

**RELAÇÕES ENTRE O NÍVEL DE ADOÇÃO DO BALANCED SCORECARD E AS  
CARACTERÍSTICAS ORGANIZACIONAIS**

**RAYANE FARIAS DOS SANTOS**  
UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA (UNB)

**ANTÔNIO ANDRÉ CUNHA CALLADO**  
UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DE PERNAMBUCO (UFRPE)

# RELAÇÕES ENTRE O NÍVEL DE ADOÇÃO DO *BALANCED SCORECARD* E AS CARACTERÍSTICAS ORGANIZACIONAIS

## 1 Introdução

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, assim como o uso de ferramentas de desempenho para que haja uma análise constante de adequação e adaptação em conformidade com os objetivos almejados, ou seja, um processo de gestão ininterrupto (Batista, 2015).

Qualquer que seja o ramo de atuação, tamanho ou origem, as organizações tem enfrentado desafios cada vez mais sérios na finalidade de dar continuidade a suas atividades, principalmente na procura de um desempenho mais eficaz, de modo a alcançar ou ir adiante do que é pautado em seus processos de planejamento, o que torna essa mensuração de extrema importância para a tomada de decisões mais assertivas (Hourneaux Junior, 2010).

Ao longo dos anos, com as mudanças de necessidades das organizações, percebeu-se que apenas os indicadores financeiros não eram suficientes, surgindo assim ferramentas como o *Balanced Scorecard* (BSC), no intuito de atrelar tanto indicadores financeiros como não financeiros para mensurar o desempenho organizacional (Kaplan & Norton, 1996).

O BSC alcançou grande relevância ao longo dos anos, tornando-se um modelo de gestão estratégico, revolucionando o pensamento convencional sobre métricas de desempenho serem apenas financeiras, buscando ainda alinhar ações às missões organizacionais e objetivos (Mehralian, Nazari & Ghasemzadeh, 2018). Porém, apesar de sua grande contribuição a literatura da medição do desempenho, muitos autores como Moreira (2000), Neely, Marr, Roos, Pike & Gupta, 2003) e Costantini, Landi e Bonazzi (2020) apontam críticas principalmente no tocante a seu baixo sucesso de implementação.

A pesquisa em larga escala da Bain e 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).

Nesse sentido, surge a busca por teorias que sirvam de auxílio para a problemática vivenciada, e alguns estudos começaram a aparecer no âmbito da Teoria da Contingência, apontando que a compreensão de fatores contingenciais internos e externos que afetam as entidades são muito importantes para a implementação de ferramentas voltadas ao desempenho organizacional (Costantini, Landi & Bonazzi, 2020).

Estudos mais recentes vêm buscando compreender como o sistema de informações gerenciais deve ser moldado diante dos diferentes fatores contingenciais, algumas pesquisas empíricas têm procurado avaliar a relação entre os contextos externos e as estruturas internas, que influenciam no desempenho da organização (Guerra, 2007). 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).

Os elementos ou fatores contingenciais levados em consideração nesta pesquisa são as características organizacionais: tamanho, estrutura, tempo de atuação, abrangência de mercado e relações com *stakeholders*. Estes fatores foram elencados devido a magnitude que representam para o desenvolvimento empresarial. Além de que vem se apresentando ao longo dos anos como pontos de discussão dentro do âmbito gerencial (Wadongo & Abdel-Kader, 2014).

Além do mais, há uma lacuna na literatura quanto a estudos que investiguem o nível de uso 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.

Existe escassez de resultados empíricos a respeito dos níveis de implementação, os motivos da adoção ou não, e os benefícios do *Balanced Scorecard* em pequenas e médias empresas (Malagueño, Lopez-Valeiras & Gomez-Conde, 2018). Foi encontrado apenas um estudo inicial no âmbito brasileiro, a pesquisa de Costantini, Landi e Bonazzi (2020). O que caracteriza esta pesquisa como exploratória e demonstra sua contribuição à literatura.

