



Revista de Administração e Contabilidade

Volume 15, número 2

Feira de Santana, maio/agosto 2023 p. 87 – 106

ISSN: 2177-8426

Relações entre o nível de adoção do *Balanced Scorecard* e fatores contingenciais em micro e pequenas empresas

Rayane Farias dos Santos

Antônio André Cunha Callado

Resumo

Este estudo teve como objetivo geral analisar a relação existente entre o nível de uso do Balanced Scorecard e os fatores contingenciais no contexto das Micro e Pequenas Empresas. Por meio de uma revisão da literatura foram escolhidos seis fatores contingenciais para compor a análise: ambiente externo, estrutura organizacional, estratégia organizacional, tecnologia, cultura organizacional e liderança. Foi operacionalizada uma pesquisa descritiva, exploratória e quantitativa, com uma amostra de 42 micro e pequenas empresas do setor de Panificação atuantes no Estado da Paraíba. A coleta de dados foi realizada por meio de um questionário estruturado cujo acesso ocorreu através do 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 Balanced Scorecard. Os fatores contingenciais Ambiente Externo, Estratégia, Estrutura, Tecnologia e Cultura se mostraram significativos ao nível de 1% ou 5%. Os resultados demonstram a existência de fatores relacionados ao nível de uso da ferramenta, servindo de direcionadores contributivos, ou seja, a presença desses fatores auxilia no uso da ferramenta, ou inibidores, ou seja, a presença desses fatores prejudica o uso da ferramenta.

Palavras-Chave: *Balanced Scorecard*. Teoria da Contingência. Fatores Contingenciais. Micro e Pequenas Empresas. Empresas de Panificação.

1. INTRODUÇÃO

O Balanced Scorecard (BSC) é um instrumento de sistemas de controle gerencial e desempenho contemporâneo utilizado pelas empresas, principalmente internacionalmente, desenvolvido nos Estados Unidos pelos autores Kaplan e Norton no ano de 1992, empregado

como medida de estratégia e vantagem competitiva (Silva, Wanderley, Pereira & Amaral Carneiro, 2020).

Ele é considerado uma das ferramentas que ganhou grande destaque dentro da Contabilidade Gerencial (Rigby & Bilodeau, 2015), porém, apesar da importância atribuída 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 que a ferramenta se adapte aos objetivos exclusivos de cada organização (Beuren, Souza & Portulhak, 2018).

Estudos como Cooper, Ezzamel e Qu (2017); Kruger, Simionato, Zanella e Murilo Petri (2018) sugerem que o BSC é visto como um dos sistemas de medição de desempenho mais influente e amplamente aceito, ainda assim, a sua implementação tem sido vista por muitos como operacionalmente difícil e restritiva (Kruger et al. 2018).

Hepler, Anderson, Cooper e Ogden (2016) obtiveram como achado 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.

Há escassez de evidências empíricas sobre os níveis de implementação, os motivos da adoção e os benefícios do BSC em pequenas e médias empresas, 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, Lopez-Valeiras & Gomez-Conde, 2018).

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 BSC em operação e a pesquisa acadêmica vem buscando explorar os fatores que estão envolvidos nessas falhas (Johanson, Skoog, Backlund & Almqvist, 2006).

Islan e Tadros (2012) enfatizam que a aplicação do BSC como sistema de controle gerencial não é um plano para o sucesso, mas a capacidade da ferramenta de informar os gerentes sobre como responder ao nível de incerteza da empresa auxilia bastante. Para responder à incerteza, a estrutura da teoria da contingência preconiza que ferramentas como o BSC obteriam um melhor desempenho agindo em comum acordo com outros fatores situacionais da empresa.

Os 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).

Pesquisas 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 BSC. Mesmo que o estudo tenha utilizado como base de análise apenas dois fatores contingenciais, já impulsionam o início de uma jornada de pesquisas que podem enriquecer muito na implantação do BSC, por meio do estudo de relações entre essas variáveis.

Diante da importância do BSC, mas também da grande dificuldade de implementação evidenciada por vários estudiosos, do direcionamento que a descoberta de aspectos

facilitadores ou limitantes podem trazer a problemática evidenciada, e visando acrescentar maior profundidade no âmbito dos estudos que vem sendo iniciados é que surge o questionamento base desse estudo: Quais as relações existentes entre o nível de uso do BSC e os fatores contingenciais?

A problemática desencadeia no objetivo dessa pesquisa que é analisar as relações existentes entre o nível de uso do BSC e os fatores contingenciais. O estudo contribui traçando um novo rumo para a literatura do BSC, buscando por meio da Teoria da Contingência um suporte para tornar o processo de implementação da ferramenta menos difícil, desencadeando o avanço dessas correntes literárias que, juntas, contribuem para as teorias de gestão empresarial.

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. 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 inicial de Costantini, Landi e Bonazzi (2020), o que caracteriza esta pesquisa como exploratória e demonstra sua contribuição à literatura.

