possuam mais recursos para adoção de práticas mais sofisticadas (ABDEL-KADER; LUTHER, 2008).

Levando em consideração os recursos disponíveis, uma empresa com maior porte reúne mais condições favoráveis para aproveitar oportunidades de crescimento nas operações, fazer mais investimentos em práticas gerenciais aprimoradas, havendo maior obrigação de controle das atividades e dos colaboradores por meio de ferramentas gerenciais (KLEIN; DE ALMEIDA, 2017).

As grandes organizações tendem a ter mais poder no controle de seu ambiente operacional e, ao empregar técnicas de produção em larga escala, reduzem a incerteza das tarefas, no entanto, à medida que uma organização se torna maior, a necessidade dos gerentes lidarem com maiores quantidades de informações aumenta a um ponto em que precisam instituir controles como regras, funções, hierarquias estendidas e maior descentralização nas estruturas hierárquicas (CHENHALL, 2003).

Espejo (2008) demonstra que o desempenho superior pode não ser determinado somente pela conjunção de fatores contingenciais como tamanho, ambiente, tecnologia, estrutura e estratégia, mas a presença dessas variáveis parece ter contribuído para uma melhor *performance* das organizações pesquisadas.

Ahmed (2014) aponta que mesmo o tamanho sendo um fator influenciador no desempenho organizacional, ele por si só não garante a eficiência na prestação de serviço e implantação de sistemas de gestão de desempenho sofisticados, visto que tanto em grandes como em pequenas organizações devem ser levadas em consideração a capacitação e competências dos gerentes envolvidos no processo de tomada de decisão.

Kováts (2018) em seu estudo sobre a mudança na estrutura organizacional das instituições de ensino superior na Hungria, testou em uma de suas hipóteses se o aumento de tamanho das instituições levaria ao aumento da especialização e burocratização, ou seja, mudanças na cultura e estrutura organizacional, conseguindo validar sua hipótese.

O autor obteve como resultado que à medida que o tamanho das instituições aumentava, elas pareciam desenvolver muitos serviços administrativos, funções e unidades, tornando-se mais padronizadas e regulamentadas, comprovando, assim como enfatiza a teoria, que as variáveis contingenciais internas afetam umas às outras, além de serem afetadas por variáveis externas.

2.2.2.3 Estratégia Organizacional

A estratégia organizacional está relacionada a forma que a organização vai se planejar e executar suas práticas para alcançar os objetivos almejados, possuindo grande relevância dentro da abordagem contingencial, pois as organizações começaram a serem reconhecidas como elementos vivos e de interação dinâmica com o seu ambiente, excluindo-se a ideia de que fossem apenas sistemas fechados (GUERRA, 2007).

O planejamento estratégico começou a ser considerado como um arquétipo de análise minuciosa dos ambientes externos e internos, além do que, foi dada ênfase as escolhas estratégicas, pois apesar das organizações sofrerem influência de fatores situacionais, elas possuem a opção de mudar de posicionamento estratégico quando o considerarem fazer (GUERRA, 2007).

Miles et al (1978) procuraram desenvolver uma tipologia estratégica baseando-se na interrelação entre estratégia, estrutura e processo, buscando por meio dessa relação a adaptação organizacional necessária para alcançar as estratégias assertivas. Eles dividem a estratégia organizacional em quatro subtipos:

- i. estratégia prospectora: voltada as organizações que buscam criar um ambiente mais dinâmico que outros tipos de organizações dentro do mesmo setor, por meio da busca e exploração de novos produtos e oportunidades de mercado, nesse tipo de estratégia manter a reputação de inovador no desenvolvimento de produtos e mercado passa a ser tão importante quanto a alta lucratividade;
- ii. estratégia analista – as empresas combinam os ideais da estratégia prospectora e defensora, trazendo para si os pontos fortes de ambas, buscando minimizar os riscos

- enquanto maximiza a oportunidade de lucro, o que se torna difícil em setores caracterizados por rápidas mudanças tecnológicas e de mercado;
- iii. estratégia defensora – aprova e mantém um ambiente para o qual uma forma estável de organização é apropriada por meio da produção de um conjunto limitado de produtos direcionados a um segmento estreito do mercado potencial total, esforçando-se dentro desse nicho para evitar a penetração de concorrentes, através de preços competitivos ou produtos de alta qualidade, tendendo a ignorar desenvolvimentos e tendências fora de seus domínios;
 - iv. estratégia reativa – consiste em responder inadequadamente às mudanças e incertezas ambientais, apresentando um desempenho ruim como resultado e, em seguida, reluta em agir de forma agressiva no futuro, portanto, surge quando uma das outras três estratégias são incorretamente perseguidas.

Bueren e Fiorentin (2014) afirmam que os fatores contingenciais, ou seja, as ameaças internas e externas interagem com o ambiente em que as empresas estão inseridas, estando associadas com as decisões estratégicas de uma organização gerando conflitos em seu processo de gerenciamento.

A estratégia difere um pouco de outras variáveis contingenciais, pois mesmo sendo afetada pelo ambiente externo, ela é o meio pelo qual os agentes também podem influenciá-lo, assim como o ambiente interno com suas tecnologias, arranjos estruturais e sistemas de gestão de controle (CHENHALL, 2003).

A estratégia pode vir a afetar diretamente o projeto de sistemas de controle de várias maneiras, dependendo de qual categorização da estratégia é usada (OTLEY, 2016). São ainda moldadas conforme as mudanças ocorridas no mercado e acabam sendo responsáveis pelas modificações nas estruturas administrativas (GUERRA, 2007).

Hyvonen (2007) obteve como um dos achados de seu estudo que as medidas de desempenho contemporâneas não melhoram o desempenho das empresas que seguem uma estratégia cujo foco está no cliente.

O estudo de Auzair (2011) com o objetivo de investigar o uso de sistemas de controle de gestão em hotéis da Malásia, obteve como resultado que os hotéis que adotam uma estratégia de liderança em custos foram associados positivamente a um sistema de controle de gestão mais burocrático, enquanto os hotéis que buscam estratégia de diferenciação foram associados a um sistema menos burocrático, assim como a incerteza ambiental percebida, o que indica um controle mais rígido quando o ambiente é percebido como imprevisível.

2.2.2.4 Estrutura Organizacional

A estrutura organizacional ou a maneira como a organização opera é o resultado de como a equipe de gerenciamento lida e se adapta ao ambiente em que a organização realiza suas operações para atingir determinados níveis de desempenho, sendo ainda composta por uma série de processos e políticas de negócios que a organização adota por um longo período de tempo, incorporando efetivamente esses processos como partes constituintes da organização (ROMERO-SILVA; SANTOS; HURTADO, 2018).

Para Anthony e Govindarajan (2008) a estrutura organizacional é responsável por definir as funções, especificar os relacionamentos, além de dividir e delegar as responsabilidades que configuram as tomadas de decisões dentro de uma entidade.

Descrita ainda como a especificação formal de diferentes papéis para os membros da organização, ou tarefas para os grupos, com vistas a garantir que as atividades da organização sejam realizadas, e cujos arranjos estruturais influenciam a eficiência do trabalho, a motivação das pessoas, informação, fluxos e sistemas de controle, além de moldar o futuro da organização (CHENHALL, 2003).

Os elementos estruturais se relacionam com muita proximidade, muitos de forma interdependente, ocasionando muitas vezes o uso de termos diferentes para fenômenos semelhantes, se tornando inapropriado o estudo isoladamente destes elementos (GUERRA, 2007).

Bruns e Stalker (1961) enfatizam que existe uma estrutura organizacional adequada para cada tipo de ambiente em que a empresa estiver inserida, dividindo-se em dois aspectos:

- i. Mecanicista: estrutura mais burocrática, com decisões centralizadas e concentradas no topo da organização, o que se torna mais adequada para um ambiente estável;
- ii. Orgânica: estrutura mais flexível, possui maior confiança em comunicações informais e decisões descentralizadas, delegadas aos níveis inferiores, o que se adequa a um ambiente mais dinâmico.

Os meios para alcançar esses aspectos estruturais envolvem mecanismos como regras, procedimentos, abertura de comunicações e processos de decisão (CHENHALL, 2003), cuja escolha de estrutura na pesquisa de contingencial se concentrou na estrutura apropriada para ajustar os níveis de incerteza no ambiente, estratégia e tecnologia da organização, acreditando-se que estruturas mais orgânicas são adequadas para ambientes incertos (CHENHALL, 2003).

Em um contexto dinâmico, existe a capacidade de influência na decisão sobre qual processo a unidade de negócios pode adotar visando o objetivo de atingir bons níveis de desempenho, e então após a adoção de um processo específico, restrições ou um bom ajustamento podem transformar esse processo em uma prática incorporada que fará parte da estrutura organizacional, que também pode afetar o ambiente, interligando ambiente e estrutura, e constituindo efetivamente um sistema organizacional (ROMERO-SILVA; SANTOS; HURTADO, 2018).

Conforme é suposto na teoria da contingência, mudanças na estrutura organizacional juntamente com a estratégia e sistemas de gerenciamento de desempenho impactam na eficácia organizacional, o que infere que haja uma correlação entre todos esses elementos (WADONGO; ABDEL-KADER, 2014).

Geralmente, os estudos que buscam analisar a relação dos fatores estruturais organizacionais em conjunto com as ações de mensuração de desempenho fazem uso de variáveis como a descentralização, o grau de formalização, sedimentação e o nível de complexidade (BROWN; IVERSON, 2004; WADONGO; ABDEL-KADER, 2014).

O estudo de Cadez e Guilding (2008) confirma o pressuposto de que não existe uma contabilidade gerencial estratégica universal, mas que o desempenho organizacional vai depender do ajustamento entre o contexto em que a entidade está situada e a sua estrutura organizacional.

Na pesquisa de Klein e De Almeida (2017) um de seus achados foi que não existem evidências empíricas quanto a adoção das práticas gerenciais simples ou sofisticadas sofrerem influência diante da escolha de uma estrutura centralizada ou descentralizada, ou seja, empresas classificadas no terceiro ou quarto estágio evolutivo podem utilizar práticas sofisticadas em decorrência de outros fatores, mas não precisamente por possuir uma estrutura descentralizada.

2.2.2.5 Tecnologia

São muitos os significados para tecnologia no comportamento da organização. Em um nível geral, pode se referir à maneira como os processos de trabalho da organização operam, ou seja, a maneira como as tarefas transformam entradas em saídas, e inclui hardware, materiais, pessoas, software e conhecimento (CHENHALL, 2003).

A tecnologia pode vir a se apresentar na organização de maneira arcaica ou sofisticada, buscando auxiliar na execução das operações e realização de suas tarefas, designando a inserção de conhecimentos científicos à produção em geral (CHIAVENATO, 2014).

Para Guerra (2007), a tecnologia impacta na formação da estrutura organizacional, pois a maneira como as entidades se organizam varia conforme o modelo de tecnologia utilizada, além disso, ela pode ser visualizada como um fator situacional externo, levando em consideração que as novas idealizações deixam de ser domínio privado de qualquer elemento ou entidade tão logo começam a circular, tornando-se parte do ambiente.

A tecnologia usada pela organização fornece uma dimensão adicional ao relacionamento entre as medidas de desempenho e a estratégia da empresa e são utilizadas de diversas formas em organizações distintas, incluindo intercâmbio eletrônico de dados, gestão da cadeia de abastecimento, armazenamento de dados de clientes ou de gestão de relacionamento contínuo (HYVONEN, 2007).

Com base em Perrow (1967) a tecnologia refere-se a maneira como os processos são executados e possui duas dimensões, que variam de maneira autônoma:

- i. a diversidade ou exceções dos processos;
- ii. e o nível de entendimento desses processos.

Em empresas cujos processos possuem um elevado número de exceções e não são bem compreendidos, esses processos são considerados não costumeiros, ao contrário, os processos costumeiros são aqueles que não possuem muitas exceções e já são entendidos por todos na organização (PERROW, 1967).

São elencados também três tipos genéricos de tecnologia na literatura organizacional (CHENHALL, 2003):

- Complexidade: deriva da padronização do trabalho, com produção em grandes lotes e em massa, processos e unidades de pequenos lotes representando níveis crescentes de complexidade;
- Incerteza de tarefa: refere-se à variabilidade de tarefas e a análise de métodos de execução de tarefas com alta variabilidade e tarefas não analisáveis; e
- Interdependência: aumenta o nível de dificuldade de coordenação e tem implicações para os sistemas de controle, pois passa de agrupada para sequencial e recíproca.

A tecnologia é composta por algumas subcategorias, dentre elas duas de grande relevância como fatores contingentes são a Tecnologia da Informação (TI) de modo geral, assim como a Tecnologia da Comunicação (TIC), estas incluem o nível de automatização de operações, o grau de aplicabilidade da tecnologia da informação, tecnologias de comunicação avançadas e uso de software especializado, relacionando-se ainda com o planejamento e a mensuração de resultados (WADONGO; ABDEL-KADER, 2014).

A Tecnologia da Comunicação vem sendo discutida por muitos estudiosos como uma chave para a implantação de sistemas de desempenho, podendo auxiliar ou dificultá-lo dependendo de como está inserida na organização (WADONGO; ABDEL-KADER, 2014). Em ambientes dinâmicos, uma tecnologia da informação evoluída pode vir a auxiliar na alavancagem do desempenho organizacional (ESPEJO, 2008).

Os achados de Hyvönen (2007) sugerem que quando uma empresa não segue uma estratégia focada no cliente, os sistemas contemporâneos de contabilidade gerencial combinados com uma tecnologia de informação avançada estão associados a um desempenho elevado do cliente.

Bueren e Fiorentin (2014) objetivaram verificar se os fatores contingenciais ambiente, tecnologia, estratégia, estrutura e porte organizacional influenciam no gerenciamento contábil no âmbito de empresas têxteis, obtendo como um de seus achados que a tecnologia influencia no armazenamento dos dados, troca de dados de forma eletrônica e no gerenciamento da qualidade total, além do mais na tecnologia de produção, suas linhas são rotineiras com mínima diversificação de tarefas.

2.2.2.6 Cultura Organizacional

A cultura é composta de tradições padronizadas e interrelacionadas, que são transmitidas ao longo do tempo e no espaço por mecanismos não biológicos baseados nas capacidades simbólicas linguísticas e não linguísticas desenvolvidas exclusivamente pelo homem, podendo ser descrita por características inerentes, como conhecimento, crença, arte, moral, lei, costume e outras capacidades e hábitos adquiridos pelo homem como membro da sociedade (CHENHALL, 2003).

A pesquisa contingencial buscando compreender cada vez mais os fatores que impactam as organizações levam em consideração a relação entre o desenho do sistema de controle gerencial e cultura nacional, sugerindo como proposta fundamental que os países diferentes por possuírem características próprias e distintas impulsionam os indivíduos a responderem e utilizarem de maneiras diversas as ferramentas de medição de desempenho (CHENHALL, 2003).

Um exemplo clássico são as multinacionais que enfrentam o questionamento de transferir seus sistemas de controle de gestão domésticos da forma que já o utilizam para o exterior ou redesenhar seus sistemas para adequar-se às características culturais daquela localidade.

Logo, a cultura organizacional acaba por se tornar muitas vezes um fruto da influência que a cultura populacional provoca no comportamento das organizações (OTLEY, 2016).

A cultura organizacional implica um conjunto de normas sociais, valores e crenças que são compartilhados pelos membros da organização e influenciam suas ações, além do mais, uma forte cultura interna pode diminuir a necessidade de outros mecanismos de controle e afetar o design geral do sistema de controle de gerenciamento (FISHER, 1995).

A cultura organizacional é vista ainda como um fator influenciador na tecnologia, suporte ao gerenciamento e envolvimento dos indivíduos, ocasionando em impactos na realização das práticas de gestão de desempenho (POOLE et al., 2001).

Ao fazer comparação desse fator contingencial com os demais, a investigação sobre cultura organizacional tem sido limitada e com evidências empíricas divergentes, devido à grande variedade de dimensões da cultura, bem como de diferentes práticas de medição de desempenho, o que dificulta na formulação de uma conclusão absoluta e na generalização das pesquisas, tornando-se comum, já que estão sendo levados em consideração ambientes diversos (CHENHALL, 2003).

Kich e Pereira (2011) buscaram avaliar como os fatores organizacionais, estrutura, liderança, cultura e comunicação influenciam no processo de implantação do Planejamento Estratégico, obtendo como um dos resultados que a cultura organizacional por meio dos valores e crenças do líderes, alinhamento das estratégias e formas de implantação desses valores influencia no planejamento estratégico.

Já a influência do planejamento na cultura pode ser percebida por meio da presença do pensamento sistêmico desenvolvido nos colaboradores com o uso da ferramenta, confirmando a presença de mútua influência entre esses fatores organizacionais (KICH; PEREIRA, 2011).