Diante dos apontamentos levantados, levando em consideração a importância de ferramentas como o *Balanced Scorecard* para o desenvolvimento das organizações, assim como as dificuldades práticas vivenciadas pelas empresas voltadas ao uso dessa ferramenta, e ainda a lacuna de estudos concernentes ao nível de uso da ferramenta, é que surge o objetivo desse estudo: Analisar as relações existentes entre o nível de uso do *Balanced Scorecard* e as características organizacionais.

A presente pesquisa visa contribuir para a literatura da contabilidade gerencial, buscando trazer luz por meio do uso da teoria contingencial como base para um melhor direcionamento do uso de ferramentas gerenciais, demonstrando fatores que podem causar impacto na implantação de tais instrumentos ou desmistificando fatores que muitos entendem como relacionados a utilização de ferramentas como o BSC, mas que empiricamente não o são.

A pesquisa está estruturada em cinco partes iniciando-se por esta introdução, seguindo do referencial teórico como suporte ao objetivo proposto. A terceira parte compreende a metodologia empregada na pesquisa. Na quarta parte são apresentados os resultados do estudo. E na quinta parte são apresentadas as considerações finais, contribuições e limitações a respeito dos achados do estudo.

## **2 Fundamentação Teórica**

### **2.1 Balanced scorecard**

Os sistemas de gerenciamento estratégico são de extrema relevância para o desenvolvimento das organizações, devido ao seu auxílio no processo de tomada de decisão, carecendo do uso da medição de desempenho para alcançar tal conquista, processo este que teve início com a utilização de medidas financeiras. Porém, com a implantação de mudanças nas prioridades estratégicas de produção, as medidas tradicionais de desempenho mostraram-se insuficientes, demonstrando a necessidade do desenvolvimento de novos sistemas de medição de desempenho para o sucesso empresarial (Ghalayini & Noble, 1996).

Foi em meio a necessidade de mudanças gerenciais que Norton, executivo do Instituto de Pesquisa da Nolan Norton, e Kaplan, professor de Harvard, criam o *Balanced Scorecard*, visando auxiliar as empresas na busca de indicadores de desempenho que superassem as medidas financeiras. O objetivo deles 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 (Kaplan & Norton, 1996).

A princípio o BSC surgiu como uma ferramenta de medição de desempenho, passando a atuar posteriormente como um sistema de gestão estratégica, nesse sentido ele passou por três fases ou gerações. A transição dos projetos do BSC da primeira geração para a segunda geração coincidiu com a ênfase do posicionamento do BSC como um instrumento de auxílio no controle estratégico, enquanto que as mudanças dos projetos 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).

Os objetivos e as medidas utilizadas no *Balanced Scorecard* são muito mais que um agrupamento aleatório de variáveis de desempenho financeiro e não-financeiro, seu intuito é o alinhamento da visão e da missão com a estrutura organizacional e a realização de 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).

Back, Dutra e Casagrande (2012, p.13) afirmam que a estrutura do BSC 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.

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 presente na ferramenta. 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 os fatores internos e externos que impactam na organização (Marian, Oliveira Machado, Bornia, Limongi, & Silva Imeton, 2008).

Na formulação das quatro perspectivas que compõem o BSC, 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 (Carneiro, Santos Silva, Cardoso, Nagata & Negrão, 2016).

As quatro perspectivas presentes no BSC são: a perspectiva financeira, cujo Hubbard (2009) enfatiza 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.

A perspectiva dos clientes pautada na crença de que para haver um bom desempenho, é necessário a 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, Soares, Callado & de Almeida Holanda, 2011). Ela busca atender as necessidades dos clientes em tempo hábil e com qualidade, promovendo a satisfação e lealdade deles (Al-Hayaly & Alnajjar, 2016).

A perspectiva de processos internos está intimamente interligada com as duas perspectivas anteriores no sentido de que para conseguir a satisfação dos clientes e acionistas, há necessidade de otimização dos processos operacionais da entidade (Souza, Souza, Dantas, Silva Barreto & Rocha Neto, 2015), 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).

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 (Kalender & Vayvay, 2016).