Além do mais, o estudo voltou-se as Micro e Pequenas Empresas (MPEs) que desempenham um papel fundamental na economia brasileira, responsáveis pela geração de mais de 70% de empregos formais em 2021, com base em dados do Cadastro Geral de Empregados e Desempregados (Caged) do Ministério da Economia. O setor escolhido, de panificação também é extremamente importante para a economia, pois conforme o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), é caracterizado como o segundo maior canal de distribuição de alimentos e responsável pela geração de mais de 700 mil empregos diretos em 2017.

A pesquisa encontra-se estruturada em cinco partes contando com esta introdução, seguindo do referencial base para suportar o objetivo proposto. A terceira parte compreende os procedimentos metodológicos utilizados. Na quarta parte são apresentados os resultados do estudo, finalizando-se com as considerações, contribuições e reflexões a respeito dos achados do estudo.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 *Balanced Scorecard*

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

Em 1990, David Norton e Robert Kaplan engajaram-se nesses ideais de mudanças das ferramentas gerenciais, visando auxiliar as empresas na busca de indicadores de desempenho que superassem as medidas financeiras, originando o modelo de avaliação de desempenho que posteriormente ficou conhecido como BSC, que significa “indicadores equilibrados” (Kaplan & Norton, 1996).

O BSC é resultado da necessidade das organizações em compreender toda a sua complexidade e desempenho empresarial, o que desencadeou na sua crescente utilização no ambiente empresarial (Epstein & Manzoni, 1998). Por meio da estratégia empresarial integra medidas equilibradas distribuídas entre financeiras, que são voltadas a relatar os eventos

ocorridos no passado, e não financeiras, conhecidas também como vetores, devido a sua capacidade de alavancar performance futura (Kaplan & Norton, 1996).

O BSC passou por três gerações, na primeira o foco era mensurar a performance organizacional superando as limitações dos indicadores financeiros, buscava-se o equilíbrio entre as medidas de performance e os objetivos estratégicos empresariais (Kaplan & Norton, 1996). Na segunda, a ferramenta passou a ser utilizada como um instrumento de monitoramento, implantação e realinhamento de estratégias, possuindo ainda uma relação de causa e efeito entre as medidas e as perspectivas (Silva Carvalho & Tostes, 2007). Na terceira, o BSC é apresentado como um sistema capaz de alinhar a estratégia às ações operacionais, desenvolvendo-se como um sistema integrado de gestão estratégica.

O BSC é composto por quatro perspectivas. A financeira é responsável por verificar se a estratégia organizacional implementada está agregando e ocasionando melhora na lucratividade, fazendo uso de indicadores financeiros tradicionais (Silva Carvalho & Tostes, 2007). Seu objetivo é causar uma boa impressão aos Stakeholders demonstrando que seus investimentos possuem retorno financeiro certo e rápido (Reis, 2016).

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 (Butler, Henderson & Raiborn, 2011).

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 (Batista, 2016).

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 (Al-Hayaly & Alnajjar, 2016).

Mesmo considerando o vasto alcance e reverberação literária e empresarial com a proposta do BSC, algumas críticas foram enunciadas quanto ao design da ferramenta, a necessidade de adição de novas perspectivas e as dificuldades de implementação devido a sua adequação para diferentes tipos e tamanhos organizacionais (Wernke, Lunke & Bornia, 2002). As pequenas e médias empresas têm o agravante de serem mais flexíveis e reativas às mudanças do mercado e seus gestores terem menos expertise (Reis, 2016).

Al-Hayaly e Alnajjar (2016) afirmam que a discrepância da medição do desempenho entre as MPEs e as de grande porte deve-se ao mau processo de desenvolvimento da estratégia de medição e da falta de conhecimento de fatores que sirvam de direcionadores para que essas ferramentas estratégicas se adequem a realidade de tais empresas. Nesse sentido, a teoria da contingência, por meio dos fatores contingenciais pode trazer contribuições.

2.2 Teoria da Contingência

Em 1970, a teoria sistêmica e outros fatores situacionais, levaram a formulação de ideais que culminaram no que ficou conhecido como Teoria da Contingência, uma tentativa de explicar uma variedade de práticas de gerenciamento contábil que eram aparentes naquele tempo, através do pressuposto de que não existe uma estrutura ótima e única que irá atender

a necessidade de todas as organizações, visto que cada estrutura organizacional possui suas especificidades (Otley, 2016).

A teoria da contingência é baseada na crença de que não existe uma maneira específica de projetar e gerenciar, 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 (Bueren & Fiorentin, 2014). Ela é responsável por mudanças na perspectiva de implantação de sistemas gerenciais, com ênfase aos sistemas de avaliação de desempenho (Oliveira, 2017).