A pesquisa de Maruping et al (2019) procurou desenvolver uma rede monológica de pessoas, processos e tecnologia com o intuito de entender o efeito do risco técnico de projeto de TI e sua mitigação através da relação da equipe de projetos, tomando por causa a cultura organizacional como fator contingente.

Os autores chegaram à conclusão que ao integrar essa variável contingencial ao processo de mitigação de riscos houve uma contribuição para a literatura de gerenciamento de projetos de TI e para os profissionais da área, levando ao melhor aproveitamento das pessoas, processos e tecnologias na mitigação de riscos de projetos de TI (MARUPING et al, 2019).

2.2.2.7 Liderança

Ao conceituar liderança deve ser levado em consideração suas diversas perspectivas e premissas de avaliação prática no que concerne ao comportamento entre os indivíduos (FABER; NEITZKE; ESPEJO, 2016).

A liderança pode ser vista e conceituada de diversas formas, caracterizada como um fenômeno de atuação interpessoal, ou ainda um processo de atenuação da incerteza de uma equipe, uma relação funcional entre líder e subordinados e em função de elementos situacionais (CHIAVENATO, 2004).

A liderança é um processo organizacional que conduz o desenvolvimento das práticas de gerenciamento, das estruturas organizacionais e das tecnologias de gestão, determinada ainda como os papéis e processos que procuram estabelecer um direcionamento, responsabilizando-se pela criação de alinhamentos e buscando manter o compromisso em grupo dos indivíduos que atuam naquela organização (VANVERLSOR; MCCAULEY; RUDERMAN, 2010).

Foram iniciados estudos da liderança por meio de uma abordagem comportamental, baseada na noção de que havia um conjunto único de comportamentos que seriam eficazes em todas as condições, porém ao longo dos anos verificou-se que haviam inconsistências nessas reflexões (KELLOWAY; GILBERT, 2017).

Diante disso, foi então desencadeada a introdução de uma nova noção de liderança contingente, ou seja, que os líderes precisariam demonstrar diferentes comportamentos em diferentes circunstâncias, cujo estilo a ser exibido dependeria da situação a qual o líder estivesse exposto, o contexto atuante (KELLOWAY; GILBERT, 2017).

A abordagem contingencial, bastante enfatizada nos anos 1970-1980, concedeu um caráter multidimensional à liderança, atrelando como rol de fatores contingentes as características dos líderes, das equipes, da tarefa e do ambiente que enfatizam o papel da liderança em incentivar resultados (SILVA BARRETO, 2013).

Muitos estudiosos identificam Fiedler como o primeiro verdadeiro teórico da liderança contingente, cuja análise levou em consideração três aspectos situacionais importantes na determinação do estilo apropriado de liderança (KELLOWAY; GILBERT, 2017):

- i. A qualidade dos relacionamentos líder-seguidor;
- ii. A existência de autoridade ou poder formal no relacionamento; e
- iii. A clareza das metas de desempenho.

O estudo de Fiedler previa que líderes motivados por tarefas seriam mais eficazes quando o contexto favorável fosse muito alto ou muito baixo, enquanto os líderes motivados por relacionamentos teriam mais sucesso em situações mais moderadas. O teórico criou um modelo contingencial de liderança segundo o qual os gestores deveriam se adaptar ao aspecto situacional envolvido, não havendo um estilo único e eficaz de liderança para toda e qualquer situação ou entidade (KELLOWAY; GILBERT, 2017).

Alguns estudos como Silva Barreto (2013) buscaram discutir as relações entre a cultura organizacional e a liderança desempenhada pelos gestores em restaurantes de uma capital brasileira, e como resultado encontrou correlações negativas entre a dimensão gerenciamento por exceção e a cultura inovativa, e entre a dimensão consideração individualizada e a cultura hierárquica, havendo o predomínio ainda das culturas clã e inovativa diante do contexto pesquisado.

Faber, Neitzke e Espejo (2016) buscaram avaliar e mensurar o impacto da estratégia e do estilo de liderança, enquanto fatores contingenciais, no desempenho orçamentário em indústrias paranaenses, obtendo como resultado que a presença do líder e a compreensão por parte dele dos aspectos demandados pelos liderados constituem-se boas características ao serem relacionados com o orçamento, além de que a inovação e a técnica da estratégia do negócio são fatores essenciais ao desempenho do orçamento.

Eva et al (2018) examinou até que ponto a liderança e o desempenho organizacional são afetados pela estratégia e estrutura organizacional, e obteve como resultado que a relação entre liderança e desempenho de servidores é moderada pelos efeitos de interação de três vias da diferenciação e centralização, bem como liderança e formalização de custos.

2.2.3 Limitações e críticas

A teoria da contingência tem sido criticada por assumir que as organizações operam em ambientes que estão fora de seu controle, porém vários estudiosos demonstram que o efeito de contingências não é tão abrangente quanto a teoria sugere, porque os gerentes podem fazer uma escolha estratégica para influenciar seus ambientes, e porque se concentra nos resultados sem levar em consideração o processo pelo qual o resultado é alcançado (KULKARNI, 2017).

Kulkarni (2017) segue abordando que a teoria da contingência é tautológica, o que significa que é verdade por definição, pois sustenta que o ajuste certo leva ao alto desempenho, mas a própria definição de adequação é a congruência entre organização e estrutura para alto desempenho.

Para Guerra (2007) as variáveis contingenciais, apesar de influenciarem as organizações, não tem controle sobre as entidades, pois estas podem tomar a decisão de permanecerem inerte a essas intervenções, mas em todo caso existe uma influência mútua entre as variáveis, não havendo apenas a dependência.

Gerdin e Greve (2004) mencionam estudos de diversos autores para embasar o argumento de que a teoria da contingência é sedimentada e controversa, devido às definições inexatas das variáveis, dados escassos e modelos com especificações imprecisas.

A exploração dos estudos contingenciais é descaracterizada e analisa a organização de forma coletiva, no todo, sem observar o ator individual atuante na mesma, ou seja, levando a ausência de estudos contingentes que foquem no indivíduo presente na organização (DONALDSON, 2001).

Guerra (2007) resume no quadro 2 por meio de uma revisão na literatura as principais críticas em relação a teoria contingencial.

Quadro 2: Principais críticas a teoria contingencial

Fatores	Críticas
Indivíduo	A teoria contingencial estaria ignorando totalmente a importância do fator humano em suas pesquisas.
Definição das variáveis	Há definição imprecisa das variáveis de pesquisa e pouca similaridade nestas definições de um estudo para outro.
Tamanho da amostra	Amostras relativamente pequenas em alguns estudos limitam o poder estatístico do resultado.
Métodos inadequados	Uso de métodos de pesquisa como <i>surveys</i> não estariam trazendo resultados confiáveis.
Efeitos no desempenho	A ausência no uso da variável desempenho impossibilita interpretar o nível apropriado de encaixe entre SCG e demais variáveis.
Resultados da pesquisa	Problemas metodológicos, alguns dos quais citados aqui, estariam ocasionando incoerências entre os resultados da pesquisa contingencial.

Fonte: Guerra (2007).

Assim como é demonstrado no quadro 2, explanado por Guerra (2007), a maior parte das críticas recorrente à teoria da contingência não se referem à sua conceituação propriamente dita, mas sim aos problemas específicos de suas pesquisas empíricas como métodos inadequados, efeitos no desempenho, definição e análise da relação entre as variáveis.

3. METODOLOGIA

A metodologia científica pode ser compreendida como um conjunto de interpelações, técnicas e procedimentos dos quais a ciência faz uso na busca da resolução de problemas e objetivos, de uma maneira sistemática (RODRIGUES et al, 2007).

Ramos (2009, p. 130) descreve ainda como:

Um conjunto de técnicas necessárias a um resultado desejado e que formam os passos do caminho até a verdade, que é sempre relativa(...) é o grande empreendimento do saber científico, da fase investigativa à fase expositiva, responsável por ligar dois polos: o de partida, ausência do saber; ao de chegada, conhecimento.

Marconi e Lakatos (2010) afirmam ainda que a metodologia científica é um conjunto de atividades sistemáticas e racionais executadas com a finalidade de obtenção da verdade, que com maior segurança permite alcançar conhecimentos pertinentes e verídicos, traçando uma trajetória a ser seguida que possibilita apontar erros e direcionar decisões.

3.1 Tipologia da Pesquisa

A classificação da pesquisa é um passo crucial, pois à medida que um sistema de classificação é disponibilizado, se torna possível reconhecer as similaridades e diferenças entre as variadas modalidades de pesquisa, passando o pesquisador a dispor de mais elementos para decidir acerca de sua aplicabilidade na resolução dos problemas propostos para investigação (GIL, 2018).

Nesse sentido esse estudo pode ser classificado como descritivo, exploratório e quantitativo, abordando técnicas estatísticas e o estabelecimento de relação entre variáveis.

A pesquisa descritiva possui como objetivo fundamental observar e descrever características de determinada população ou fenômeno, ou ainda, relacionar variáveis na tentativa de classificá-las e interpretá-las (GIL, 2018).

Seu intento pode ser descrito ainda como o estudo das relações entre duas ou mais variáveis de um dado evento sem manipulá-las, observando e descrevendo essas relações à proporção que essas variáveis vão se manifestando espontaneamente em fatos, situações e nas circunstâncias já existentes (KÖCHE, 2016).

Na pesquisa descritiva fatos são observados, anotados, examinados, categorizados e interpretados, sem interferência do investigador, por meio do uso de técnicas padronizadas de coleta de dados, como questionário e observação metódica (RODRIGUES et al, 2007).

As pesquisas exploratórias procuram tornar o problema ao qual se busca a compreensão mais familiar, com vistas a deixá-lo mais explícito ou a construir hipóteses, além disso, sua

organização tende a ser bastante flexível, procurando considerar uma grande variedade de aspectos relativos ao fato ou fenômeno estudado, o que eleva o grau de dificuldade no momento de etiquetar os estudos exploratórios (GIL, 2018).

O estudo exploratório caracteriza-se por procurar compreender um assunto que ainda possui poucos estudos ou pesquisas, a fim de torná-lo mais claro e de fácil compreensão, podendo, além disso, oferecer novas evidências acerca desse mesmo assunto (RAUPP; BEUREN, 2006).

Esses estudos não possuem ainda um sistema de teorias e conhecimentos concretos e desenvolvidos, havendo a necessidade de desencadear um processo de averiguação que identifique a essência do fenômeno e indique as características vitais das variáveis que se busca compreender (KÖCHE, 2016).

No caso desta pesquisa, ela se enquadra nessa tipologia justamente devido aos poucos estudos encontrados a respeito do nível de uso do BSC e suas possíveis relações facilitadoras ou limitantes com fatores contingenciais internos e externos, pois apesar da grande gama de estudos relacionados ao *Balanced Scorecard*, estes possuem mais o enfoque nas vantagens ou limitações da ferramenta ou até mesmo a busca pela aplicação prática por meio de estudos de casos.

A pesquisa quantitativa tem a capacidade de transformar dados qualitativos, como respostas informacionais de entrevistados, em números para serem segmentados e analisados, tornando-se uma base confiável para outros exploradores, e ainda possuindo a capacidade de alcançar um maior grau de generalidade (RODRIGUES et al, 2007).

Este tipo de pesquisa, por meio da verificação e previsão, pressupõe um mundo constituído e regido por leis invariáveis, bem como para dados mensuráveis ou observáveis, havendo como intuito a explicação e previsão dos fenômenos explorados, procurando regularidades e relações causais entre variáveis (HERNÁNDEZ SAMPIERI, 2010).

A pesquisa quantitativa produz um efeito de sentido de validade, confiabilidade e de contribuição na geração de conhecimento por meio das conclusões encontradas, cujo apoio surge através de regras do raciocínio dedutivo, ao qual o pesquisador busca expressar as relações funcionais entre as variáveis e compreender os elementos básicos do evento explorado (MARCONI; LAKATOS, 2010).

Demonstra ainda o desenvolvimento das relações entre diferentes elementos, com vantagens como a precisão e o controle das variáveis, a verificação dos resultados pela análise

estatística e a prevenção da inferência e da subjetividade do estudioso (MARCONI; LAKATOS, 2010).

3.2 Universo da pesquisa

O universo ou população é um conjunto de componentes selecionados para o estudo e que possuem características em comum (VERGARA, 2016). Porém, devido à extensão do termo, muitas pesquisas acabam fazendo uso da técnica de amostragem, utilizando assim uma pequena parte dos elementos que compõem o universo, parte esta escolhida de acordo com algum critério de representatividade.

Silva e Menezes (2001) definem universo e amostra como sendo o total de elementos que apresentam as mesmas características escolhidas para o estudo proposto, e parte da população ou do universo, elegido de acordo com algum princípio ou plano, respectivamente.

A partir do momento que a amostra é selecionada por meio de critérios de seleção rigorosos, estima-se que os resultados alcançados na pesquisa tendem a se aproximar do que seria obtido caso houvesse utilizado toda a população (GIL, 2018).

Tomando como base a conceituação explanada sobre universo e amostra dentro da pesquisa científica, e considerando que o tema determinado para este estudo, o *Balanced Scorecard* e os fatores contingenciais, o universo escolhido são as Empresas de Panificação atuantes no estado da Paraíba, composto por 205 empresas conforme cadastro no site da FIEP no ano corrente, cujo acesso se dá por meio do link: <http://guiaindustrial.fiepb.com.br/empresas?consulta=&cidade=&placeholder-cidade=&cnae=324&placeholder-cnae=Fabrica%C3%A7%C3%A3o+de+produtos+de+panifica%C3%A7%C3%A3o+industrial>. Esse número já leva em consideração a retirada de empresas que se encontram baixadas, inaptas ou mudaram de atividade.

Com relação à amostra, será utilizada uma abordagem probabilística, levando em consideração o cálculo da amostra de universos finitos, cuja técnica possui uma formulação ajustada a populações quando seus sujeitos não estão acima de 100 mil, logo a amostra desse estudo tomando como base o universo de 205 empresas e o nível de confiança de 99% é realizado da seguinte forma:

$$n = \frac{N \times P \times Q \times Z^2}{\dots}$$

$$P \times Q \times Z^2 + (N - 1) \times e^2$$

Onde, alguns valores estabelecidos e calculados são:

Z = Nível de confiança, 99%;

P = Quantidade de acerto esperado, 99%;

Q = Quantidade erro esperado, 1%;

N = População Total, 205;

e = Nível de precisão, 5%.

Resultando em um tamanho de amostra equivalente a 69 empresas.

Durante três meses os pesquisados foram contatados por meio de e-mails, ligações e WhatsApp, solicitando que participassem da pesquisa, cujos links do questionário foram enviados por e-mail ou Whats para que não houvesse interação do pesquisador no momento das respostas dos pesquisados de forma igualitária, já que devido à pandemia do Covid-19, que assolou o mundo, não era possível ir pessoalmente aos estabelecimentos aplicar o questionário.

Qualquer dúvida foi sanada por um dos meios de comunicação citados anteriormente e ao final do período informado foram coletados questionários, por meio da plataforma *Google Forms*, de 42 empresas, totalizando a amostra final da pesquisa.

3.3 Variáveis

A variável pode ser compreendida como o fenômeno a ser estudado, ou seja, são os aspectos, propriedades, características individuais ou fatores, medíveis ou potencialmente mensuráveis, por meio dos diferentes valores que assumem, distinguíveis em um objeto de estudo, para experimentar a relação manifestada em uma proposição (KÖCHE, 2016).

Na presente pesquisa são utilizadas primeiramente as variáveis de controle concernente as características das empresas, ou seja, o perfil empresarial, descritas no quadro 3.

Quadro 3: Perfil Empresarial

	Variáveis
Perfil empresarial	Estrutura hierárquica organizacional da empresa
	Tempo de atuação da empresa no mercado
	Abrangência do mercado explorado
	Relações com fornecedores
	Relações com clientes

Fonte: Adaptado de Silva Paula (2018).

O quadro 3 elenca cinco variáveis para compreensão das características presentes nas empresas participantes da pesquisa. Primeiramente com relação a estrutura hierárquica organizacional, as empresas podem possuir dois níveis (Direção geral e setores operacionais), três níveis (Direção geral, departamentos por área funcional e setores operacionais) ou quatro níveis em diante (Direção geral, diretorias por área funcional, departamentos e setores), o que delinea se as empresas possuem uma estruturação simples ou complexa.

O tempo de atuação da empresa no mercado pode variar entre menor que 5 anos, 5 e 10 anos, e maior que 10 anos, buscando determinar se as organizações são iniciantes e, portanto, com pouca experiência mercadológica por parte de seus donos e funcionários ou empresas veteranas no setor, com um grau de experiência acumulado ao longo dos anos por seus colaboradores.

A abrangência do mercado explorado varia quanto a mercado local, regional, nacional e internacional, que pode ocorrer tanto pela distribuição de produtos em outras regiões ou filiais abertas em outras localidades.