Mesmo considerando o vasto alcance e reverberação literária e empresarial com a proposta do BSC, algumas críticas são levantadas a ferramenta, principalmente levando em consideração sua implementação, já que é um instrumento adaptável a vários tipos de organizações, sendo considerado um instrumento complexo e de difícil implementação. Moreira (2000) aborda a respeito da falha prática do *Balanced Scorecard*, pois já que seu 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.

## 2.2 Teoria da contingência e características organizacionais

Levando em consideração a grande reverberação do BSC, sua característica de adaptabilidade e as críticas levantadas, a busca por teorias que possam auxiliar nessas dificuldades práticas vem sendo requisitada. Nesse sentido, 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 (Marques, Souza & Silva, 2015).

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, Jayaram, Ponsignon & Wolter, 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. Estudos mais recentes vêm buscando compreender como o sistema de informações gerenciais deve ser moldado diante dos diferentes fatores contingenciais, passando a estrutura, o tamanho e o contexto a comporem o rol de fatores contingentes (Guerra, 2007).

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). Nesse sentido, os fatores ou características organizacionais como: tamanho, estrutura, tempo de atuação, abrangência de mercado e relações com partes interessadas necessitam ser analisadas para que haja a compreensão dos seus comportamentos frente a implementação de ferramentas gerenciais, como o *Balanced Scorecard*.

O fator contingencial tamanho é visto como mais um dos elementos organizacionais que causa influência nas práticas de gerenciamento, dispendo 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 (Chenhall, 2003), cujo nesse estudo são adotadas duas métricas: o faturamento e o número de funcionários.

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, com vistas a garantir que as atividades da organização sejam realizadas (Chenhall, 2003). Aqui são

observados os níveis de estruturação presentes nas empresas, que pode ser simples ou complexo, compostos por direção geral, setores operacionais, departamentos e diretorias.

O tempo de atuação no mercado desencadeia no nível de experiência da empresa em seu ramo de atuação, afinal empresas mais maduras possuem objetivos e comportamentos diferentes de empresas iniciantes, necessitando cada qual que as ferramentas trabalhem em conjunto com os propósitos levantadas em cada fase que a empresa vivencia. Para Kaplan e Norton (1996) os indicadores de desempenho devem ser construídos considerando a fase e o ciclo organizacional, vindo estes a diferenciar-se dependendo de qual fase a entidade esteja.

A abrangência de mercado pode ser visualizada através do campo geográfico que a organização atua, que pode ser local, regional, nacional ou internacional. 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). Logo, a abrangência de mercado pode vir a impactar a forma de operar da entidade, e nesse caso, o uso de sistemas de mensuração de desempenho.

Hourneaux Junior (2010) aponta a existência de uma complexidade na procura da forma adequada para mensurar o desempenho da empresa em função de sua relação com os stakeholders, existindo a necessidade de aprofundamento do entendimento dessas relações, pois é importante entender o que se espera em termos de ferramentas de desempenho para satisfazer essas partes interessadas, que atuam em diferentes níveis. Afinal, são de grande relevância para a continuidade e alavancagem da organização.

Logo, a análise das características organizacionais como fatores contingenciais, postuladas aqui de acordo com o que aborda a literatura da teoria contingencial, e suas possíveis relações positivas ou negativas com o uso de ferramentas gerenciais, nesse caso o BSC, se faz de extrema relevância para o levantamento de novos olhares a literatura da gestão de desempenho.

### **3 Metodologia**

A presente pesquisa pode ser classificada como descritiva, exploratória e quantitativa. Visando relacionar as variáveis “uso do *balanced scorecard*” e as variáveis “características organizacionais” na tentativa de compreendê-las; objetivando entender um assunto que ainda possui poucos estudos, pois muito já foi falado a respeito do instrumento BSC, mas poucas pesquisas buscaram compreender o seu nível de uso; e procurando transformar dados qualitativos, como as respostas dos pesquisados, em números a serem analisados.