A abordagem contingencial leva em consideração fatores situacionais importantes. Para Donaldson (2001), esses fatores representam qualquer variável que seja capaz de influenciar o ambiente organizacional, sejam fatores internos ou externos, impactando no desempenho ou acarretando em mudanças estruturais ou comportamentais.

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, estrutura organizacional, estratégia, tecnologia, cultura e liderança.

O ambiente é considerado um fator contingencial externo à organização, na medida em que o ambiente é impactado por mudanças, influenciando as variáveis organizacionais internas (Bueren & Fiorentin, 2014). Aspectos como a incerteza, a estabilidade, diversidade de mercado e hostilidade são dimensões que influenciarão no ambiente ao qual a organização está inserida e, portanto, nelas próprias (Mintzberg, 2011).

A estrutura organizacional 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 (Romero-Silva, Santos & Hurtado, 2018).

A estratégia organizacional está relacionada a forma que a organização vai se planejar e executar práticas para alcançar seus objetivos, 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 (Guerra, 2007).

A tecnologia fornece uma dimensão adicional ao relacionamento entre as medidas de desempenho e a estratégia da empresa e é utilizada de forma variada em organizações distintas (Hyvönen, 2007). A cultura é composta de tradições padronizadas e interrelacionadas, que são transmitidas ao longo do tempo e espaço, baseadas nas capacidades simbólicas linguísticas e não linguísticas, podendo ser características inerentes ou capacidades adquiridas pela convivência em sociedade (Chenhall, 2003).

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 (Van Velsor, McCauley & Ruderman, 2010).

Logo, cada um desses fatores estão intrinsecamente ligados as mudanças e processos que podem impactar os aspectos financeiros e não financeiros das organizações, necessitando do olhar da literatura gerencial para integra-los no momento da construção de ferramentas gerenciais.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O presente estudo pode ser classificado como descritivo e exploratório, operacionalizado através da técnica *Survey*, considerando uma abordagem quantitativa de análise. A pesquisa descritiva busca estudar as 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 (Koche, 2016).

O estudo exploratório caracteriza-se pela compreensão de dado 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). E 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 (Rodrigues et al, 2007).

No que tange ao universo da pesquisa foi escolhido o setor de panificação do Estado da Paraíba. O site da Federação das Indústrias do Estado da Paraíba (FIEP) disponibiliza uma listagem de empresas cadastradas por segmentos, logo ao informar o setor de panificação, o site retornou uma listagem formada por 205 empresas. Couper (2000) assinala que o uso da *web* vem facilitando muito a dinâmica das pesquisas, a utilização de listagens online, por exemplo, facilita a coleta de dados, pois o universo é conhecido e se pode selecionar tanto uma amostra probabilística quanto buscar abranger toda a população. As informações disponibilizadas permitem contactar todas as empresas listadas e por diversos canais.

No Brasil, de acordo com o SEBRAE, as padarias são caracterizadas como o segundo maior canal de distribuição de alimentos, oferecendo um mix extremamente variado de produtos, além do mais, o setor foi responsável pela geração de mais de 700 mil empregos diretos em 2017. Devido a importância do setor e sua caracterização como categoria essencial no período da pandemia do Covid-19, momento em que a pesquisa foi realizada, desencadearam em sua escolha.

As empresas pesquisadas compõem empresas presentes na capital do Estado da Paraíba, assim como panificadoras presentes no interior, ou seja, um conjunto de empresas distribuídas por todo o Estado, sem priorização por uma ou outra parte. Qualquer empresa tem acesso ao cadastramento no site da FIEP, e devido a essa distribuição de localidades é que foi escolhida tal listagem, visando diminuir a subjetividade e aumentar a generalidade da pesquisa.

As empresas presentes nessa listagem foram todas contactadas por e-mails, ligações e WhatsApp. A partir do momento que as empresas se dispunham a participar, os links dos questionários que foram inseridos na plataforma *Google Forms*, foram enviados por WhatsApp ou e-mail, conforme a empresa achasse mais cômodo. Ao acessar o link as empresas respondiam os questionários, que foram sendo contabilizados pela plataforma no período em que a pesquisa ficou aberta para respostas, que foram três meses, tempo de duração da coleta de dados.

Esses mecanismos foram utilizados devido à pandemia do Covid-19, que assolou os países, não havendo possibilidade de aplicação presencial dos questionários. Qualquer dúvida foi sanada por um dos meios de comunicação citados e ao final do período informado foram coletados os questionários, por meio do *Google Forms*, das 42 empresas participantes, totalizando a amostra final da pesquisa.

As variáveis concernentes ao objetivo proposto no estudo são os níveis de uso do BSC descritos na Tabela 1 e os fatores contingenciais descritos na Tabela 2.

Tabela 1 - 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: Recuperado de “*The Balanced Scorecard: structure and use in Canadian companies*”, de M. J. Soderberg, 2006, Universidade de Saskatchewan Saskatoon, p. 29.