No caso das relações com fornecedores e clientes estas são divididas em negócios individuais, contratos de curto prazo, contratos de longo prazo e participação societária (aquisição de direito da sociedade), cujo objetivo é a compreensão da fidelização com as partes envolvidas ou grupo de interesse.

As variáveis concernentes ao objetivo proposto no estudo são os níveis de uso do *Balanced Scorecard* descritos no quadro 4 e os fatores contingenciais descritos no quadro 5.

Quadro 4: Sistema de classificação do uso do BSC

Nível de uso do BSC	Atributo	Critério
Não usuária do BSC	Nenhum critério encontrado	Estratégia não definida.
Usuária do BSC I	Deriva de estratégia	Indicadores de desempenho
Usuária do BSC IIa	Estratégia e balanceamento	BSC I + indicadores financeiros e não financeiros
		BSC I + indicadores direcionadores e de resultado
Usuária do BSC IIb	Estratégia e elos causais	BSC I + sistema de mensuração de desempenho integrado
		BSC I + entendimento da função dos indicadores de desempenho
Usuária do BSC III	Estratégia, balanceamento e elos causais	BSC I + balanceamento ou elos causais

Fonte: Soderberg (2006, p. 29).

Como é possível observar no quadro 4, as entidades pesquisadas podem ser classificadas quanto ao uso do *Balanced Scorecard* variando de não usuários até usuários do BSC III, de acordo com o grau de conhecimento e aplicabilidade da ferramenta na organização.

No que diz respeito aos fatores contingenciais, que possuem categorias tanto internas como externas, conforme discutido no referencial teórico, as variáveis utilizadas para mensuração dessas categorias são descritas no quadro 5.

Quadro 5: Fatores Contingenciais

Grupo	Categorias	Variáveis	Fontes
Fatores Contingenciais	Ambiente Externo	Concorrência; Dinamismo ambiental; Incerteza ambiental.	POISTER, 2003; FERREIRA; OTLEY, 2010; WADONGO, 2014.
	Tamanho	Faturamento; Número de Funcionários.	THOMSON, 2010.
	Estratégia Organizacional	Agressividade, Proatividade, Risco, Análise e Características exclusivas de produto/serviço.	MCADAM; BAILIE, 2002; AKINGBOLA, 2006; WAWERU; SPRAAKMAN, 2009;
	Estrutura Organizacional	Grau de descentralização Grau de formalização Grau de estratificação Grau de complexidade	BROWN; IVERSON, 2004; FERREIRA; OTLEY, 2010; WADONGO, 2014;
	Tecnologia	Complexidade tecnológica Independência tecnológica Aplicação de TI moderna	WADONGO, 2014; MEDIANTE AL- AMMARY; HAMAD, 2012.
	Cultura Organizacional	Cultura proativa / reativa Cultura flexível / rígida Coletivismo / individualismo Centralização / descentralização	TEELKEN, 2008, DUKE; EDET, 2012; WADONGO, 2014.
	Liderança	Excelência em gestão, melhores práticas na relação de trabalho, delegação de autoridade	TEELKEN, 2008; WADONGO, 2014; KLEIN, 2014.

Fonte: Adaptado de Oliveira (2017).

As categorias elencadas no quadro 5 e discutidas no referencial base do estudo são: Ambiente externo, Tamanho, Estratégia Organizacional, Estrutura Organizacional, Tecnologia, Cultura Organizacional e Liderança.

O primeiro fator contingencial Ambiente externo, pode ser investigado por meio de três grupos de variáveis: a concorrência, compreendida por meio da intensidade de concorrência, competição por compra de insumos e mão-de-obra, mensurados por meio da escala *Likert* de cinco níveis, variando de 1 (nada competitivo) até 5 (extremamente competitivo).

O dinamismo ambiental, analisado através da frequência de mudanças nos preços dos fornecedores e nas regulamentações econômicas e políticas, mensurados por meio da escala *Likert* de seis níveis de 1 (Nunca) até 6 (Sempre); e a incerteza ambiental, entendida por meio

da previsibilidade quanto às solicitações dos *Stakeholders* e a prestação de contas, por meio do uso da escala *Likert* de cinco níveis, que varia 1 (nada previsível) a 5 (extremamente previsível).

O tamanho, fator contingencial ligado ao porte organizacional, é mensurado por duas variáveis: faturamento das organizações e o número de funcionários. Neste caso, foram criadas questões de múltipla de escolha com intervalos de classe.

As demais variáveis são captadas por meio da escala *Likert* de seis pontos, variando em suas extremidades de 1 (Nunca) até 6 (Sempre), estudadas da seguinte forma: a estratégia organizacional, é compreendida por um conjunto de variáveis como a agressividade, proatividade, risco, análise e características exclusivas de produto/serviço, envolvendo as possíveis orientações estratégicas das organizações.

A estrutura organizacional, é investigada pelas variáveis de descentralização, formalização, estratificação e complexidade, envolvendo questões como tomada de decisão de trabalhos formais e observação de regras e regulamentos. O fator tecnologia, é mensurado através das variáveis de complexidade tecnológica, independência tecnológica e aplicação de TI moderna.

No que diz respeito à cultura organizacional, pode ser compreendida pelas variáveis cultura proativa versus reativa, flexível ou rígida, com prevalência de coletivismo ou individualismo, e centralização ou descentralização. Por fim, no que concerne a liderança organizacional, esta é mensurada pelas variáveis excelência em gestão, melhores práticas na relação de trabalho e delegação de autoridade.

3.4 Coleta de dados

A coleta de dados é caracterizada como o momento da pesquisa onde os instrumentos elaborados e as técnicas escolhidas são aplicadas com o objetivo de obter os dados previstos (MARCONI; LAKATOS, 2010).

Neste sentido, no que se refere aos procedimentos técnicos utilizados, o estudo se enquadra como Survey, que se fundamenta pela coleta de informações por meio de grupos de pessoas, cujo comportamento pretende-se conhecer ou prever (GIL, 2018).

No que concerne ao instrumento, foi utilizado um questionário estruturado, previamente elaborado, por meio do auxílio da ferramenta *Google Forms*. O questionário pode ser entendido como um instrumento de coleta de dados constituído por uma série ordenada de perguntas que envolvem as variáveis da pesquisa (MARCONI; LAKATOS, 2010).

O processo de coleta de dados através de questionário é realizado por meio de uma série ordenada de perguntas, as quais devem ser respondidas por escrito, seja de maneira impressa ou digital e na maioria dos casos sem a presença do pesquisador (MARCONI; LAKATOS, 2010).

As perguntas que compõem os questionários podem ser de cunho aberto ou fechado, cujas primeiras possibilitam ao pesquisado discursar abertamente conforme julgamento próprio sobre o que está sendo pesquisado, não havendo limitações das respostas, enquanto as perguntas fechadas são aquelas que orientam a resposta do pesquisado dentre um conjunto de categorias elaboradas, ou seja a resposta do pesquisado é direcionada as alternativas já estruturadas (FACHIN, 2006).

O questionário desta pesquisa, foi construído tomando como base os questionários elaborados por Espejo (2008), Klein (2014), Oliveira (2017) e Silva Paula (2018). Sua estrutura é formada por questões de múltipla escolha, de cunho fechado, utilizando a escala *Likert* de 5 e 6 pontos, e ainda intervalos de classe.

O instrumento possui 3 seções, a primeira composta pelo “Termo de consentimento livre e esclarecido”, no qual é explanado o intuito do estudo e questionado ao respondente se o mesmo aceita participar da pesquisa, além de informar meios de comunicação no caso do surgimento de dúvidas.

Na segunda seção são tolhidas informações a respeito do perfil das empresas conforme descrito no quadro 3; e na terceira seção são realizadas as perguntas a respeito dos critérios de uso do BSC descritos no quadro 4 e as variáveis concernentes aos fatores contingenciais descritos no quadro 5. O questionário pode ser visto na íntegra na página de Apêndice: Anexo 1.

3.5 Técnicas Estatísticas

Inicialmente, o estudo fez uso da estatística descritiva, no intuito de organizar, sumarizar e descrever os dados referentes ao perfil da empresa, níveis de uso do *Balanced Scorecard* e os fatores contingenciais.

Em seguida foi aplicado o teste de *Kruskal Wallis*, que é um teste não paramétrico utilizado para testar a significância das variáveis do estudo, neste caso a significância entre o nível de uso do BSC e os fatores contingenciais.

Por último foi rodado o teste de Correlação de *Spearman* que é uma medida não paramétrica de correlação de postos, ou seja, busca demonstrar a dependência estatística entre

duas variáveis, avaliando com que intensidade a relação entre elas ocorrem. Ambos os testes foram realizados ao nível de confiança de 95%.

4. RESULTADOS

Nesta seção são apresentados os resultados da pesquisa através da análise descritiva dos dados, a análise de significância e a análise intensidade entre as variáveis.

4.1 Estatística Descritiva

A variável Nível de uso do BSC ficou distribuída da seguinte forma, conforme Tabela

1.

Tabela 1. Nível de uso do *Balanced Scorecard* pelas empresas

Níveis de uso do BSC	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Não usuário	23	54,76%
Usuário BSC I	5	11,90%
Usuário BSC IIa/IIb	10	23,81%
Usuário BSC III	4	9,53%
Total	42	100%

Fonte: Dados da pesquisa, 2020.

Diante dos dados coletados pode-se observar que mais da metade dos respondentes correspondem ao nível não usuários do BSC, perfazendo um total de 54,76%, seguidos dos usuários BSC IIa/IIb que compõem 23,81% da amostra, e subsequentemente os usuários BSC I e III com 11,90% e 9,53%, respectivamente.

O enquadramento de mais da metade das empresas em não usuárias pode ser devido a justificativas encontradas por alguns pesquisadores como Costantini, Landi e Bonazzi (2020), cujas empresas que não utilizam o BSC forneceram uma variedade considerável de razões por trás de sua escolha, indo da completa ignorância de sua existência à convicção de que o instrumento é muito complexo ou inadequado, considerando o tamanho de suas companhias.

As tabelas seguintes, de ordem dois a seis, demonstram como a amostra se comportou quanto ao perfil das empresas respondentes. A tabela 2 expõe o comportamento da amostra quanto à estrutura hierárquica.

Tabela 2. Estrutura hierárquica organizacional das empresas entrevistadas

Estrutura	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Dois níveis	34	80,95%
Três níveis	8	19,05%
Quatro níveis	0	0,00%

Total	42	100%
--------------	-----------	-------------

Fonte: Dados da pesquisa, 2020.

No que diz respeito à estrutura hierárquica organizacional as empresas são predominantemente de dois níveis, ou seja, composta apenas pela direção geral e setores operacionais, que correspondem a 80,95% da amostra, enquanto os outros 19,05% correspondem as empresas de três níveis, que possuem além de direção geral e setores operacionais, departamentos por área funcional. Não faz parte dessa amostra empresas que possuem além de direção geral, setores operacionais e departamentos, diretorias.

Este resultado condiz com o esperado durante a coleta de dados ao contatar as empresas, pois a grande maioria demonstrava ser de pequeno porte, logo possuir muitos setores, departamentos ou uma estrutura organizacional complexa não faria sentido.

A tabela 3 demonstra o comportamento das empresas quanto ao tempo de atuação no mercado econômico.

Tabela 3. Tempo de atuação das empresas no Mercado

Tempo de atuação	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Menor que 5 anos	5	11,90%
Entre 5 e 10 anos	4	9,53%
Maior que 10 anos	33	78,57%
Total	42	100%

Fonte: Dados da pesquisa, 2020.

Com relação ao tempo de atuação das empresas no mercado de negócios, os dados da tabela 3 demonstram que a maioria das empresas, ou seja, 78,57% delas são empresas maduras, com experiência de mercado, por possuírem mais de dez anos de atuação. Já as empresas com menos de cinco anos de mercado e as empresas entre cinco e dez anos ocuparam quase o mesmo espaço na amostra, 11,90% e 9,53%, respectivamente.

A tabela 4 demonstra o comportamento das empresas quanto à abrangência no mercado explorado.

Tabela 4. Abrangência do mercado explorado pelas empresas

Tipo de mercado	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Mercado local	35	83,33%
Mercado regional	5	11,90%
Mercado nacional	2	4,76%
Mercado internacional	0	0,00%
Total	42	100%

Fonte: Dados da pesquisa, 2020.

A variável abrangência de mercado explorado é demonstrado na tabela 4, cujo 83,33% das panificadoras presentes na pesquisa atuam com o mercado local, seguidas por 11,90% atuando em mercado regional, ainda 4,76% atuam no mercado nacional, e nenhuma das empresas atuam internacionalmente. Tal distribuição pode ser compreendida pela atividade desenvolvida por estas entidades.

A tabela 5 demonstra o tipo de relação das empresas com os fornecedores.

Tabela 5. Tipo de relação das empresas com os fornecedores

Relações com fornecedores	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Negócios individuais	39	92,86%
Contratos de curto prazo	3	7,14%
Contratos de longo prazo	0	0,00%
Participação societária	0	0,00%
Total	42	100%

Fonte: Dados da pesquisa, 2020.

No que diz respeito ao tipo de relação que as empresas possuem com seus fornecedores a grande maioria, que corresponde a 92,86% da amostra, atua por meio de negócios individuais, ou seja, a compra dos produtos ocorre de acordo com a necessidade da empresa e também sem fidelização do fornecedor, buscando no mercado menor preço e/ou maior qualidade a cada compra. As demais empresas da amostra, neste caso 7,14%, trabalham com contratos de curto prazo com seus fornecedores.

A tabela 6 demonstra o tipo de relação das empresas com os clientes.

Tabela 6. Tipo de relação das empresas com os clientes

Relações com clientes	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Negócios individuais	39	92,86%
Contratos de curto prazo	3	7,14%
Contratos de longo prazo	0	0,00%
Participação societária	0	0,00%
Total	42	100%

Fonte: Dados da pesquisa, 2020.

Com relação ao tipo de relação das empresas com os clientes, a tabela 6 demonstra o mesmo percentual encontrado na relação com os fornecedores, ou seja, 92,86% e 7,14% respectivamente das empresas atuam com negócios individuais e contratos de curto prazo.

Levando em consideração o ramo dessas empresas o resultado faz todo sentido se pensarmos no cliente individual que vai a empresa comprar o que precisa de acordo com sua necessidade, não buscando contratos ou participação nos negócios dessas organizações, porém se as empresas possuem um porte maior e passam a vender em atacado ou tem como clientes não o consumidor final individual, contratos de curto e longo prazo passam a fazer sentido, talvez por isso houve, mesmo que baixo, uma porcentagem de empresas que atuem com contratos de curto prazo.

4.2 Análise dos fatores contingenciais

Na sequência, apresenta-se a análise dos fatores contingenciais estudados na pesquisa. A tabela 7 demonstra a variável Concorrência, que faz parte do fator contingente Ambiente Externo.

Tabela 7. Fatores contingenciais relativos à concorrência

Variáveis quanto a concorrência	Nada competitivo	Pouco competitivo	Competitivo	Muito competitivo	Extremamente competitivo
Intensidade de concorrência no ambiente de negócios	2,38%	11,90%	45,24%	21,43%	19,05%
Competição por compra de insumos / componentes	9,52%	40,48%	47,62%	2,38%	0,00%
Competição por mão-de-obra	9,52%	21,43%	54,76%	9,52%	4,77%

Fonte: Dados da pesquisa, 2020.

Na concorrência foram explorados a intensidade de concorrência no ambiente de negócios, onde 45,24% dos respondentes julgaram como um ambiente competitivo, seguidos respectivamente de 21,43% e 19,05% que entendem esse ambiente como muito competitivo e extremamente competitivo.

Com relação a competição por compra de insumos / componentes, os resultados demonstram que a maioria entende como competitivo e pouco competitivo, nesse sentido, correspondendo a 47,62% e 40,48%, respectivamente. A competição por mão-de-obra segue esse mesmo direcionamento com 54,76% e 21,43% dos respondentes julgando o ambiente como competitivo e pouco competitivo, respectivamente.

Logo, com relação a Concorrência, de maneira geral, o ambiente das panificadoras se mostra de forma predominantemente competitivo segundo a percepção das empresas que fizeram parte da amostra.

A tabela 8 demonstra como se comportou a variável dinamicidade, também atrelada ao fator contingencial Ambiente Externo.

Tabela 8. Fatores contingenciais relativos à dinamicidade

Variáveis quanto a dinamicidade	Nunca	Muito raramente	Raramente	Frequentemente	Muito frequentemente	Sempre
Mudanças nos preços de seus fornecedores	0,00%	4,77%	11,90%	59,52%	16,67%	7,14%
Regulamentações econômicas e políticas	4,76%	28,57%	26,19%	33,34%	0,00%	7,14%

Fonte: Dados da pesquisa, 2020.