No que concerne ao universo e a amostra, o site da Federação das Indústrias do Estado da Paraíba (FIEP) oferece uma listagem de empresas cadastradas por segmentos, nesse sentido ao informar o setor de panificação, o site retornou uma listagem formada por 205 empresas. As empresas presentes nessa listagem foram todas contactadas por e-mails, ligações e WhatsApp, cujo foi solicitado sua participação no estudo.

No momento em que as empresas aceitavam participar da pesquisa, os links dos questionários, que foram inseridos na plataforma *Google Forms*, eram enviados por WhatsApp ou e-mail, conforme a empresa informasse ser mais cômodo. Ao acessar o link as empresas respondiam os questionários, que foram contabilizados pela plataforma pelo período de três meses, o tempo em que a pesquisa ficou aberta para respostas, ou seja, a duração da coleta de dados.

Esses procedimentos foram adotados levando em consideração a 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 42 questionários, por meio do *Google Forms*, totalizando a amostra final da pesquisa.

Como variáveis utilizadas na pesquisa para atingir o objetivo proposto, tem-se os níveis de uso do *Balanced Scorecard* descritos na Tabela 1 e as Características Organizacionais presentes 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: Soderberg (2006) p. 29.

Como apresentado na Tabela 1, as empresas são classificadas quanto ao uso do *Balanced Scorecard* variando de não usuários até usuários do BSC III, de acordo com o grau de conhecimento e aplicação do instrumento na entidade, então ao responder o questionário as empresas se classificaram em um desses níveis primeiramente.

No que diz respeito às características organizacionais, as variáveis utilizadas para mensuração dessas categorias são descritas a seguir.

**Tabela 2.** Características Organizacionais

Grupo	Categorias	Variáveis
Características Organizacionais	Tamanho	Faturamento;
		Número de Funcionários.
	Estrutura	Número de níveis organizacionais
	Tempo de atuação	Número de anos no mercado
	Abrangência no mercado	Área geográfica de atuação
	Relações com partes interessadas	Tipos de contratos com clientes
Tipos de contratos com fornecedores		

Fonte: Oliveira (2017) e Silva Paula (2018).

A tabela 2 elenca cinco categorias para compreensão das características organizacionais da empresa. Sendo elas: o tamanho, composta pelas variáveis faturamento e número de funcionários; a estrutura, medida pelo número de níveis organizacionais que compõe a empresa; o tempo de atuação no mercado, que pode variar entre iniciante, intermediária ou madura; a abrangência de mercado, que se altera de acordo com a área geográfica que a empresa estende

seu comércio; e as relações com partes interessadas, sendo estas os clientes e fornecedores, variando de negócios individuais à participação societária.

No que concerne aos instrumentos técnicos usados, o estudo utilizou o método *Survey*, cujo questionário foi construído com base no nível de uso de Soderberg (2006) e nos estudos de Oliveira (2017) e Silva Paula (2018). A estrutura foi formada por questões de múltipla escolha, de cunho fechado.

Como técnicas estatísticas, primeiro foi utilizado a estatística descritiva, para organizar, sumarizar e descrever os dados pertencentes aos níveis de uso do *Balanced Scorecard* e as características organizacionais. Em seguida foi aplicado o teste de *Kruskal Wallis* e o teste de Correlação de *Spearman*. Ambos os testes foram realizados ao nível de confiança de 95%.

#### 4 Análise dos Resultados

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

##### 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*

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%
<b>Total</b>	<b>42</b>	<b>100%</b>

Fonte: Dados da pesquisa, 2020.

Conforme os dados coletados é possível observar que mais da metade dos respondentes se enquadram no nível de não usuários do *Balanced Scorecard*, atingindo um total de 54,76%, seguidos dos usuários BSC IIa/IIb que constituem 23,81% da amostra, e posteriormente os usuários BSC I e III com 11,90% e 9,53%, respectivamente.

Costantini, Landi e Bonazzi (2020) obtiveram como achados de seu estudo que as empresas não utilizadoras do BSC apontam razões como completa ignorância da existência da ferramenta ou a convicção de que a ferramenta é muito complicada ou inadequada ao tamanho de seus empreendimentos.