Como demonstrado na Tabela 1, as empresas podem ser classificadas quanto ao uso do BSC variando de não usuários até usuários do BSC III, de acordo com o grau de conhecimento e aplicabilidade da ferramenta na organização, logo ao responder a pesquisa as empresas se classificaram em um desses níveis.

No que diz respeito aos fatores contingenciais, as variáveis utilizadas para mensuração dessas categorias são descritas a seguir.

Tabela 2 - Fatores Contingenciais

Grupo	Categorias	Variáveis	Fontes
Fatores Contingenciais	Ambiente Externo	Concorrência; Dinamismo ambiental; Incerteza ambiental.	Wadongo e Abdel-Kader (2014) Poister, Aristigueta e Hall (2014); Otley, (2016);
	Estratégia Organizacional	Agressividade, Proatividade, Risco, Análise e Características exclusivas de produto/serviço.	Hyvönen (2007); Islam e Tadros (2012); Reis (2016)
	Estrutura Organizacional	Grau de descentralização Grau de formalização Grau de estratificação Grau de complexidade	Hyvönen (2007); Wadongo e Abdel-Kader (2014) (2014); Otley (2016)
	Tecnologia	Complexidade tecnológica Independência tecnológica Aplicação de TI moderna	Wadongo e Abdel-Kader (2014) Klein (2014).
	Cultura Organizacional	Cultura proativa / reativa Cultura flexível / rígida Coletivismo / individualismo Centralização / descentralização	Donaldson (2001) Wadongo e Abdel-Kader (2014)
	Liderança	Excelência em gestão, melhores práticas na relação de trabalho, delegação de autoridade	Wadongo e Abdel-Kader (2014); Klein (2014).

Fonte: Adaptado de “Contingência organizacional e mensuração de desempenho: um estudo em ONGs brasileiras” A.S. Oliveira, 2017, Universidade Federal da Paraíba, p. 106.

De acordo com a Tabela 2, para cada uma das categorias de fatores contingenciais são apresentadas de três a cinco variáveis, que foram medidas por meio da escala likert de 5 ou 6

pontos, dependendo de quais captassem de forma mais clara a essência do questionamento realizado. Cujas variáveis concorrência, que faz parte do fator contingencial ambiente externo, variou de nada competitivo até extremamente competitivo. O dinamismo ambiental e a incerteza, outras duas variáveis presentes na categoria do fator contingencial ambiente externo, variaram respectivamente de nunca até sempre, e de nada previsível a extremamente previsível. As variáveis das demais categorias de fatores contingenciais são captadas variando em suas extremidades de nunca até sempre.

No que se refere aos procedimentos técnicos utilizados, por meio do método *Survey*, que se fundamenta pela coleta de informações por meio de grupos de pessoas, cujo comportamento pretende-se conhecer ou prever (Gil, 2018), foi construído um questionário tomando como base os estudos de Soderberg (2006) e Oliveira (2017). A estrutura foi formada por questões de múltipla escolha, de cunho fechado.

No que tange as técnicas estatísticas, primeiro foi utilizada a estatística descritiva, no intuito de organizar, sumarizar e descrever os dados referentes aos níveis de uso do BSC e os fatores contingenciais. Em seguida foi aplicado o teste de *Kruskal Wallis*, que é um teste não paramétrico utilizado para testar a significância entre variáveis, neste caso a significância entre o nível de uso do BSC e os fatores contingenciais (Fávero & Belfiore, 2017).

Foi aplicado também 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 (Fávero & Belfiore, 2017). Ambos os testes foram realizados ao nível de confiança de 95%.

4. ANÁLISE DE RESULTADOS

4.1 Estatística Descritiva

A variável Nível de uso do BSC ficou distribuída da seguinte forma, conforme Tabela 3.

Tabela 3: 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.

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.

4.2 Análise dos Fatores Contingenciais

Na sequência, apresenta-se a análise dos fatores contingenciais estudados na pesquisa. A tabela 4 demonstra a variável Concorrência, que faz parte do fator contingente Ambiente Externo.

Tabela 4 - Variáveis relativas 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.

Na concorrência foram explorados a intensidade de concorrência no ambiente de negócios, onde 45,24% dos respondentes julgaram como um ambiente 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, o ambiente das panificadoras se mostra de forma predominantemente competitivo segundo a percepção das empresas que fizeram parte da amostra.

A tabela 5 demonstra como se comportou a variável dinamicidade, também atrelada ao fator contingencial Ambiente Externo.

Tabela 5 - Variáveis relativas à dinamicidade

Variáveis quanto a dinamicidade	Nunca	Muito raramente	Raramente	Frequente	Muito frequente	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.

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 à mudança nos preços e uma menor, porém presente, dinamicidade nas regulamentações econômicas e políticas.

A tabela 6 demonstra como se comportou a variável *Stakeholders*, também atrelada ao fator contingencial Ambiente Externo.