As variáveis analisadas nesse contexto são quanto à Mudanças nos preços dos fornecedores, que os respondentes julgaram em sua maioria como frequente, correspondendo a 59,52%; e quanto às Regulamentações econômicas e políticas, que se apresentaram distribuídas entre frequentemente, muito raramente e raramente, correspondendo a 33,34%, 28,57% e 26,19%, nessa ordem.

Nesse sentido, quanto ao ambiente se apresentar como dinâmico ou estático é possível observar uma maior dinamicidade no ambiente no que concerne a mudança nos preços e uma menor, porém presente, dinamicidade nas regulamentações econômicas e políticas.

A tabela 9 demonstra como se comportou a variável *Stakeholders*, também atrelada ao fator contingencial Ambiente Externo.

Tabela 9. Fator contingencial relativo aos *Stakeholders*

Variável quanto aos <i>Stakeholders</i>	Nada previsível	Pouco previsível	Previsível	Muito previsível	Extremamente previsível
Quão previsível são as solicitações/pedidos dos <i>Stakeholders</i> e a prestação de contas	16,67%	26,19%	54,76%	2,38%	0,00%

Fonte: Dados da pesquisa, 2020.

Com relação aos *Stakeholders*, foi observado quão previsível são as solicitações/pedidos dos *Stakeholders* e a prestação de contas para os mesmos, demonstrados como previsível por 54,76% da amostra, seguido de pouco previsível e nada previsível com 26,19% e 16,67%, nessa ordem. Logo, quanto a previsibilidade dos *Stakeholders* pode-se inferir que os mesmos se apresentam previsíveis, mas essa previsibilidade não é absoluta.

As tabelas 10 e 11 dizem respeito ao segundo fator contingencial explanado no estudo que é o Tamanho ou Porte das empresas, cuja tabela 10 demonstra o comportamento do tamanho da amostra levando em consideração o faturamento das organizações.

Tabela 10. Fator contingencial associado ao tamanho das empresas investigadas considerando o faturamento

Faturamento	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Até R\$ 360.000,00	28	66,67%
De R\$ 360.000,01 até R\$ 4.800.000,00	12	28,57%
De R\$ 4.800.000,00 até R\$ 300 milhões	2	4,76%
Maior que R\$ 300 milhões	0	0,00%
Total	42	100%

Fonte: Dados da pesquisa, 2020.

Conforme tabela 10, no que diz respeito ao faturamento como métrica ao tamanho, mais da metade, mais precisamente 66,67% das empresas possuem um faturamento de até R\$ 360.000,00, se enquadrando como Microempresa, seguido de empresas de Pequeno Porte, no caso das empresas cujo faturamento variam de R\$ 360.000,01 até R\$ 4.800.000,00, que correspondem a 28,57% da amostra. Apenas 4,76% das empresas se enquadram como Médio Porte e nenhuma como empresas de Grande Porte.

A tabela 11 demonstra o tamanho das empresas investigadas considerando o número de empregados.

Tabela 11. Fator contingencial associado ao tamanho das empresas investigadas considerando o número de empregados

Funcionários	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Até 19 empregados	32	76,19%
De 20 a 99 empregados	10	23,81%
De 100 a 499 empregados	0	0,00%
Mais de 500 empregados	0	0,00%
Total	42	100%

Fonte: Dados da pesquisa, 2020.

Com relação ao número de funcionários também como métrica para o tamanho, seguiu frequência aproximada encontrada na tabela 10 acerca do faturamento, neste 76,19% das empresas possuem até 19 empregados, seguido de 23,81% correspondente as empresas que possuem de 20 a 99 empregados, e nenhuma empresa com número de empregados superior a 99 empregados.

Logo, com relação ao tamanho das empresas é possível inferir, tomando por base as métricas acima, que as empresas que compõem a amostra possuem um tamanho que varia de pequeno a médio, o que significa que os resultados encontrados entre a associação dos fatores contingentes e o nível de uso do BSC possuem como base o cenário vivenciado por micro e pequenas empresas.

A tabela 12 demonstra o terceiro fator contingencial explanado no estudo, que diz respeito à Estratégia Organizacional.

Tabela 12. Fatores contingenciais relativos à estratégia

Variáveis	Nunca	Muito raramente	Raramente	Frequentemente	Muito frequentemente	Sempre
Possui alta qualidade do produto/serviço muito maior do que a concorrência.	2,38%	4,77%	7,14%	38,10%	7,14%	40,47%

Oferece suporte ao cliente do produto/serviço.	2,38%	7,14%	14,30%	28,57%	7,14%	40,47%
Se concentra no monitoramento e redução de custos.	0,00%	4,77%	21,43%	33,33%	7,14%	33,33%
Embarca em projetos financiados arriscados que estão além de seu foco	64,28%	14,29%	16,67%	4,76%	0,00%	0,00%
Analisa operações diárias para poder realizar as tomadas de decisões	2,38%	4,76%	7,14%	30,95%	14,30%	40,47%
Desenvolve características únicas em seus produtos/serviços	0,00%	7,14%	7,14%	26,19%	14,29%	45,24%

Fonte: Dados da pesquisa, 2020.

Para buscar compreender a estratégia organizacional foram elencadas seis variáveis descritas na tabela 12. Na primeira, possuir alta qualidade do produto/serviço muito maior do que a concorrência, os respondentes descreveram que ocorre Sempre e Frequentemente, correspondendo a 40,47% e 38,10%, respectivamente.

A segunda variável refere-se a oferta de suporte ao cliente do produto/serviço que também acontece Sempre ou Frequentemente para 40,47% e 28,57%, nessa ordem, das empresas pesquisadas. Quanto a se concentrar no monitoramento e redução de custos, 33,33% responderam que o fazem sempre, assim como 33,33% frequentemente e 21,43% raramente.

No que se refere à variável embarcar em projetos financiados arriscados que estão além de seu foco, mais da metade, exatamente 64,28% afirmaram que nunca o fazem. Assim como no âmbito de analisar operações diárias para poder realizar as tomadas de decisões, 40,47% e 30,95% utilizam dessa variável Sempre e Frequentemente, nessa ordem.

Como última variável tem-se o desenvolvimento de características únicas nos produtos/serviços, cuja maioria respondeu que trabalham dessa maneira sempre, perfazendo 45,24% da amostra, seguido de 26,19% que afirmaram que o fazem frequentemente.

Nesse sentido, com relação à estratégia organizacional das empresas participantes do estudo, é possível observar que são empresas que investem na qualidade e na diferenciação dos

seus produtos para tentar superar os concorrentes e ganhar mercado, além de buscarem oferecer suporte aos seus clientes, atrelado também ao monitoramento e redução de custos e análise das operações diárias, procuram não se arriscar em projetos que não estão ao alcance do seu capital ou direcionados ao foco dos seus negócios.

A tabela 13 demonstra o quarto fator contingencial explanado no estudo, que diz respeito à Estrutura Organizacional.

Tabela 13. Fatores contingenciais relativos à estrutura

Variáveis	Nunca	Muito raramente	Raramente	Frequentemente	Muito frequentemente	Sempre
Participação dos funcionários no processo de tomada de decisão	9,52%	2,38%	30,96%	42,86%	7,14%	7,14%
Descrições de trabalho formais e observação de regras e regulamentos escritos.	11,90%	11,90%	21,43%	33,34%	2,38%	19,05%
Simpatia e proximidade entre gestores e funcionários	0,00%	0,00%	2,38%	45,24%	11,90%	40,48%
Ênfase na formação e especializações profissionais dos funcionários	0,00%	9,52%	33,34%	28,57%	19,05%	9,52%

Fonte: Dados da pesquisa, 2020.

Como primeira variável elencada tabela 13 para compreensão da estrutura organizacional temos a participação dos funcionários no processo de tomada de decisão, cuja maioria das empresas pesquisadas informaram que essa participação ocorre Frequentemente e Raramente, perfazendo nessa ordem 42,86% e 30,96% da amostra.

Quanto as descrições de trabalho formais e observação de regras e regulamentos escritos, é aplicado frequentemente em 33,34% das empresas, e raramente em 21,43% delas. Já a simpatia e proximidade entre gestores e funcionários acontece com frequência e sempre em 45,24% e 40,48%, respectivamente, das empresas participantes. Por último, a formação e

especializações profissionais dos funcionários é raramente observada por 33,33% das empresas e frequentemente levada em consideração por 28,57% delas.

Diante dos dados colhidos, quanto à estrutura organizacional das empresas amostradas, pode-se dizer que os funcionários possuem certa voz ativa nas atividades da organização, fato que pode ocorrer devido a existência de proximidade com os gestores ou empresários.

De forma especulativa esse comportamento pode ocorrer devido ao porte das empresas e ao fato de que filhos ou familiares do (s) dono (s) do estabelecimento venham a trabalhar como funcionários da firma, fato também que contribui para a baixa observância de formação ou especializações profissional, mas que apesar de impactarem, não retiram completamente o devido cumprimento que deve haver quanto as regras e regulamentos existentes.

A tabela 14 demonstra o quinto fator contingencial explanado no estudo que diz respeito a Tecnologia.

Tabela 14. Fatores contingenciais relativos à tecnologia

Variáveis	Nunca	Muito raramente	Raramente	Frequentemente	Muito frequentemente	Sempre
Uso de tecnologias de comunicação (por exemplo fax, telefone fixo, celulares, redes sociais)	2,38%	0,00%	4,77%	35,71%	16,66%	40,48%
Uso de computadores e softwares para desempenho de atividades	2,38%	2,38%	7,14%	40,48%	7,14%	40,48%
Página na internet para viabilizar o comércio eletrônico dos seus produtos e serviços	11,90%	11,90%	9,53%	33,34%	7,14%	26,19%
Uso de sistemas de informação de gestão e gerenciamento da relação com o cliente	21,43%	11,90%	30,96%	16,67%	7,14%	11,90%

Fonte: Dados da pesquisa, 2020.

O fator contingencial Tecnologia foi tratado neste estudo sob o olhar de quatro variáveis, sendo elas: o uso de tecnologias de comunicação, que ocorre sempre e frequentemente em

40,47% e 35,71%, respectivamente, das empresas; o uso de computadores e softwares para desempenho de atividades, que também ocorrem no mesmo sentido da variável anterior, ou seja, sempre e frequentemente, comportando 40,47% e 40,47%, nessa ordem, das empresas.

Foram observados o uso de página na internet para viabilizar o comércio eletrônico dos produtos e serviços, que neste caso, o resultado inverteu um pouco em comparação com os anteriores, ocorrendo frequentemente e sempre em 33,33% e 26,19%, respectivamente, das entidades. Com relação ao uso de sistemas de informação de gestão e gerenciamento da relação com o cliente, a maioria das empresas informou que utilizam raramente, perfazendo 30,95% da amostra, ou nunca, correspondendo a 21,43% dos respondentes.

Resumidamente, com relação ao fator contingencial Tecnologia, foi possível observar que as empresas participantes da pesquisa optam pelo uso de tecnologias de comunicação, computadores e softwares como forma a facilitar as atividades cotidianas do estabelecimento, assim como, sentindo a necessidade de divulgação e facilitação da venda de produtos, procuram por meios como páginas e sites na internet. Já com relação a parte da tecnologia voltada a gestão do empreendimento, o uso se apresenta raro ou inexistente na maioria dos casos.

A tabela 15 demonstra o sexto fator contingencial explanado no estudo que diz respeito à Cultura Organizacional.

Tabela 15. Fatores contingenciais relativos à cultura

Variáveis	Nunca	Muito raramente	Raramente	Frequentemente	Muito frequentemente	Sempre
Os funcionários pensam de forma proativa (que visa antecipar futuros problemas, necessidades ou mudanças) e tentam evitar potenciais problemas	7,14%	2,38%	54,76%	21,43%	2,38%	11,90%
Os funcionários são receptivos a novas ideias e regulamentos	0,00%	4,77%	23,80%	47,62%	4,77%	19,04%
Há atmosfera de cooperação, lealdade e boas relações	0,00%	9,52%	7,14%	45,24%	4,77%	33,33%
Os funcionários são abertos uns aos outros, possuem espírito de equipe e união	2,38%	0,00%	26,19%	28,57%	14,29%	28,57%

O trabalho é feito com base no consenso e participação do empresário junto com os funcionários	0,00%	9,52%	7,14%	42,86%	4,77%	35,71%
--	-------	-------	-------	--------	-------	--------

Fonte: Dados da pesquisa, 2020.

Com relação à Cultura Organizacional, a tabela 15 elenca as variáveis utilizadas como métrica a compreensão das mesmas. Os funcionários pensarem de forma proativa e tentarem evitar potenciais problemas são vistos por mais da metade, mais precisamente 54,76% das empresas, como uma ação que ocorre raramente. Já com relação a serem receptivos a novas ideias e regulamentos 47,62% e 23,81% responderam que ocorre frequentemente e raramente, respectivamente.

Uma atmosfera de cooperação, lealdade e boas relações ocorre frequentemente em 45,24% das empresas e sempre em 33,33% delas. Assim como os funcionários serem abertos uns aos outros e possuírem espírito de equipe e união ocorrem sempre e frequentemente em 28,57%, ambos, das empresas e para 26,19% delas essas atitudes ocorrem raramente.

O trabalho ser feito com base no consenso e participação do empresário junto com os funcionários, última variável analisada na tabela 15, tem ocorrência frequente em 42,86% das empresas e acontece sempre em 35,71% delas.

Tomando por base os dados elencados quanto ao fator contingencial Cultura Organizacional é possível inferir que os funcionários não são vistos como colaboradores que buscam auxiliar a empresa quanto a problemas futuros ou mudanças, fato que pode se dar devido aos funcionários não serem treinados ou estarem habituados a este tipo de situação, preocupando-se apenas em desempenhar suas funções, enquanto o empresário atua como solucionador de potenciais conflitos.

Ainda assim, há a existência de um ambiente de cooperação e boas relações, cujos funcionários são receptivos a novas ideias e regulamentos e abertos uns com os outros, assim como prevalece o consenso e participação na relação líder / funcionário.

A tabela 16 demonstra o sétimo fator contingencial explanado no estudo que diz respeito à Liderança.

Tabela 16. Fatores contingenciais relativos à liderança

Variáveis	Nunca	Muito raramente	Raramente	Frequentemente	Muito frequentemente	Sempre
-----------	-------	-----------------	-----------	----------------	----------------------	--------

O empresário enfatiza o planejamento estratégico e as práticas de gestão	0,00%	9,52%	4,77%	47,62%	11,90%	26,19%
O empresário e, caso tenha, a equipe de gestão assume riscos pensando de forma proativa	11,90%	2,38%	16,67%	47,62%	11,90%	9,52%
O empresário possui uma excelente relação de trabalho com os seus funcionários	0,00%	0,00%	0,00%	28,57%	33,33%	38,09%
O empresário delega autoridade a seus subordinados para tomar decisões	7,14%	2,38%	30,95%	35,71%	2,38%	21,43%

Fonte: Dados da pesquisa, 2020.

O último fator contingencial explorado diz respeito à Liderança, analisado sob a luz das quatro variáveis presentes na tabela 16. A primeira diz respeito ao empresário enfatizar o planejamento estratégico e as práticas de gestão, cuja ocorrência se dá frequentemente em 47,61% das empresas e sempre em 26,19% delas. O empresário e, caso tenha, a equipe de gestão assumirem riscos pensando de forma proativa é considerado também por 47,61% das empresas como frequente.

O empresário possuir uma excelente relação de trabalho com os seus funcionários variou entre sempre, muito frequentemente e frequentemente, perfazendo 38,10%, 33,33% e 28,57%, respectivamente, da amostra. Já o empresário delegar autoridade a seus subordinados para tomar decisões ocorre frequentemente em 35,71% das empresas e raramente em 30,95% delas.

Neste sentido, com relação à Liderança, é possível inferir os empresários preocupam-se com planejamento e práticas de gestão, assim como assumir riscos de forma proativa e a existência de uma relação saudável com os funcionários, porém no momento de delegar autoridade para tomada de decisões o poder se concentrado na liderança ao invés de ser distribuído com a equipe.

4.3 Teste de Significância de Kruskal-Wallis

As tabelas 17 a 25 apresentam os resultados da existência ou ausência de significância, no que concerne as variáveis elencadas no estudo, através da realização do teste de Kruskal-Wallis. Na tabela 17 são expostos os resultados entre o nível de utilização do *Balanced Scorecard* e as características das empresas investigadas.

Tabela 17. Análise da significância das relações entre o nível de utilização do *Balanced Scorecard* e as características das empresas investigadas

Características	P
Estrutura	0,19
Tempo de atuação	0,11
Abrangência do mercado	0,69
Relações com fornecedores	0,5
Relações com clientes	0,5

Fonte: Dados da pesquisa, 2020.

Conforme tabela 17 não foi encontrada significância entre nenhuma das características listadas (estrutura, tempo de atuação, abrangência do mercado e relações com fornecedores e clientes) e o nível de uso do BSC, ou seja, as empresas possuem ou não complexidade estrutural, muito tempo de atuação ou expansão no mercado, além de relações curtas e diretas ou duradouras com seus fornecedores e clientes não interfere no nível de uso do BSC, essas características não são responsáveis por determinar se as empresas são ou não usuárias do *Balanced Scorecard*.

A tabela 18 demonstra a análise de significância entre o nível de uso do BSC e as variáveis relativas à concorrência, que atua como um dos componentes do fator contingencial Ambiente Externo.

Tabela 18. Análise da significância das relações entre o nível de utilização do *Balanced Scorecard* e os fatores contingenciais relativos à concorrência

Fatores	P
Intensidade de concorrência no ambiente de negócios	0,02
Competição por compra de insumos / componentes	0,97
Competição por mão-de-obra	0,62

Fonte: Dados da pesquisa, 2020.

Tomando por base o teste realizado, foi encontrada significância entre a variável “Intensidade de concorrência no ambiente de negócios” e o nível de uso do BSC, demonstrando que o fator concorrência, levando em consideração sua intensidade, atua como um fator contingencial significativo no nível de utilização do *Balanced Scorecard*.

Um ambiente de negócios mais hostil desencadeia nas empresas a necessidade de utilização de ferramentas gerenciais capazes de lhe atribuírem vantagem competitiva, o que

explica o nível de uso do BSC possuir relação com o fator contingencial ambiente externo, e nesse caso, voltado a intensidade de concorrência.

Conceição (2014) afirma que as empresas procuram se sobressair diante de seus concorrentes, buscando criar valor de maneira nobre para seus clientes, ponto este que pode ser auxiliado por meio do uso do BSC, através da perspectiva dos clientes.

A tabela 19 demonstra a análise de significância entre o nível de uso do BSC e as variáveis relativas à dinamicidade e *Stakeholders*, que atuam como outros dois componentes do fator contingencial Ambiente Externo.

Tabela 19. Análise da significância das relações entre o nível de utilização do *Balanced Scorecard* e os fatores contingenciais relativos à dinamicidade e aos *Stakeholders*.

Variáveis quanto a dinamicidade	P
Mudanças nos preços de seus fornecedores	0,60
Regulamentações econômicas e políticas	0,00
Previsibilidade dos pedidos de <i>Stakeholders</i>	0,96

Fonte: Dados da pesquisa, 2020.

Conforme tabela 19, quanto à dinamicidade, a variável “regulamentações econômicas e políticas” se mostra significativa, no que diz respeito às diferenças das medianas, ao nível de 1% com relação ao grau de uso do BSC, demonstrando que a dinamicidade pode impactar no nível de utilização da ferramenta. Já com relação aos *Stakeholders*, a variável elencada não se mostrou significativa ao nível de 5% que foi o estabelecido para o estudo.

A dinamicidade ocasionada pelo ambiente externo desencadeia na necessidade de adaptações gerenciais e, portanto, nas ferramentas utilizadas pela empresa. Quintero-Beltrán e Osorio-Morales (2018) apontam alguns aspectos encontrados e vistos como responsáveis por muitas falhas de implementação do *Balanced Scorecard*, dentre eles é destacado a dificuldade das empresas em se adaptar a mudanças.

A tabela 20 demonstra a análise de significância entre o nível de uso do BSC e as variáveis relativas ao fator contingencial Tamanho.

Tabela 20. Análise da significância das relações entre o nível de utilização do *Balanced Scorecard* e os fatores contingenciais relativos ao tamanho

Fatores	P
Faturamento	0,06
Número de empregados	0,14

Fonte: Dados da pesquisa, 2020.

De acordo com a Tabela 20, tanto o faturamento quanto o número de empregados não se mostraram significativos em relação ao nível de uso do BSC ao nível de 5%, ambos são variáveis utilizadas como métrica ao fator contingencial Tamanho, o que implica afirmar que o tamanho não tem relação com o nível de utilização do *Balanced Scorecard*.

Neste caso, ao levar em consideração o nível do uso do BSC para micro, pequenas e médias empresas, já que são os portes que compõem a amostra, não há significância que seu tamanho determine se a empresa é não usuária do BSC ou faz uso de indicadores de desempenho mais balanceamento ou elos causais, ou seja, considerada usuária do BSC III.

A tabela 21 demonstra a análise de significância entre o nível de uso do BSC e as variáveis relativas ao fator contingencial Estratégia Organizacional.

Tabela 21. Análise da significância das relações entre o nível de utilização do *Balanced Scorecard* e os fatores contingenciais relativos à estratégia

Fatores	P
Possui alta qualidade do produto/serviço, muito maior do que a concorrência.	0,09
Oferece suporte ao cliente do produto/serviço.	0,16
Se concentra no monitoramento e redução de custos	0,98
Embarca em projetos financiados arriscados que estão além de seu foco	0,65
Analisa operações diárias para poder realizar as tomadas de decisões	0,00
Desenvolve características únicas em seus produtos/serviços	0,29

Fonte: Dados da pesquisa, 2020.

Consonante com a tabela 21, dentre as variáveis utilizadas como métrica ao fator contingencial Estratégia, a “Análise de operações diárias para poder realizar tomadas de decisões” foi a única que se mostrou significativa ao nível de uso do BSC, não apenas ao grau de 5%, mas de 1% também, o que implica afirmar a análise de operações diárias para tomada de decisão, como métrica a estratégia empresarial, está relacionada ao grau de utilização da ferramenta.

Guerra (2007) defende que diferentes ambientes requerem diferentes desenhos nos planos estratégicos e nas estruturas organizacionais que, por sua vez, termina por impactar a forma como o sistema de contabilidade gerencial e suas ferramentas são implantadas e organizadas.

A tabela 22 demonstra a análise de significância entre o nível de uso do BSC e as variáveis relativas ao fator contingencial Estrutura Organizacional.

Tabela 22. Análise da significância das relações entre o nível de utilização do *Balanced Scorecard* e os fatores contingenciais relativos à estrutura

Fatores	P
Participação dos funcionários no processo de tomada de decisão	0,08
Descrições de trabalhos formais e observação de regras e regulamentos escritos.	0,02
Simpatia e proximidade entre gestores e funcionários	0,25
Ênfase na formação e especializações profissionais dos funcionários	0,38

Fonte: Dados da pesquisa, 2020.

Conforme tabela 22, a variável “Descrições de trabalhos formais e observação de regras e regulamentos escritos” é significativa ao nível de 5% em relação ao grau de utilização do BSC, o que implica dizer que Estruturas Organizacionais com certo grau de formalização tem relação com o uso da ferramenta *Balanced Scorecard*. Pforsich (2005) aponta diversos fatores que podem impactar a implantação da ferramenta e ocasionar em falhas, dentre eles a estruturação organizacional.

A tabela 23 demonstra a análise de significância entre o nível de uso do BSC e as variáveis relativas ao fator contingencial Tecnologia.

Tabela 23. Análise da significância das relações entre o nível de utilização do *Balanced Scorecard* e os fatores contingenciais relativos à tecnologia

Fatores	P
Uso de tecnologias de comunicação (por exemplo fax, telefone fixo, celulares, redes sociais)	0,00
Uso de computadores e softwares para desempenho de atividades	0,39
Página na internet para viabilizar o comércio eletrônico dos seus produtos e serviços	0,34
Uso de sistemas de informação de gestão e gerenciamento da relação com o cliente	0,97

Fonte: Dados da pesquisa, 2020.

De acordo com a tabela 23, no que diz respeito ao fator contingencial Tecnologia, a variável “Uso de tecnologias de comunicação (por exemplo fax, telefone fixo, celulares, redes sociais)” se mostrou significativa não só a 5%, mas a 1% também em relação ao uso do

Balanced Scorecard, o que implica dizer que a tecnologia no sentido de trazer eficácia na comunicação empresarial é um fator significativo quando ao nível do uso do BSC.

Resultado que possui base literária por meio de estudos como o de Wadongo e Abdel-Kader (2014) ao enfatizarem que a tecnologia da comunicação vem sendo discutida por muitos estudiosos como uma chave para a implantação de sistemas de desempenho e ferramentas gerenciais, podendo auxiliar ou dificultá-lo dependendo de como está inserida na organização.

A tabela 24 demonstra a análise de significância entre o nível de uso do BSC e as variáveis relativas ao fator contingencial Cultura Organizacional.

Tabela 24. Análise da significância das relações entre o nível de utilização do *Balanced Scorecard* e os fatores contingenciais relativos à cultura

Fatores	P
Os funcionários pensam de forma proativa (que visa antecipar futuros problemas, necessidades ou mudanças) e tentam evitar potenciais problemas	0,57
Os funcionários são receptivos a novas ideias e regulamentos	0,00
Há atmosfera de cooperação, lealdade e boas relações	0,11
Os funcionários são abertos uns aos outros, possuem espírito de equipe e união	0,08
O trabalho é feito com base no consenso e participação do empresário junto com os funcionários	0,36

Fonte: Dados da pesquisa, 2020.

No que diz respeito às variáveis elencadas como métrica ao fator Cultura organizacional, os “funcionários serem receptivos a novas ideias e regulamentos” se mostrou significativa a 1% em relação no grau de utilização do BSC, ou seja, uma cultura flexível tem relação com o uso da ferramenta, o que faz sentido se pensarmos teoricamente quanto ao que a literatura enfatiza sobre a ferramenta BSC, que é uma ferramenta adaptável cujas perspectivas necessitam ser pensadas dentro da realidade de cada entidade, logo, a cultura organizacional como centro de mudanças nos hábitos e ações presentes naquele ambiente se mostra como ponto essencial para o nível de utilização da ferramenta.

Chenhall (2003) conjectura que percepções positivas, como por exemplo o envolvimento da cultura organizacional, a respeito da facilidade de uso e utilidade de um sistema de controle gerencial levariam a uma melhor execução do sistema e melhorias no desempenho, logo, funcionários receptivos a novas ideias atuam significativamente no nível de uso do BSC nas empresas.

A tabela 25 demonstra a análise de significância entre o nível de uso do BSC e as variáveis relativas ao fator contingencial Liderança Organizacional.

Tabela 25. Análise da significância das relações entre o nível de utilização do *Balanced Scorecard* e os fatores contingenciais relativos à liderança

Fatores	P
O empresário enfatiza o planejamento estratégico e as práticas de gestão	0,07
O empresário e, caso tenha, a equipe de gestão assume riscos pensando de forma proativa	0,93
O empresário possui uma excelente relação de trabalho com os seus funcionários	0,23
O empresário delega autoridade a seus subordinados para tomar decisões	0,28

Fonte: Dados da pesquisa, 2020.

Conforme tabela 25, no que diz respeito às variáveis elencadas para verificar se a liderança tem relação com o grau de utilização do *Balanced Scorecard*, não foram encontradas relações significativas em nenhuma delas ao nível de 5%, a única que ainda poderia demonstrar significância, se analisada ao nível de 10% seria “ O empresário enfatiza o planejamento estratégico e as práticas de gestão”, porém como foi parametrizado o nível de 5% para todas as variáveis elencadas no estudo, logo, quanto a liderança pode-se afirmar que esse fator contingencial não se mostrou significativo ao nível de uso do BSC, diante das parametrizações utilizadas nesta pesquisa.

4.4 Coeficiente de Correlação de Spearman

As tabelas 26 a 34 apresentam os fatores contribuidores/inibidores sobre o nível de utilização do *Balanced Scorecard*. Na tabela 26 são demonstradas quais características das empresas atuam como fatores contribuidores/inibidores em relação ao nível de uso do BSC.

Tabela 26. Análise da significância das relações entre o nível de utilização do *Balanced Scorecard* e as características das empresas investigadas

Características	R
Estrutura	0,33
Tempo de atuação	0,29
Abrangência do mercado	0,06
Relações com fornecedores	-0,12
Relações com clientes	-0,12

Fonte: Dados da pesquisa, 2020.

Através dos resultados obtidos, pode-se observar que a característica empresarial Estrutura apresentou correlação estatisticamente significativa e positiva ao nível de 5% em relação ao grau de utilização do BSC, ou seja, o fato do ambiente empresarial apresentar uma estrutura mais simples ou complexa, que pode variar entre dois, três ou quatro níveis em diante, atua como fator de dependência, e contributivo, já que é positivo e por isso apresenta relação direta, para com o nível de uso do *Balanced Scorecard*.

A tabela 27 demonstra se alguma das variáveis elencadas quanto ao componente Concorrência, presente no fator contingencial Ambiente Externo, atua como fator contributivo ou inibidor em relação ao nível de uso do BSC.

Tabela 27. Análise da significância das relações entre o nível de utilização do *Balanced Scorecard* e os fatores contingenciais relativos à concorrência

Fatores	R
Intensidade de concorrência no ambiente de negócios	0,27
Competição por compra de insumos / componentes	-0,02
Competição por mão-de-obra	0,05

Fonte: Dados da pesquisa, 2020.

Conforme os dados da tabela 27, nenhuma das variáveis relativas à concorrência, ou seja, intensidade da concorrência, competição por compra de insumos ou por mão-de-obra, apresentou correlação estatisticamente significativa para com o nível de uso do BSC.

A tabela 28 demonstra se alguma das variáveis elencadas quanto aos componentes Dinamicidade e *Stakeholders*, presente no fator contingencial Ambiente Externo, atua como fator contributivo ou inibidor em relação ao nível de uso do BSC.

Tabela 28. Análise da significância das relações entre o nível de utilização do *Balanced Scorecard* e os fatores contingenciais relativos à dinamicidade e *Stakeholders*

Fatores	R
Mudanças nos preços de seus fornecedores	-0,07
Regulamentações econômicas e políticas	0,50
Previsibilidade dos pedidos de <i>Stakeholders</i>	-0,02

Fonte: Dados da pesquisa, 2020.

De acordo com a tabela 28, dentre as variáveis relativas à dinamicidade no sentido do fator contingencial Ambiente Externo, regulamentações econômicas e políticas se apresentou correlação estatisticamente significativa e positiva, demonstrando que essas regulamentações manifestam dependência no que diz respeito ao nível de uso do BSC e dependência esta de relação direta, atuando como fator contributivo para com o grau de utilização da ferramenta.

Já no caso da variável utilizada como métrica aos *Stakeholders*, no sentido do Ambiente Externo também não apresentou correlação estatisticamente significativa, não atuando como fator contributivo ou inibidor no nível de uso do *Balanced Scorecard*.

A tabela 29 demonstra se alguma das variáveis elencadas como métrica ao fator contingencial Tamanho, atua como fator contributivo ou inibidor em relação ao nível de utilização do *Balanced Scorecard*.

Tabela 29. Análise da significância das relações entre o nível de utilização do *Balanced Scorecard* e os fatores contingenciais relativos ao tamanho

Fatores	R
Faturamento	-0,01
Número de empregados	0,13

Fonte: Dados da pesquisa, 2020.

Nos resultados elencados na tabela 29 se verifica que as variáveis concernentes ao fator Tamanho não manifestaram correlação estatisticamente significativa, o que implica que este fator não se apresenta como contributivo ou inibidor em relação ao nível de utilização do *Balanced Scorecard*.

A tabela 30 demonstra se alguma das variáveis elencadas quanto ao fator contingencial Estratégia Organizacional atua como fator contributivo ou inibidor em relação ao nível de uso do BSC.

Tabela 30. Análise da significância das relações entre o nível de utilização do *Balanced Scorecard* e os fatores contingenciais relativos à estratégia

Fatores	R
Possui alta qualidade do produto/serviço, muito maior do que a concorrência.	0,03
Oferece suporte ao cliente do produto/serviço.	0,12
Se concentra no monitoramento e redução de custos	-0,05
Embarca em projetos financiados arriscados que estão além de seu foco	0,10

Analisa operações diárias para poder realizar as tomadas de decisões	0,64
Desenvolve características únicas em seus produtos/serviços	0,17

Fonte: Dados da pesquisa, 2020.

Os resultados mostram que a variável “Análise de operações diárias para poder realizar as tomadas de decisões” apresentou correlação estatisticamente significativa e positiva, inferindo que o fator contingencial Estratégia, mediante essa variável, se manifesta como fator contributivo no nível de utilização do BSC.

A tabela 31 demonstra se alguma das variáveis elencadas como métrica ao fator contingencial Estrutura Organizacional, atua como fator contributivo ou inibidor em relação ao nível de utilização do *Balanced Scorecard*.

Tabela 31. Análise da significância das relações entre o nível de utilização do *Balanced Scorecard* e os fatores contingenciais relativos à estrutura

Fatores	R
Participação dos funcionários no processo de tomada de decisão	-0,05
Descrições de trabalho formais e observação de regras e regulamentos escritos.	0,39
Simpatia e proximidade entre gestores e funcionários	0,11
Ênfase na formação e especializações profissionais dos funcionários	-0,06

Fonte: Dados da pesquisa, 2020.