Tabela 6 - Variável relativa 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.

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

A tabela 7 demonstra o segundo fator contingencial, a Estratégia Organizacional.

Tabela 7 - Variáveis relativas ao fator contingencial Estratégia

Variáveis	Nunca	Muito raramente	Raramente	Frequente	Muito frequente	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.

Para buscar compreender a estratégia organizacional foram elencadas seis variáveis descritas na tabela 7. 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.

No que se refere a oferta de suporte ao cliente do produto/serviço acontece sempre para 40,47% dos respondentes. Quanto a se concentrar no monitoramento e redução de custos, 33,33% responderam que o fazem sempre, assim como 33,33% frequentemente. Embarcar em projetos financiados arriscados que estão além de seu foco, mais da metade, exatamente 64,28% afirmaram que nunca o fazem.

No âmbito de analisar operações diárias para poder realizar as tomadas de decisões, 40,47% utilizam dessa variável sempre. O desenvolvimento de características únicas nos produtos/serviços, a maioria respondeu que trabalham dessa maneira sempre, perfazendo 45,24% da amostra.

Por meio da estratégia organizacional é possível observar que as empresas 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, e procuram não se arriscar em projetos que não estão ao alcance do seu capital ou direcionados ao foco dos seus negócios.

A tabela 8 demonstra o terceiro fator contingencial, a Estrutura Organizacional.

Tabela 8 - Variáveis relativas ao fator contingencial Estrutura

Variáveis	Nunca	Muito raramente	Raramente	Frequente	Muito frequente	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.

Como primeira variável elencada tabela 8 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, perfazendo 42,86% da amostra.

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

É possível observar quanto à estrutura organizacional 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, havendo muitas vezes grau de parentesco. Fato que também 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 9 demonstra o quarto fator contingencial, a Tecnologia.

Tabela 9 - Variáveis relativas ao fator contingencial Tecnologia

Variáveis	Nunca	Muito raramente	Raramente	Frequente	Muito frequente	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.

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 ou frequentemente em 40,47% e 35,71%, respectivamente, das empresas; o uso de computadores e softwares para desempenho de atividades, que ocorrem sempre ou frequentemente em 40,47% das empresas, ambos.

Foram observados o uso de página na internet para viabilizar o comércio eletrônico dos produtos e serviços. 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 ou nunca.

No que concerne à Tecnologia foi possível observar que as empresas optam pelo uso de tecnologias de comunicação, computadores e softwares como forma a facilitar as atividades cotidianas, assim como, sentindo a necessidade de divulgação e facilitação da venda de produtos. 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 10 demonstra o quinto fator contingencial, à Cultura Organizacional.

Tabela 10 - Variáveis relativas ao fator contingencial Cultura

Variáveis	Nunca	Muito raramente	Raramente	Frequente	Muito frequente	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.

Com relação à Cultura Organizacional, 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% responderam que ocorre frequentemente.

Uma atmosfera de cooperação, lealdade e boas relações ocorre na maioria das empresas, assim como os funcionários serem abertos uns aos outros e possuírem espírito de equipe e união. O trabalho ser feito com base no consenso e participação do empresário junto com os funcionários tem ocorrência frequente em 42,86% das empresas e acontece sempre em 35,71% delas.

No que tange 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 ocorrer 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. Ainda assim, 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 11 demonstra o sexto fator contingencial, que diz respeito à Liderança.

Tabela 11 - Variáveis relativas ao fator contingencial Liderança

Variáveis	Nunca	Muito raramente	Raramente	Frequente	Muito frequente	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.

No que diz respeito à Liderança, a maioria dos empresários (73,80%) enfatizam o planejamento estratégico e as práticas de gestão. 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. 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 que os empresários se preocupam 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 fica concentrado no topo ao invés de ser distribuído com a equipe.

4.3 Teste de Significância de *Kruskal-Wallis*

O teste *Kruskal Wallis* foi utilizado nesse estudo para verificar a existência de significância entre o nível de uso do BSC e os fatores contingenciais, cujo resultado é demonstrado na Tabela 12.

Tabela 12 - Fatores que possuem relação significativa com o BSC

Fatores	Variáveis	P
Ambiente Externo	Intensidade de concorrência no ambiente de negócios	0,02
	Regulamentações econômicas e políticas	0,00
Estratégia	Analisa operações diárias para poder realizar as tomadas de decisões	0,00
Estrutura	Descrições de trabalhos formais e observação de regras e regulamentos escritos.	0,02
Tecnologia	Uso de tecnologias de comunicação (por exemplo fax, telefone fixo, celulares, redes sociais)	0,00
Cultura	Os funcionários são receptivos a novas ideias e regulamentos	0,00

Fonte: Dados da pesquisa.

Com relação ao fator contingencial Ambiente Externo, 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 BSC, quanto maior seu nível.