De acordo com os resultados da tabela 31 a variável “Descrições de trabalho formais e observação de regras e regulamentos escritos” manifestou correlação estatisticamente significativa e positiva, implicando que o fator contingencial Estrutura, mediante essa variável, se manifesta como fator contributivo no nível de utilização do BSC.

Nesse sentido, ao levar em consideração o que a literatura aponta no que concerne a estrutura organizacional impactar no nível de falhas de implantação do BSC (PFORSICH, 2005), uma estrutura mais formal, com observação a regras e regulamentos pode atuar como direcionadora para que as empresas possam ser usuárias do BSC de forma mais efetiva, diminuindo o nível de falhas com implementação e aumentando o nível de uso da ferramenta.

A tabela 32 demonstra se alguma das variáveis elencadas quanto ao fator contingencial Tecnologia atua como fator contributivo ou inibidor em relação ao nível de uso do BSC.

Tabela 32. Análise da significância das relações entre o nível de utilização do *Balanced Scorecard* e os fatores contingenciais relativos à tecnologia

Fatores	R
Uso de tecnologias de comunicação (por exemplo fax, telefone fixo, celulares, redes sociais)	0,16
Uso de computadores e softwares para desempenho de atividades	0,11
Página na internet para viabilizar o comércio eletrônico dos seus produtos e serviços	-0,12
Uso de sistemas de informação de gestão e gerenciamento da relação com o cliente	-0,01

Fonte: Dados da pesquisa, 2020.

Os resultados expostos na tabela 32 demonstraram que nenhuma das variáveis concernentes ao fator Tecnologia apresentou correlação estatisticamente significativa com o nível de uso do *Balanced Scorecard*, logo, esse fator, diante dos parâmetros levantados e testes realizados, não atua como fator contributivo ou inibidor ao grau de utilização da ferramenta.

A tabela 33 demonstra se alguma das variáveis elencadas como métrica ao fator contingencial Cultura Organizacional, atua como fator contributivo ou inibidor em relação ao nível de utilização do *Balanced Scorecard*.

Tabela 33. Análise da significância das relações entre o nível de utilização do *Balanced Scorecard* e os fatores contingenciais relativos à cultura

Fatores	R
Os funcionários pensam de forma proativa (que visa antecipar futuros problemas, necessidades ou mudanças) e tentam evitar potenciais problemas	-0,18
Os funcionários são receptivos a novas ideias e regulamentos	-0,44
Há atmosfera de cooperação, lealdade e boas relações	-0,09
Os funcionários são abertos uns aos outros, possuem espírito de equipe e união	-0,23
O trabalho é feito com base no consenso e participação do empresário junto com os funcionários	0,00

Fonte: Dados da pesquisa, 2020.

Conforme os resultados da tabela 33, os “funcionários serem receptivos a novas ideias e regulamentos” apresentou correlação estatisticamente significativa e negativa, o que implica que o fator contingencial Cultura no sentido da variável em questão atua como fator inibidor do uso da ferramenta *Balanced Scorecard*.

Resultado oposto ao que a literatura sobre BSC aponta, já que uma das dificuldades encontradas para implementação da ferramenta são funcionários resistentes a mudanças, pouca imersão de colaboradores ou falta de pensamento dinâmico.

A tabela 34 demonstra se alguma das variáveis elencadas quanto ao fator contingencial Liderança atua como fator contributivo ou inibidor em relação ao nível de uso do BSC.

Tabela 34. Análise da significância das relações entre o nível de utilização do *Balanced Scorecard* e os fatores contingenciais relativos à liderança

Fatores	R
O empresário enfatiza o planejamento estratégico e as práticas de gestão	0,19
O empresário e, caso tenha, a equipe de gestão assume riscos pensando de forma proativa	0,06
O empresário possui uma excelente relação de trabalho com os seus funcionários	0,15
O empresário delega autoridade a seus subordinados para tomar decisões	0,01

Fonte: Dados da pesquisa, 2020.

Os resultados apresentados na tabela 34 demonstraram que nenhuma das variáveis concernentes ao fator Liderança apresentou correlação estatisticamente significativa com o nível de uso do *Balanced Scorecard*, logo, esse fator, diante dos parâmetros levantados e testes realizados, não atua como fator contributivo ou inibidor ao grau de utilização da ferramenta.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante da grande relevância que a ferramenta *Balanced Scorecard* alcançou ao longo dos anos, tornando-se um modelo de gestão estratégica, revolucionando o pensamento convencional sobre métricas de desempenho serem apenas financeiras, buscando ainda alinhar ações às missões organizacionais e objetivos (Mehralian, Nazari & Ghasemzadeh, 2018), mas também perante as limitações e dificuldades práticas de implementação encontrada na literatura, buscou-se por meio da Teoria da Contingência trazer luz as limitações da ferramenta.

Havendo como objetivo geral a análise das relações existentes entre os fatores contingenciais e o nível de uso do *Balanced Scorecard*, realizou-se a aplicação de um questionário estruturado entre o período de julho a setembro de 2020, aplicado perante as empresas de Panificação atuantes no Estado da Paraíba.

Os resultados encontrados demonstraram que as empresas que compuseram a amostra do estudo são em sua maioria empresas não usuárias do BSC, fazendo um paralelo entre a tabela 1 (nível de uso do BSC), as tabelas 10 e 11 (fator contingencial Tamanho) que demonstraram que as empresas se enquadram como de pequeno ou médio porte, e ainda o que preconiza a literatura, faz total sentido os achados desta pesquisa, pois a ferramenta é vista por muitos como um instrumento a ser utilizado por grandes empresas.

Os achados de Costantini, Landi e Bonazzi (2020), encontraram que quanto maior o tamanho das empresas mais amplo é o uso do BSC, inferindo que os resultados descritivos quanto a mais da metade da amostra não ser usuária do BSC, atrelado ao seu tamanho podem ter origem nesse fator.

No mais, as empresas demonstraram possuir estrutura hierárquica simples, em sua maioria com dois níveis apesar de atuarem no mercado há um tempo considerável, cujas relações com clientes e fornecedores acontecem por meio de negócios individuais, fato atrelado a especificidade do setor e ao tamanho das empresas, pois se pensarmos no cliente individual que vai até a empresa comprar o que precisa de acordo com sua necessidade, não buscando contratos ou participação nos negócios dessas organizações, este resultado se torna plausível.

Já para empresas que possuem um porte maior e passam a vender em atacado ou tem como clientes não o consumidor final individual, contratos de curto e longo prazo passam a fazer sentido, talvez por isso houve, mesmo que baixo, uma porcentagem de empresas que atuem com contratos de curto prazo.

No tocante aos fatores contingenciais significantes, e ainda contributivos ou inibidores sobre o nível de uso do *Balanced Scorecard*, no primeiro fator Ambiente Externo, a

Concorrência e a Dinamicidade apresentaram variáveis (Intensidade de concorrência no ambiente de negócios e Regulamentações econômicas e políticas, respectivamente) significantes quanto ao nível de uso do BSC, assim como a dinamicidade voltada às regulamentações econômicas e políticas também se apresentou como além de significativa, um contributivo para o nível de utilização da ferramenta.

Já os *Stakeholders*, terceiro componente utilizado como métrica ao Ambiente Externo não se mostrou significativo ou direcionador do BSC, o que traz a memória uma das limitações alegadas por alguns autores quanto ao fato da ferramenta não possuir uma perspectiva voltada a eles. Schiemann e Lingle (1999) consideram a necessidade de inclusão de uma perspectiva relacionada com fornecedores ou *Stakeholders*.

A Estratégia e a Estrutura Organizacional também se mostraram significativas por meio das variáveis análise de operações diárias para tomadas de decisões e descrições de trabalho formais e observação de regras e regulamentos escritos, respectivamente, cujo ambas se mostraram fatores contributivos perante o nível de uso do BSC. A Tecnologia por meio do uso de tecnologias de comunicação também se apresentou como aspecto importante ao nível de uso da ferramenta.

No que tange à Cultura Organizacional por meio da receptividade dos funcionários a novas ideias e regulamentos, além de significativa se mostrou um fator inibidor sobre o nível de uso do *Balanced Scorecard*. Resultado que surpreendeu a pesquisa, pois vai de encontro ao que a Literatura do BSC enfatiza quanto a equipe estar aberta a mudanças, a novas ideias, utilização de novas ferramentas, o que pode ser justificado por uma falta de investimento na perspectiva aprendizado e crescimento, cujos funcionários são incentivados a buscar novos conhecimentos.

Os fatores contingenciais Tamanho e Liderança não se mostraram significativos ou ainda fatores contributivos ou inibidores sobre o nível de uso do *Balanced Scorecard*. O que contrapõe o estudo de Costantini, Landi e Bonazzi (2020), cujo um dos seus achados foi que o Tamanho influencia no nível de uso do BSC, resultado não encontrado nesta pesquisa.

Diante de tudo que foi apresentado pode-se afirmar que os dados coletados e análises realizadas corroboraram com o objetivo principal da pesquisa pautado na busca pela compreensão de possíveis relações entre os fatores contingenciais e a ferramenta *Balanced Scorecard*, posto que evidenciou que existem relações entre eles e essas relações podem ser positivas ou negativas, de acordo com a maneira como são inseridas na organização.

O estudo contribui para o corpo da literatura sobre o BSC de duas maneiras. Primeiro, fornecendo novos *insights* sobre os fatores que influenciam no uso da ferramenta; segundo buscou-se apresentar os fatores situacionais que atuam como contributivos ou inibidores a utilização da ferramenta pelas empresas. Logo, é importante que os usuários do BSC visualizem que os fatores contextuais, juntamente com a estratégia de negócios, devem ser cuidadosamente considerados no processo de concepção e implementação da ferramenta.

No que tange às limitações da pesquisa, cabe ressaltar que os resultados encontrados não podem ser generalizados, aplicando-se apenas a temporalidade e a amostra da pesquisa. Dito isto, sugere-se uma ampliação da mesma envolvendo outros setores e um rol de empresas mais diversificado em tamanho, uma análise comparativa com outras localidades, assim como um grau de ampliação dos fatores contingenciais ora analisados.

Sugere-se ainda analisar mais profundamente de que forma os fatores vistos como contributivos ou inibidores atuam junto a implementação da ferramenta e sua distribuição dentro das perspectivas do BSC, o que pode desencadear na facilitação da moldagem e adequação do instrumento para cada rol de empresas.

REFERÊNCIAS

ABDEL-KADER, Magdy; LUTHER, Robert. The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis. **The British Accounting Review**, v. 40, n. 1, p. 2-27, 2008.

AHMED, Sara. **Cultural politics of emotion**. Edinburgh University Press, 2014.

AL-HAYALY, M. A. M.; ALNAJJAR, Fayez Jomah S. Knowledge management processes and their impact on organizational performance, the adoption *Balanced Scorecard*: the moderating role of quality assurance standards—an applied study on Private Jordanian Universities. **International Journal of Business and Management**, v. 11, n. 6, p. 70, 2016.

ALSHARARI, Nizar Mohammad; EID, Riyad; ASSIRI, Ali. Institutional contradiction and BSC implementation: comparative organizational analysis. **International Journal of Organizational Analysis**, 2019.

AMORIM, Joel Alexandre Vieira Dias. **Modelo de monitorização e acompanhamento da avaliação ambiental estratégica através do *Balanced Scorecard***. 2009. Tese de Doutorado. Faculdade de Ciências e Tecnologia da Universidade Nova de Lisboa, Lisboa, 2009.

ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: McGraw Hill, 2008.

AUZAIR, Sofiah Md. The effect of business strategy and external environment on management control systems: a study of malaysian hotels. **International Journal of Business and Social Science**, v. 02, n. 13, p. 236-244, 2011.

BACK, Lucas; DUTRA, Ademar; e CASAGRANDE, Jacir Leonir. Estruturação do *Balanced Scorecard* (BSC) para uma empresa do segmento varejista, com foco na avaliação de desempenho da ação estratégica de marketing promocional. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 12, n.22, p. 7-25, 2012.

BARROS, João Filipe Correia. **Proposta de *Balanced Scorecard* para uma empresa da indústria farmacêutica**. 2018. Tese de Doutorado. Instituto Superior de Economia e Gestão. Universidade de Lisboa, Lisboa, 2018.

BATISTA, Aline Pizzollo. **O *Balanced Scorecard* como ferramenta de gestão estratégica: um estudo de caso em uma rede de supermercado varejista de Içara-SC**. 2015. Monografia. Especialização MBA em Gestão Estratégica de Finanças e Controladoria. Universidade do Extremo Sul Catarinense- UNESC, Criciúma, 2015.

BEUREN, Ilse Maria; SOUZA, Guilherme Eduardo de; PORTULHAK, Henrique. Análise do desempenho e uso do *Balanced Scorecard* em um centro de serviços compartilhados. **Gestão & Regionalidade**, v. 34, n. 101, 2018.

BITITCI, Umit S. **Managing business performance: The science and the art**. John Wiley & Sons, 2016.

BLONSKI, Fabiano et al. 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, 2017.

BONTIS, Nick et al. The knowledge toolbox: A review of the tools available to measure and manage intangible resources. **European management journal**, v. 17, n. 4, p. 391-402, 1999.

BORGERT, A. **Construção de um sistema de gestão de produtos à luz de uma metodologia construtivista multicritério**. 1999. Tese de Doutorado (Doutorado em Engenharia). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis – SC, 1999.

BRAAM, Geert JM; NIJSSEN, Edwin J. Performance effects of using the *Balanced Scorecard*: a note on the Dutch experience. **Long range planning**, v. 37, n. 4, p. 335-349, 2004.

BROWN, W.; IVERSON, J. Exploring strategy and board structure in nonprofit organizations. **Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly**, v. 33, n. 3, p. 377– 400, 2004.

BRUNS, T.; STALKER, G. M. The management of innovation. **Tavistock, London**, p. 120-122, 1961.

BUEREN, Ilse Maria; FIORENTIN, Marlene. 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, p. 196-212, 2014.

BUTLER, Janet B.; HENDERSON, Sandra Cherie; RAIBORN, Cecily. Sustainability and the *Balanced Scorecard*: Integrating green measures into business reporting. **Management Accounting Quarterly**, v. 12, n. 2, p. 1, 2011.

CADEZ, Simon; GUILDING, Chris. An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. **Accounting, Organizations and Society**, v. 33, p. 836-863, 2008.

CALLADO, Aldo Leonardo Cunha et al. Rentabilidade e indicadores de desempenho: uma análise do setor hoteleiro segundo as perspectivas do *Balanced Scorecard*. **PASOS Revista de Turismo y Patrimonio Cultural**, v. 9, n. 1, p. 57-65, 2011.

CALLADO, Antônio André Cunha et al. 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.

CAMPOS, José A. **Cenário Balanceado (Balanced Scorecard)**. São Paulo: Aquariana, 1998.

CAMPOS, L. M. S. **SGADA-Sistema de gestão e avaliação de desempenho ambiental: uma proposta de implementação**. 2001. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis – SC, 2001.

CARNEIRO, Mariana Pereira et al. Desenvolvimento de Indicadores de Sustentabilidade para a gestão de um campus universitário utilizando o *Balanced Scorecard*. **e-xacta**, v. 9, n. 2, p. 65-81, 2016.

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.

CHIAVENATO, Idalberto. **Teoria geral da administração**. Elsevier Brasil, 2004.

CHIAVENATO, Idalberto. **Teoria Geral da Administração: Abordagens Descritivas e Explicativas**. 7 ed. São Paulo: Manole, 2014.

CONCEIÇÃO, Luciano Delgado. **Proposta de um planejamento estratégico utilizando a ferramenta *Balanced Scorecard* em uma empresa de construção civil**. 2014. 50 f. Monografia (Especialização em Gerenciamento de Obras). Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Curitiba, 2014.

COSTA, Ana Paula Paulino da. **Contabilidade gerencial: um estudo sobre a contribuição do *Balanced Scorecard***. 2001. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade). Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001.

COSTANTINI, Antonio; LANDI, Stefano; BONAZZI, Michele. Factors Influencing the Use of the *Balanced Scorecard*: Evidence from a Regional Context in Italy. **International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences**, v. 10, n. 2, 2020.

DECONTO, Edair. **O emprego de um sistema de mensuração de desempenho empresarial como instrumento de apoio ao controle gerencial de uma indústria metalúrgica**. 2001. Dissertação (Mestrado em Administração). Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2001.

DONALDSON, L. **The contingency theory of organizations**. Thousand Oaks: Sage, 2001.

DRAZIN, Robert; VAN DE VEN, Andrew H. Alternative forms of fit in contingency theory. **Administrative science quarterly**, p. 514-539, 1985.

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.; MANZONI, J.F. Implementing corporate strategy: from tableaux de bord to *Balanced Scorecards*. **European Management Journal**, v. 16, n. 2, p. 190-203, 1998.

ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci. **Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: uma abordagem multivariada**. 2008. 216 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade). Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

EVA, Nathan et al. Creating strategic fit: Aligning servant leadership with organizational structure and strategy. **Personnel Review**, v. 47, n. 1, p. 166-186, 2018.

FABER, U.M.; NEITZKE, A.C.A.; ESPEJO, M.M.S.B. A relação entre o desempenho orçamentário, a estratégia e o estilo de liderança à luz da teoria contingencial In: XIII Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade. **Anais...**, São Paulo, 2016.

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

FERNANDES, Kiran Jude; RAJA, Vinesh; WHALLEY, Andrew. Lessons from implementing the *Balanced Scorecard* in a small and medium size manufacturing organization. **Technovation**, v. 26, n. 5-6, p. 623-634, 2006.

FREZATTI, Fábio. **Contribuição para o estudo do market value added como indicador de eficiência na gestão do valor: um estudo sobre as empresas brasileiras com ações negociadas em bolsa de valores no ambiente brasileiro pós-plano real**. 2001. Tese de Doutorado. Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2001.

FREZATTI, Fábio; RELVAS, Tania Regina Sordi; JUNQUEIRA, Emanuel. 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.

FISHER, Joseph. Contingency-based research on management control systems: categorization by level of complexity. **Journal of accounting literature**, v. 14, p. 24, 1995.

GERDIN, Jonas; GREVE, Jan. Forms of contingency fit in management accounting research—a critical review. **Accounting, organizations and society**, v. 29, n. 3-4, p. 303-326, 2004.

GHALAYINI, Alaa M.; NOBLE, James S. The changing basis of performance measurement. **International journal of operations & production management**, 1996.

GIANNOPOULOS, George et al. The use of the *Balanced Scorecard* in small companies. **International Journal of Business and Management**, v. 8, n. 14, p. 1-22, 2013.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 2ª reimpressão. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

GMINDER, Carl Ulrich; BIEKER, Thomas. Managing corporate social responsibility by using the ‘sustainability- *Balanced Scorecard*. In: **10th international conference of the greening of industry network**, June. 2002. p. 23-26.

GOLDSZMIDT, Rafael Guilherme Burstein. Fatores críticos para a implementação e uso do *Balanced Scorecard*. **REU-Revista de Estudos Universitários**, v. 29, n. 2, p. 33-60, 2003.

GORDON, Lawrence A.; MILLER, Danny. A contingency framework for the design of accounting information systems. In: **Readings in accounting for management control**. Springer, Boston, MA, 1976. p. 569-585.

GUERRA, Almir Rogério. **Arranjos entre fatores situacionais e sistema de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria da contingência**. 2007. 135 f. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007.

GUIDOUM, Mohamed et al. Strategy Formulation and *Balanced Scorecard* Implementation Adnoc Distribution Case Study. In: **Abu Dhabi International Petroleum Exhibition and Conference**. Society of Petroleum Engineers, 2000.

HASAN, Rashed Ul; CHYI, Tai Mei. Practical application of *Balanced Scorecard* -A literature review. **Journal of Strategy and Performance Management**, v. 5, n. 3, p. 87, 2017.

HENDRICKS, Kevin et al. Adoption of the *Balanced Scorecard* A contingency variables analysis. **Canadian Journal of Administrative Sciences/Revue Canadienne des Sciences de l'Administration**, v. 29, n. 2, p. 124-138, 2012.

HEPLER, Aarom J. et al. Keys to successful *Balanced Scorecard* implementation and use based on published implementation attempts. **Journal of Transportation Management**, v. 27, n. 1, p. 3, 2016.

HERNANDES, Carlos AM; CRUZ, CS da; FALCÃO, Sérgio Dagnino. Combinando o *Balanced Scorecard* com a gestão do conhecimento. **Caderno de pesquisas em administração**, v. 1, n. 12, p. 1-9, 2000.

HERNÁNDEZ SAMPIERI, Roberto et al. **Metodología de la investigación**. México: McGraw Hill, 2010.

HERRERO, Emílio. **Balanced Scorecard e a gestão estratégica**. Gulf Professional Publishing, 2005.

HOQUE, Zahirul. 20 years of studies on the *Balanced Scorecard*: Trends, accomplishments, gaps and opportunities for future research. **The British accounting review**, v. 46, n. 1, p. 33-59, 2014.

HYVÖNEN, Johanna. 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.

HUBBARD, Graham. Measuring organizational performance: beyond the triple bottom line. **Business strategy and the environment**, v. 18, n. 3, p. 177-191, 2009.

ISLAM, Majidul; TADROS, Hani. Corporate strategy, employees' attitudes toward the *Balanced Scorecard*, and corporate performance: A contingency approach. **Advances in Management Accounting**, v. 21, n. 2, p. 149-182, 2012.

JOHANSON, Ulf et al. Balancing dilemmas of the *Balanced Scorecard*. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 19, n. 6, p. 842-857, 2006.

JOHANSSON, August; LARSON, Mats G.; LOGG, Anders. High order cut finite element methods for the Stokes problem. **Advanced Modeling and Simulation in Engineering Sciences**, v. 2, n. 1, p. 24, 2015.

JUNIOR, Adilson Santos Barbosa; LIBONATI, Jeronymo José; RODRIGUES, Raimundo Nonato. *Balanced Scorecard*: Uma análise dos impactos de sua implantação em indicadores financeiros de empresas brasileiras. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**, 2006.

JUNQUEIRA, Emanuel Rodrigues. **Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da teoria da contingência**. 2010. Tese (Doutorado em Contabilidade). Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

KALENDER, Zeynep Tuğçe; VAYVAY, Özalp. The fifth pillar of the *Balanced Scorecard: Sustainability*. **Procedia-Social and Behavioral Sciences**, v. 235, p. 76-83, 2016.

KALLAS, David. **Balanced Scorecard: aplicação e impactos: um estudo com jogos de empresas**. 2003. Dissertação (Mestrado em Administração). Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. Using the *Balanced Scorecard* as a strategic management system. **Harvard Business Review**, 74(1), 75-85, 1996.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **A estratégia em ação: Balanced Scorecard**. Gulf Professional Publishing, 1997.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. Transforming the *Balanced Scorecard* from performance measurement to strategic management: Part I. **Accounting horizons**, v. 15, n. 1, p. 87-104, 2001.

KAPLAN, Robert S. et al. Strategy maps: Converting intangible assets into tangible outcomes. **Harvard Business Press**, 2004.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. Alignment: Using the *Balanced Scorecard* to create corporate synergies. **Harvard Business Press**, 2006.

KELLOWAY, E. Kevin; GILBERT, Stephanie. Does it matter who leads us?: The study of organizational leadership. **An introduction to work and organizational psychology: An international perspective**, p. 192-211, 2017.

KICH, Juliane Ines Di Francesco; PEREIRA, Maurício Fernandes. A influência da liderança, cultura, estrutura e comunicação organizacional no processo de implantação do planejamento estratégico. **Cadernos EBAPE. Br**, v. 9, n. 4, p. 1045-1065, 2011.

KLEIN, Luciana. **A influência dos fatores contingenciais nas práticas gerenciais de indústrias paranaenses**. 2014. 98 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Universidade Federal do Paraná, Paraná, 2014.

KLEIN, Luciana; DE ALMEIDA, Lauro Brito. A influência dos fatores contingenciais na adoção de práticas de contabilidade gerencial nas indústrias paranaenses. **Revista Universo Contábil**, v. 13, n. 3, p. 90-119, 2017.

KÖCHE, José Carlos. **Fundamentos de metodologia científica**. Editora Vozes, 2016.

KOVÁTS, Gergely. The change of organizational structure of higher education institutions in Hungary: a contingency theory analysis. **International Review of Social Research**, v. 8, n. 1, p. 74-86, 2018.

KULKARNI, Vaibhavi. **Contingency Theory**. The International Encyclopedia of Organizational Communication, p. 1-6, 2017.

LAWRIE, Gavin; COBBOLD, Ian. Third-generation *Balanced Scorecard*: evolution of an effective strategic control tool. **International Journal of Productivity and Performance Management**, 2004.

LEITE, Edileia Gonçalves; DIEHL, Carlos Alberto; MANVAILER, Ramão Humberto Martins. Práticas de controladoria, desempenho e fatores contingenciais: um estudo em empresas atuantes no Brasil. **Revista Universo Contábil**, v. 11, n. 2, p. 85-107, 2015.

LESÁKOVÁ, Lubica; DUBCOVÁ, Katarína. Knowledge and use of the *Balanced Scorecard* method in the businesses in the Slovak Republic. **Procedia-Social and Behavioral Sciences**, v. 230, p. 39-48, 2016.

LYU, Hongbo; ZHOU, Zhiying; ZHANG, Zuopeng. Measuring knowledge management performance in organizations: an integrative framework of *Balanced Scorecard* and fuzzy evaluation. **Information**, v. 7, n. 2, p. 29, 2016.

MACHADO, Maria João Cardoso Vieira. *Balanced Scorecard*: an empirical study of small and medium size enterprises. **Review of Business Management**, v. 15, n. 46, p. 129-148, 2013.

MALAGUEÑO, Ricardo; LOPEZ-VALEIRAS, Ernesto; GOMEZ-CONDE, Jacobo. *Balanced Scorecard* in SMEs: effects on innovation and financial performance. **Small Business Economics**, v. 51, n. 1, p. 221-244, 2018.

MANTOVANI, Flávio Roberto. **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.; LAKATOS, E.M. **Fundamentos de metodologia científica**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARIAN, Sergio et al. O processo de implantação do *Balanced Scorecard* na Logística-estudo de caso no Porto de Itajai. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2008.

MARQUES, K. C. M.; SOUZA, R. P.; SILVA, M. Z. Análise SWOT da abordagem da contingência nos estudos da contabilidade gerencial. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 12, n. 25, p. 117-136, 2015.

MARR, Bernard; ADAMS, Chris. The *Balanced Scorecard* and intangible assets: similar ideas, unaligned concepts. **Measuring business excellence**, v. 8, n 3, p. 18-27, 2004.

MARUPING, Likoebe M. et al. A Risk Mitigation Framework for Information Technology Projects: A Cultural Contingency Perspective. **Journal of Management Information Systems**, v. 36, n. 1, p. 120-157, 2019.

MEHRALIAN, Gholamhossein; NAZARI, Jamal A.; GHASEMZADEH, Peivand. The effects of knowledge creation process on organizational performance using the BSC approach: the mediating role of intellectual capital. **Journal of Knowledge Management**, v. 22, n 4, p. 802–823, 2018.

MEYER, Marshall W. **Rethinking performance measurement: Beyond the *Balanced Scorecard***. Cambridge University Press, 2003.

MILES, Raymond E. et al. Organizational strategy, structure, and process. **Academy of management review**, v. 3, n. 3, p. 546-562, 1978.

MINTZBERG, Henry. **Criando organizações eficazes: estruturas em cinco configurações**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MIRANDA, Luiz Carlos et al. Combinando " *Balanced Scorecard* " com " Supply chain management": Uma proposta para a inclusão da perspectiva do fornecedor no " *Balanced Scorecard* ". In: **Cruzando fronteras: tendencias de contabilidad directiva para el siglo XXI: actas VII Congreso Internacional de Costos y II Congreso de la Asociación Española de Contabilidad Directiva**. Servicio de Publicaciones, 2001. p. 254.

MONTEIRO, Paulo Roberto Anderson; CASTRO, Alexandre Ramos; PROCHNIK, Victor. A mensuração do desempenho ambiental no *Balanced Scorecard* e o caso da Shell. **Anais do VII Encontro Nacional sobre Gestão Empresarial e Meio Ambiente**, FGV/USP, 2003.

MOORAJ, Stella; OYON, Daniel; HOSTETTLER, Didier. The *Balanced Scorecard*: a necessary good or an unnecessary evil?. **European Management Journal**, v. 17, n. 5, p. 481-491, 1999.

MOREIRA, Eduardo. Integração do Indicador Custo no Acompanhamento do Desempenho da Manutenção de Usinas Hidrelétricas de Grande Porte. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2000.

MORGAN, Gareth. **Imagens da organização**. 4. reimp. São Paulo: Atlas, 2006.

NEELY, Andy et al. Towards the third generation of performance measurement. **Controlling**, v. 15, n. 3-4, p. 129-136, 2003.

NORREKLIT, Hanne. The balance on the *Balanced Scorecard* a critical analysis of some of its assumptions. **Management accounting research**, v. 11, n. 1, p. 65-88, 2000.

OCAMPO, Lanndon et al. Identifying critical indicators in sustainable manufacturing using analytic hierarchy process (AHP). **Manufacturing and Industrial Engineering**, v. 14, n. 3-4, 2015.

OLIVEIRA, Alan Santos de. **Contingência organizacional e mensuração de desempenho: um estudo em ONGs brasileiras**. 2017. 196 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Universidade Federal da Paraíba, Paraíba, 2017.

OLIVEIRA, Alexsandro Alves de. **Projeto de intervenção adaptando o *Balanced Scorecard* ao sistema de compras da Base Aérea de Natal**. 2016. Dissertação de Mestrado (Mestrado em Gestão Pública). Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal – RN, 2016.

OLIVEIRA, Lucas Rebello de et al. Sustentabilidade: da evolução dos conceitos à implementação como estratégia nas organizações. **Production**, v. 22, n. 1, p. 70-82, 2012.

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

OLVE, Nils-Göran; ROY, Jan; WETTER, Magnus. **Performance drivers: A practical guide to using the Balanced Scorecard**. Chichester: Wiley, 1999.

OTLEY, David T. The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. In: **Readings in accounting for management control**. Springer, Boston, MA, 1980. p. 83-106.

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

PANTANO, V.; PARANJAPE, B.; ROSSITER, M. Insights from the *Balanced Scorecard* Performance Measurement Systems: Successes, Failures and Future-a Review,". **Measuring Business Excellence**, v. 10, n. 3 s 7, 2006.

PERROW, Charles. A framework for the comparative analysis of organizations. **American sociological review**, p. 194-208, 1967.

PFORSICH, Hugh. Does your scorecard need a workshop?. **Strategic finance**, v. 86, n. 8, p. 30-35, 2005.

PINTO, Francisco. *Balanced Scorecard* - alinhar mudanças, estratégia e performance nos serviços públicos. **Tourism & Management Studies**, v. 3, p. 214-215, 2007.

POISTER, T. H.; ARISTIGUETA, M. P.; HALL, J. L. **Managing and Measuring Performance in Public and Nonprofit Organizations: An Integrated Approach**. 2 ed. Josey-Bass: São Francisco, 2015.

POOLE, Dennis L. et al. Improving the quality of outcome evaluation plans. **Nonprofit Management and Leadership**, v. 11, n. 4, p. 405-421, 2001.

PORTER, Michael E. A nova era da estratégia. **HSM Management**, v. 1, n. 1, p. 18-28, 2000.

PUNNIYAMOORTHY, M.; MURALI, R. Balanced score for the *Balanced Scorecard*: a benchmarking tool. Benchmarking: **An International Journal**, v. 15, n. 4, p. 420-443, 2008.

QUESADO, Patrícia Rodrigues; AIBAR GUZMÁN, Beatriz; LIMA RODRIGUES, Lúcia. Advantages and contributions in the *Balanced Scorecard* implementation. **Intangible capital**, v. 14, n. 1, p. 186-201, 2018.

QUESADO, Patricia; LETRAS, Cátia. O *Balanced Scorecard* como ferramenta de gestão estratégica no setor bancário. **European Journal of Applied Business and Management**, v. 1, n. 1, 2015.

QUESADO, Patrícia Rodrigues; RODRIGUES, Lucia Lima. Factores determinantes na implementação do *Balanced Scorecard* em Portugal. **Revista Universo Contábil**, v. 5, n. 4, p. 94-115, 2009.

QUINTERO-BELTRÁN, Lewis Charles; OSORIO-MORALES, Licet María. *Balanced Scorecard* como ferramenta para empresas em estado de crise (The *Balanced Scorecard* As a Tool for Companies in Crisis). **Revista CEA**, v. 4, n. 8, 2018.

RAMOS, Albenides. **Metodologia da pesquisa científica: como uma monografia pode abrir o horizonte do conhecimento**. Atlas, 2009.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, p. 76-97, 2006.

REIS, Ana Paula. **Balanced Scorecard como ferramenta de controlo de gestão e alinhamento estratégico nas organizações – Caso da Mindelhotel S.A.** 2015. 88 f. Monografia (Licenciatura em Organização e Gestão de Empresas). Universidade do Mindelo, Mindelo, 2015.

RIGBY, Darrell; BILODEAU, Barbara. Management tools & trends 2013. **London: Bain & Company**, 2011.