A dinamicidade também se mostrou significativa por meio da variável “regulamentações econômicas e políticas”, demonstrando que a dinamicidade impacta no nível de utilização da ferramenta, quanto maior seu nível. O mesmo não pode ser visualizado com relação aos *Stakeholders*, que não se mostrou significativo ao nível de 5%.

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, voltado a intensidade de concorrência, quanto maior seu nível de uso. Conceição (2014) afirma que as empresas procuram se sobressair diante de seus concorrentes, buscando criar valor de maneira nobre para seus clientes.

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 BSC, dentre eles é destacada a dificuldade das empresas em se adaptar a mudanças.

Com relação ao fator contingencial Estratégia, a “análise de operações diárias para poder realizar tomadas de decisões” se mostrou significativa ao nível de uso do BSC, o que implica afirmar que por meio dessa variável a estratégia empresarial está relacionada ao grau de utilização da ferramenta, quanto maior seu nível de uso. 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.

No que tange as Estruturas Organizacionais, 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, implicando que estruturas com certo grau de formalização tem relação com o uso da ferramenta, quanto maior for. Pforsich (2005) aponta diversos fatores que podem impactar a implantação da ferramenta e ocasionar em falhas, dentre eles a estruturação organizacional.

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 a 1%, 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, quanto maior seu uso. Wadongo e Abdel-Kader (2014) afirmam 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 dificultar dependendo de como está inserida na organização.

O fator Cultura Organizacional se mostrou significativo por meio da variável “funcionários serem receptivos a novas ideias e regulamentos”, implicando que uma cultura flexível tem relação com o uso da ferramenta, quando maior for seu uso.

A literatura aponta que o BSC 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, principalmente quanto maior seu uso. Chenhall (2003) conjectura que percepções positivas, como por exemplo o envolvimento da cultura organizacional levaria a uma melhor execução de sistemas gerenciais e melhorias no desempenho.

4.4 Coeficiente de Correlação de Spearman

O teste de Correlação de Spearman buscou demonstrar a dependência estatística entre as variáveis elencadas no estudo, avaliando com que intensidade a relação entre elas ocorreram. Os resultados são demonstrados na Tabela 13.

Tabela 13 - Fatores que atuam como contributivos/inibidores ao BSC

Fatores	Variáveis	P
Ambiente Externo	Regulamentações econômicas e políticas	0,5

Estratégia	Analisa operações diárias para poder realizar as tomadas de decisões	0,64
Estrutura	Descrições de trabalho formais e observação de regras e regulamentos escritos.	0,39
Cultura	Os funcionários são receptivos a novas ideias e regulamentos	-0,44

Fonte: Dados da pesquisa.

No que tange ao Ambiente Externo, dentre as variáveis relativas à dinamicidade, as “regulamentações econômicas e políticas” apresentaram correlação estatisticamente significativa e positiva, demonstrando que essas regulamentações manifestam dependência no que diz respeito ao nível de uso do BSC e de forma direta, atuando como fator contributivo para com o grau de utilização da ferramenta.

O fator contingencial Estratégia por meio da variável “análise de operações diárias para poder realizar as tomadas de decisões” apresentou correlação estatisticamente significativa e positiva, inferindo que a estratégia, mediante essa variável, se manifesta como fator contributivo no nível de utilização do BSC.

O fator contingencial Estrutura através da variável “descrições de trabalho formais e observação de regras e regulamentos escritos” manifestou correlação estatisticamente significativa e positiva, atuando como fator contributivo no nível de utilização do BSC.

A literatura aponta no que concerne à estrutura organizacional impactar no nível de falhas de implantação do BSC (Pforsich, 2005), que 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.

No que concerne ao fator contingencial Cultura, os “funcionários serem receptivos a novas ideias e regulamentos” apresentou correlação estatisticamente significativa e negativa, atuando como fator inibidor do uso do BSC. 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.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa teve como objetivo geral analisar as relações existentes entre o nível de uso do BSC e os fatores contingenciais, realizou-se a aplicação de um questionário estruturado entre o período de julho a setembro de 2020, perante as empresas de Panificação atuantes no Estado da Paraíba.

Os resultados encontrados demonstraram que as MPEs participantes do estudo são em sua maioria não usuárias do BSC, o que converge com a literatura. Achados como o 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 das empresas pesquisadas não serem usuária do BSC atrelado ao tamanho das mesmas podem ter origem nesse fator.

No tocante aos fatores contingenciais significantes e ainda contributivos ou inibidores sobre o nível de uso do BSC, os fatores Ambiente Externo (por meio da concorrência e dinamicidade), Estratégia e Estrutura Organizacional se mostraram além de significativos, como fatores contributivos ao nível de uso do BSC.