ROCHA, Henrique Martins. Estudo de aplicações do *Balanced Scorecard* como instrumento de desdobramento estratégico e alavancagem de resultados. **Revista Eletrônica de Ciência Administrativa**, v. 4, n. 1, p. 1-17, 2005.

RODRIGUES, William Costa et al. Metodologia científica. **Faetec/IST**. Paracambi, p. 01-20, 2007.

ROEST, Pim. The golden rules for implementing the balanced business scorecard. **Information Management & Computer Security**, v. 5, n. 5, p. 163-165, 1997.

ROMERO-SILVA, Rodrigo; SANTOS, Javier; HURTADO, Margarita. A note on defining organisational systems for contingency theory in OM. **Production Planning & Control**, v. 29, n. 16, p. 1343-1348, 2018.

SANTOS, Marcos Igor da Costa. **Consequências da implantação do *Balanced Scorecard* nas companhias abertas brasileiras**. 2010. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Programa Multi-Institucional e Inter-Regional em Ciências Contábeis da UNB, UFPB e UFRN. João Pessoa, 2010

SCHIEMANN, William; LINGLE, John H. **Bullseye!: hitting your strategic targets through high-impact measurement**. Simon and Schuster, 1999.

SILVA, Alexsandro da. **Avaliação da sustentabilidade a luz do *Balanced Scorecard*: um estudo de caso de uma empresa do setor elétrico**. 2018. Dissertação (Mestrado em Administração). Universidade do Sul de Santa Catarina – UNISUL, Florianópolis – SC, 2018.

SILVA BARRETO, Leilianne Michelle Trindade et al. Cultura organizacional e liderança: uma relação possível?. **Revista de Administração**, v. 48, n. 1, p. 34-52, 2013.

SILVA CARVALHO, Giselle; TOSTES, Fernando Pereira. A implantação do *Balanced Scorecard* em uma empresa brasileira do setor petroquímico: um estudo de caso. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2007.

SILVA, Edna Lúcia da; MENEZES, Estera Muszkat. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. 3 ed. Florianópolis: Laboratório de Ensino a Distância da UFSC, 2001.

SILVA, Gilson Rodrigues et al. Percepção de gestores a respeito da utilidade da mensuração de desempenho à luz das perspectivas do *Balanced Scorecard*. **Refas-Revista Fatec Zona Sul**, v. 5, n. 2, p. 19-33, 2018.

SILVA, L. C. O *Balanced Scorecard* e o processo estratégico. **Caderno de Pesquisas em Administração**, v. 10, p. 61-73, 2003.

SILVA PAULA, Jackeline Martins. **Relação entre a mensuração de desempenho e os fatores contingenciais: um estudo na indústria de transformação da região metropolitana de Recife**. 2018. Dissertação (Mestrado em Controladoria). Programa de Pós-Graduação em Controladoria da Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE). Recife, 2018.

SMITH, Jeffery S. et al. Service recovery system antecedents: a contingency theory investigation. **Journal of Service Management**, 2019.

SODERBERG, Marvin J. **The *Balanced Scorecard*: structure and use in Canadian companies**. 2006. Tese (Mestrado em Ciências do Departamento de Contabilidade), Universidade de Saskatchewan Saskatoon, Saskatchewan, Canadá, 2006.

SOUSA, Rui; VOSS, Christopher A. Contingency research in operations management practices. **Journal of Operations Management**, v. 26, n. 6, p. 697-713, 2008.

SOUZA, Josevaldo Amaral et al. Gestão da cadeia de suprimento na perspectiva do *Balanced Scorecard*/Integrating the thermometer model dynamic and kanitz fleuret. **RAUnP-ISSN 1984-4204**, v. 8, n. 1, p. 31-39, 2015.

XAVIER, Leonel Salvador Esteves. **O controlo de gestão nas instituições financeiras e a aplicabilidade do *Balanced Scorecard* numa instituição financeira a nível regional**. 2012. 105 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Gestão das Instituições Financeiras). Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Lisboa, 2012.

VAN VEEN-DIRKS, Paula MG; LILLIS, Anne M. Do the Motives for Adoption of the *Balanced Scorecard* affect its Development and Use?. **Performance Measurement and Management Control: The Relevance of Performance Measurement and Management Control Research**, p. 15, 2018.

VAN VELSOR, Ellen; MCCAULEY, Cynthia D.; RUDERMAN, Marian N. (Ed.). **The center for creative leadership handbook of leadership development**. John Wiley & Sons, 2010.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2016.

WADONGO, B.; ABDEL-KADER, M. Contingency theory, performance management and organizational effectiveness in the third sector: A theoretical framework. **International Journal of Productivity and Performance Management**, v. 63, n. 6, p. 680-703, 2014.

WERNKE, Rodney; LUNKES, Rogério J.; BORNIA, Antonio Cezar. *Balanced Scorecard: considerações acerca das dificuldades na implementação e das críticas ao modelo*. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2002.

WILDER, A. **Mudança no setor supermercadista e a formação de associações de pequenos supermercados**. 2003. Dissertação (Mestrado em Economia Aplicada) - Escola Superior de Agricultura Luiz de Queiroz/USP, Piracicaba - SP, 2003.

APÊNDICE

Anexo 1: Questionário da Pesquisa

Seção I

Termo de consentimento livre e esclarecido

O Sr. (a) está sendo convidado (a) como voluntário (a) a participar da pesquisa "RELAÇÕES ENTRE FATORES CONTINGENCIAIS E O NÍVEL DE ADOÇÃO DO BALANCED SCORECARD". Neste estudo pretendemos analisar as relações entre os fatores contingenciais presentes nas empresas pesquisadas e o nível de uso do Balanced Scorecard nestas mesmas empresas.

O motivo para o estudo em questão advém da lacuna encontrada na literatura quanto ao entendimento de fatores que podem ter relação com o uso da ferramenta Balanced Scorecard, limitando ou facilitando o uso desta pelos empresários em suas ações cotidianas, um maior entendimento do Balanced Scorecard pode vir a auxiliar na sua inserção nos ambientes empresariais e assim contribuir na melhoria de desempenho destas empresas.

Para este estudo será adotado o uso do Questionário online de múltiplas escolhas. Você será esclarecido (a) sobre o estudo em qualquer aspecto que desejar e estará livre para participar ou recusar-se a participar. Poderá retirar seu consentimento ou interromper a participação a qualquer momento.

A pesquisadora irá tratar sua identidade com padrões profissionais de sigilo. Os resultados da pesquisa estarão a sua disposição quando finalizada. O (A) Sr. (a) não será identificado em nenhuma publicação que possa resultar deste estudo.

*Obrigatório

Você aceita participar desta pesquisa? *

() Sim

() Não

Em caso de dúvidas éticas ou a respeito dos questionamentos realizados entrar em contato com o e-mail: rayane.farias10@hotmail.com ou WhatsApp: (83) 99167-7741.

Seção II

Perfil empresarial

Informações adicionais para caracterização empresarial do universo da pesquisa

1. Setor de atuação:

() Fabricação de calçados

() Panificação

() Fabricação de Móveis

2. Estrutura hierárquica organizacional da empresa:

() Dois níveis (Direção geral e setores operacionais)

() Três níveis (Direção geral, departamentos por área funcional e setores operacionais)

() Quatro níveis (Direção geral, diretorias por área funcional, departamentos e setores) ou mais

3. Tempo de atuação da empresa no Mercado:

- Menor que 5 anos
- Entre 5 e 10 anos
- Maior que 10 anos

4. Abrangência do mercado em que atua:

- Mercado local
- Mercado regional
- Mercado nacional
- Mercado internacional

5. Base de relações com fornecedores:

- Negócios individuais
- Contratos de curto prazo
- Contratos de longo prazo
- Participação societária (aquisição de direito da sociedade)

6. Base de relações com clientes:

- Negócios individuais
- Contratos de curto prazo
- Contratos de longo prazo
- Participação societária (aquisição de direito da sociedade)

Seção III

Relações entre fatores contingenciais e o nível de adoção do *Balanced Scorecard*

Pesquisa realizada pela Mestranda Rayane Farias dos Santos com a finalidade de obter dados para sua pesquisa de dissertação perante o curso de Mestrado em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba.

1. (USO DO BSC) Em qual das categorias abaixo a empresa se enquadra:

- A empresa possui estratégias de negócios
- A empresa além de possuir estratégia de negócios utiliza medidas vinculadas para verificar o desempenho dos negócios
- A empresa utiliza indicadores financeiros e não financeiros para medir seu desempenho ou direcionadores de resultado
- A empresa possui um sistema integrado para medir o desempenho do negócio ou tem entendimento da função de indicadores de desempenho
- A empresa faz o uso de balanceamento ou elos causais atrelados a estratégia de negócios

2. (AMBIENTE EXTERNO) Intensidade de concorrência no ambiente de negócios

- Nada competitivo
- Pouco competitivo
- Competitivo
- Muito competitivo
- Extremamente competitivo

3. (AMBIENTE EXTERNO) Competição por compra de insumos / componentes

- () Nada competitivo () Muito competitivo
 () Pouco competitivo () Extremamente competitivo
 () Competitivo
4. (AMBIENTE EXTERNO) Competição por mão-de-obra
 () Nada competitivo () Muito competitivo
 () Pouco competitivo () Extremamente competitivo
 () Competitivo
5. (AMBIENTE EXTERNO) Mudanças nos preços de seus fornecedores
 () Nunca () Frequentemente
 () Muito raramente () Muito frequentemente
 () Raramente () Sempre
6. (AMBIENTE EXTERNO) Regulamentações econômicas e políticas
 () Nunca () Frequentemente
 () Muito raramente () Muito frequentemente
 () Raramente () Sempre
7. (AMBIENTE EXTERNO) Quão previsível são as solicitações/pedidos dos *Stakeholders* (clientes, fornecedores, funcionários, comunidade e investidores) e a prestação de contas
 () Nada previsível () Muito previsível
 () Pouco previsível () Extremamente previsível
 () Previsível
8. (TAMANHO) Qual é a faixa que corresponde ao faturamento (Receita Bruta em R\$) anual de sua empresa?
 () Até R\$ 360.000,00 (Microempresa)
 () De R\$ 360.000,01 até R\$ 4.800.000,00 (Empresa de pequeno porte)
 () De R\$ 4.800.000,00 até R\$ 300 milhões (Médio porte)
 () Maior que R\$ 300 milhões (Grande porte)
9. (TAMANHO) Qual é a faixa que corresponde ao número de funcionários da sua empresa?
 () Até 19 empregados
 () De 20 a 99 empregados
 () De 100 a 499 empregados
 () Mais de 500 empregados
10. (ESTRATÉGIA) Possui alta qualidade do produto/serviço, muito maior do que a concorrência.
 () Nunca () Frequentemente
 () Muito raramente () Muito frequentemente
 () Raramente () Sempre
11. (ESTRATÉGIA) Oferece suporte ao cliente do produto/serviço.
 () Nunca () Frequentemente
 () Muito raramente () Muito frequentemente
 () Raramente () Sempre
12. (ESTRATÉGIA) Se concentra no monitoramento e redução de custos.

- () Nunca () Frequentemente
 () Muito raramente () Muito frequentemente
 () Raramente () Sempre
12. (ESTRATÉGIA) Embarca em projetos financiados arriscados que estão além de seu foco.
 () Nunca () Frequentemente
 () Muito raramente () Muito frequentemente
 () Raramente () Sempre
13. (ESTRATÉGIA) Analisa operações diárias para poder realizar as tomadas de decisões.
 () Nunca () Frequentemente
 () Muito raramente () Muito frequentemente
 () Raramente () Sempre
14. (ESTRATÉGIA) Desenvolve características únicas em seus produtos/serviços.
 () Nunca () Frequentemente
 () Muito raramente () Muito frequentemente
 () Raramente () Sempre
15. (ESTRUTURA) Participação dos funcionários no processo de tomada de decisão.
 () Nunca () Frequentemente
 () Muito raramente () Muito frequentemente
 () Raramente () Sempre
16. (ESTRUTURA) Descrições de trabalho formais e observação de regras e regulamentos escritos
 () Nunca () Frequentemente
 () Muito raramente () Muito frequentemente
 () Raramente () Sempre
17. (ESTRUTURA) Simpatia e proximidade entre gestores e funcionários.
 () Nunca () Frequentemente
 () Muito raramente () Muito frequentemente
 () Raramente () Sempre
18. (ESTRUTURA) Ênfase na formação e especializações profissionais dos funcionários.
 () Nunca () Frequentemente
 () Muito raramente () Muito frequentemente
 () Raramente () Sempre
19. (TECNOLOGIA) Uso de tecnologias de comunicação (por exemplo fax, telefone fixo, celulares, redes sociais).
 () Nunca () Frequentemente
 () Muito raramente () Muito frequentemente
 () Raramente () Sempre
20. (TECNOLOGIA) Uso de computadores e softwares para desempenho de atividades.
 () Nunca () Frequentemente
 () Muito raramente () Muito frequentemente
 () Raramente () Sempre

21. (TECNOLOGIA) Página na internet para viabilizar o comércio eletrônico dos seus produtos e serviços.

- | | |
|--|---|
| <input type="checkbox"/> Nunca | <input type="checkbox"/> Frequentemente |
| <input type="checkbox"/> Muito raramente | <input type="checkbox"/> Muito frequentemente |
| <input type="checkbox"/> Raramente | <input type="checkbox"/> Sempre |

22. (TECNOLOGIA) Uso de sistemas de informação de gestão e gerenciamento da relação com o cliente.

- | | |
|--|---|
| <input type="checkbox"/> Nunca | <input type="checkbox"/> Frequentemente |
| <input type="checkbox"/> Muito raramente | <input type="checkbox"/> Muito frequentemente |
| <input type="checkbox"/> Raramente | <input type="checkbox"/> Sempre |

23. (CULTURA) Os funcionários pensam de forma proativa (que visa antecipar futuros problemas, necessidades ou mudanças) e tentam evitar potenciais problemas.

- | | |
|--|---|
| <input type="checkbox"/> Nunca | <input type="checkbox"/> Frequentemente |
| <input type="checkbox"/> Muito raramente | <input type="checkbox"/> Muito frequentemente |
| <input type="checkbox"/> Raramente | <input type="checkbox"/> Sempre |

24. (CULTURA) Os funcionários são receptivos a novas ideias e regulamentos.

- | | |
|--|---|
| <input type="checkbox"/> Nunca | <input type="checkbox"/> Frequentemente |
| <input type="checkbox"/> Muito raramente | <input type="checkbox"/> Muito frequentemente |
| <input type="checkbox"/> Raramente | <input type="checkbox"/> Sempre |

25. (CULTURA) Há atmosfera de cooperação, lealdade e boas relações.

- | | |
|--|---|
| <input type="checkbox"/> Nunca | <input type="checkbox"/> Frequentemente |
| <input type="checkbox"/> Muito raramente | <input type="checkbox"/> Muito frequentemente |
| <input type="checkbox"/> Raramente | <input type="checkbox"/> Sempre |

26. (CULTURA) Os funcionários são abertos uns aos outros, possuem espírito de equipe e união.

- | | |
|--|---|
| <input type="checkbox"/> Nunca | <input type="checkbox"/> Frequentemente |
| <input type="checkbox"/> Muito raramente | <input type="checkbox"/> Muito frequentemente |
| <input type="checkbox"/> Raramente | <input type="checkbox"/> Sempre |

27. (CULTURA) O trabalho é feito com base no consenso e participação do empresário junto com os funcionários.

- | | |
|--|---|
| <input type="checkbox"/> Nunca | <input type="checkbox"/> Frequentemente |
| <input type="checkbox"/> Muito raramente | <input type="checkbox"/> Muito frequentemente |
| <input type="checkbox"/> Raramente | <input type="checkbox"/> Sempre |

28. (LIDERANÇA) O empresário enfatiza o planejamento estratégico e as práticas de gestão.

- | | |
|--|---|
| <input type="checkbox"/> Nunca | <input type="checkbox"/> Frequentemente |
| <input type="checkbox"/> Muito raramente | <input type="checkbox"/> Muito frequentemente |
| <input type="checkbox"/> Raramente | <input type="checkbox"/> Sempre |

29. (LIDERANÇA) O empresário e, caso tenha, a equipe de gestão assume riscos pensando de forma proativa (que visa antecipar futuros problemas, necessidades ou mudanças).

- | | |
|--|---|
| <input type="checkbox"/> Nunca | <input type="checkbox"/> Frequentemente |
| <input type="checkbox"/> Muito raramente | <input type="checkbox"/> Muito frequentemente |

Raramente

Sempre

30. (LIDERANÇA) O empresário possui uma excelente relação de trabalho com os seus funcionários.

Nunca

Frequentemente

Muito raramente

Muito frequentemente

Raramente

Sempre

31. (LIDERANÇA) O empresário delega autoridade a seus subordinados para tomar decisões.

Nunca

Frequentemente

Muito raramente

Muito frequentemente

Raramente

Sempre