Já os Stakeholders, terceira variável do fator Ambiente Externo não se mostrou significativo ou direcionador do BSC, o que remete a uma das limitações trazidas pela literatura quanto ao fato da ferramenta não possuir uma perspectiva voltada aos fornecedores. Schiemann e Lingle (1999) consideram a necessidade de inclusão de uma perspectiva relacionada aos Stakeholders. A Tecnologia no tocante a comunicação também se apresentou como fator significativo ao nível de uso da ferramenta, mas não foi alcançado correlação estatística quanto a ser um fator contributivo ou inibidor do uso do BSC.

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 BSC. Resultado que surpreendeu a pesquisa, pois vai de encontro ao que a Literatura enfatiza quanto a positividade na existência de equipes abertas a novas ideias e uso de novas ferramentas. Pode haver uma falta de investimento na perspectiva aprendizado e crescimento, cujos funcionários não são incentivados a buscar novos conhecimentos.

O fator contingencial Liderança não se mostrou significativo ou ainda contributivo/inibidor sobre o nível de uso do BSC. O que pode ser justificado pela cultura organizacional das empresas, nas quais não há uma cadeia hierárquica de liderança firme. Muitas vezes funcionários e empresários desenvolvem um vínculo de amizade devido ao tamanho das empresas, que pode promover um grau de proximidade, além de que, muitas dessas empresas contratam parentes para desempenhar as funções.

Diante de tudo que foi apresentado pode-se afirmar que os dados coletados e análises realizadas permitem o alcance do objetivo do estudo, pautado na busca pela compreensão de possíveis relações entre os fatores contingenciais e o BSC, 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, apresentou os fatores situacionais que atuam como contributivos ou inibidores a utilização do instrumento. 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

Al-Hayaly, M. A. M., & Alnajjar, F. J. S. (2016). 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*, 11(6), 70.

- Batista, A. P. (2016). *O Balanced Scorecard como ferramenta de gestão estratégica: um estudo de caso em uma rede de supermercado varejista de Içara-SC*. 2016. Monografia. Especialização MBA em Gestão Estratégica de Finanças e Controladoria. Universidade do Extremo Sul Catarinense- UNESC, Criciúma.
- Beuren, I. M., de Souza, G. E., & Portulhak, H. (2018). Análise do desenho e uso do Balanced Scorecard em um centro de serviços compartilhados. *Gestão & Regionalidade*, 34(101), 23-39.
- Bititci, U. S. (2016). *Managing business performance: The science and the art*. John Wiley & Sons.
- Bueren, I. M., & Fiorentin, M. (2014). Influência de Fatores Contingenciais nos Atributos do Sistema de Contabilidade Gerencial: um estudo em empresas têxteis do Estado do Rio Grande do Sul. *Revista de Ciências da Administração*, 16(38), 196-212.
- Butler, J. B., Henderson, S. C., & Raiborn, C. (2011). Sustainability and the balanced scorecard: Integrating green measures into business reporting. *Management Accounting Quarterly*, 12(2), 1.
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, organizations and society*, 28(2-3), 127-168.
- Conceição, L. D. (2014). *Proposta de um planejamento estratégico utilizando a ferramenta Balanced Scorecard em uma empresa de construção civil*. 2014. 50 f. Monografia-Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Curitiba.
- Cooper, D. J., Ezzamel, M., & Qu, S. Q. (2017). Popularizing a management accounting idea: The case of the balanced scorecard. *Contemporary Accounting Research*, 34 (2), 991-1025
- Costantini, A., Landi, S., & Bonazzi, M. (2020). 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*, 10(2).
- Couper, M. P. (2000). Web surveys: A review of issues and approaches. *The Public Opinion Quarterly*, 64(4), 464-494.
- Donaldson, L. (2001). *The contingency theory of organizations*. Sage.
- Epstein, M., & Manzoni, J. F. (1998). Implementing corporate strategy:: From Tableaux de Bord to balanced scorecards. *European Management Journal*, 16(2), 190-203.
- Fávero, L. P., & Belfiore, P. (2017). *Manual de análise de dados: estatística e modelagem multivariada com Excel®, SPSS® e Stata®*. 1. ed. - Rio de Janeiro: Elsevier Brasil.
- Gil, A. C. (2018). *Como elaborar projetos de pesquisa*. 2ª reimpressão. 6. ed. São Paulo: Atlas.
- Guerra, A. R. (2007). *Arranjos entre fatores situacionais e sistema de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria da contingência*. 135 f. (Doctoral dissertation, Universidade de São Paulo).
- Hepler, A. J., Anderson, B. E., Cooper, M. C., & Ogden, J. A. (2016). Keys to successful balanced scorecard implementation and use based on published implementation attempts. *Journal of Transportation Management*, 27(1), 3.
- Hoque, Z. (2014). 20 years of studies on the balanced scorecard: trends, accomplishments, gaps and opportunities for future research. *The British accounting review*, 46(1), 33-59.
- Hyvönen, J. (2007). Strategy, performance measurement techniques and information technology of the firm and their links to organizational performance. *Management Accounting Research*, 18(3), 343-366.

- Islam, M., & Tadros, H. (2012). Corporate strategy, employees' attitudes toward the balanced scorecard, and corporate performance: A contingency approach. In *Advances in Management Accounting*. Emerald Group Publishing Limited, 21(2), 149-182.
- Johanson, U., Skoog, M., Backlund, A., & Almqvist, R. (2006). Balancing dilemmas of the balanced scorecard. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19(6), 842-857.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). Using the balanced scorecard as a strategic management system, 74(1), 75-85.
- Koche, J. C. (2016). *Fundamentos de metodologia científica*. Editora Vozes.
- Kruger, D. S., Simionato, A., Zanella, C. & Murilo Petri, S. (2018). Balanced Scorecard: Uma Proposta Para A Gestão Estratégica De Uma Cooperativa De Crédito Rural. *Brazilian Journal of Management/Revista de Administração da UFSM*, 11 (1), 1-18
- Malagueño, R., Lopez-Valeiras, E., & Gomez-Conde, J. (2018). Balanced scorecard in SMEs: effects on innovation and financial performance. *Small Business Economics*, 51(1), 221-244.
- Mantovani, F. R. (2012). *Desenho e uso de sistemas de controle gerencial focados nos clientes: um estudo em empresas brasileiras sob a perspectiva da teoria da contingência* (Doctoral dissertation, Universidade de São Paulo).
- Mintzberg, H. (2011). Criando organizações eficazes: estruturas em cinco configurações. *São Paulo: Atlas*, 09-31.
- Oliveira, A. S. D. (2017). *Contingência organizacional e mensuração de desempenho: um estudo em ONGs brasileiras*. 2017. 196 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Universidade Federal da Paraíba, Paraíba.
- Otley, D. (2016). The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014. *Management accounting research*, 31, 45-62.
- Paranjape, B., Rossiter, M., & Pantano, V. (2006). Performance measurement systems: successes, failures and future—a review. *Measuring Business Excellence* 10(3), 7.
- Pforsich, H. (2005). Does your scorecard need a workshop?. *Strategic finance*, 86(8), 30-35.
- Poister, T. H., Aristigueta, M. P., & Hall, J. L. (2014). *Managing and measuring performance in public and nonprofit organizations: An integrated approach*. John Wiley & Sons.
- Quintero-Beltrán, L. C., & Osorio-Morales, L. M. (2018). Balanced Scorecard como herramienta para empresas en estado de crisis (The Balanced Scorecard As a Tool for Companies in Crisis). *Revista CEA*, 4(8).
- Raupp, F. M., & Beuren, I. M. (2006). Metodologia da pesquisa aplicável às ciências. *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 76-97.
- Reis, A. P. (2016). *Balanced Scorecard como ferramenta de controlo de gestão e alinhamento estratégico nas organizações-Caso da Mindelo Hotel AS*. 2016. 88f. Monografia (Licenciatura em Organização e Gestão de Empresas). Universidade do Mindelo, Mindelo.
- Rigby, D., & Bilodeau, B. (2015). *Management Tools & Trends 2013*. Bain & Company. Inc., Boston.
- Rodrigues, W. C. (2007). Metodologia Científica—FAETEC. *IST—Piracambi—2007*.
- Romero-Silva, R., Santos, J., & Hurtado, M. (2018). A note on defining organisational systems for contingency theory in OM. *Production Planning & Control*, 29(16), 1343-1348.
- Schiemann, W., & Lingle, J. H. (1999). *Bullseye!: hitting your strategic targets through high-impact measurement*. Simon and Schuster.

- Silva Carvalho, G., & Tostes, F. P. (2007). A implantação do Balanced Scorecard em uma empresa brasileira do setor petroquímico: um estudo de caso. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Silva, G. R., Wanderley, V. P. C., Pereira, D. M. V. G., & do Amaral Carneiro, L. M. M. (2020). Utilização de indicadores de desempenho à luz das perspectivas do balanced scorecard em cooperativas de créditos. *Escritos Contables y de Administración*, 11(1), 24-47.
- Soderberg, M. J. (2006). *The balanced scorecard: structure and use in Canadian companies*. 2006. Tese (Mestrado em Ciências do Departamento de Contabilidade), Universidade de Saskatchewan Saskatoon, Saskatchewan, Canadá.
- Van Velsor, E., McCauley, C. D., & Ruderman, M. N. (Eds.). (2010). *The center for creative leadership handbook of leadership development* (Vol. 122). John Wiley & Sons.
- Wadongo, B., & Abdel-Kader, M. (2014). Contingency theory, performance management and organisational effectiveness in the third sector. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 63(6), 680-703.
- Wernke, R., Lunkes, R. J., & Bornia, A. C. (2002). Balanced Scorecard: considerações acerca das dificuldades na implementação e das críticas ao modelo. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.