A categoria Tamanho é demonstrada através das tabelas 4 e 5. A tabela 4 apresenta a variável Faturamento das empresas.

**Tabela 4.** 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%
<b>Total</b>	<b>42</b>	<b>100%</b>

Fonte: Dados da pesquisa, 2020.

Conforme tabela 4, 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 5 demonstra o tamanho das empresas, considerando o número de empregados.

**Tabela 5.** Tamanho das empresas investigadas considerando o número de empregados

<b>Funcionários</b>	<b>Frequência Absoluta</b>	<b>Frequência Relativa</b>
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%
<b>Total</b>	<b>42</b>	<b>100%</b>

Fonte: Dados da pesquisa, 2020.

Com relação ao número de funcionários também como métrica para o tamanho, seguiu frequência aproximada encontrada na tabela 4 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 que as empresas que compõem a amostra possuem um tamanho variando de pequeno a médio porte, 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 6 expõe o comportamento da amostra quanto à estrutura hierárquica.

**Tabela 6.** Estrutura Hierárquica Organizacional

<b>Estrutura</b>	<b>Frequência Absoluta</b>	<b>Frequência Relativa</b>
Dois níveis	34	80,95%
Três níveis	8	19,05%
Quatro níveis	0	0,00%
<b>Total</b>	<b>42</b>	<b>100%</b>

Fonte: Dados da pesquisa, 2020.

Conforme dados da tabela 6, as empresas são predominantemente de dois níveis hierárquicos, ou seja, composta apenas pela direção geral e setores operacionais, que

correspondem a 80,95% da amostra. Enquanto 19,05% da amostra correspondem as empresas de três níveis, que possuem além de direção geral e setores operacionais, departamentos por área funcional. Não fazem parte dessa amostra empresas que possuem além de direção geral, setores operacionais e departamentos, também 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, pela forma de atendimento e contato com os empresários, logo possuir muitos setores, departamentos ou uma estrutura organizacional complexa não faria sentido.

A tabela 7 demonstra o comportamento das empresas quanto ao tempo de atuação no mercado econômico.

**Tabela 7.** Tempo de atuação das empresas no Mercado

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

Fonte: Dados da pesquisa, 2020.

Os dados da tabela 7 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 8 demonstra o comportamento das empresas quanto à abrangência no mercado explorado.

**Tabela 8.** Abrangência do mercado explorado

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

Fonte: Dados da pesquisa, 2020.

Diante dos dados colhidos tem-se que 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.

As tabelas 9 e 10 demonstram o tipo de relação das empresas com os *stakeholders*, na tabela 9 podemos observar o tipo de relação com os fornecedores.

**Tabela 9.** Tipo de relação das empresas com os fornecedores

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

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 10 demonstra o tipo de relação das empresas com os clientes.

**Tabela 10.** Tipo de relação das empresas com os clientes

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

Fonte: Dados da pesquisa, 2020.

No que diz respeito ao tipo de relação das empresas com os clientes, a tabela 10 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, os contratos de curto e longo prazo passam a fazer mais sentido, talvez por isso houve, mesmo que baixo, uma porcentagem das empresas atuam com contratos de curto prazo.

#### **4.2 Teste de significância de *Kruskal-Wallis***

O teste de significância de *Kruskal-Wallis* buscou verificar a existência de relação entre as variáveis utilizadas no estudo. A tabela 11 demonstra a análise de significância entre o nível de uso do BSC e as características organizacionais.

**Tabela 11.** Análise da significância das relações entre o nível de utilização do *Balanced Scorecard* e as características organizacionais

<b>Categorias</b>	<b>P</b>
Tamanho (Faturamento e número de empregados)	0,06
	0,14
Estrutura	0,19
Tempo de atuação	0,11
Abrangência do mercado	0,69
Relações com Stakeholders (fornecedores e clientes)	0,5
	0,5

Fonte: Dados da pesquisa, 2020.

Conforme tabela 11 não foi encontrada significância ao nível de 5% entre nenhuma das características organizacionais listadas (tamanho, estrutura, tempo de atuação, abrangência do mercado e relações com partes interessadas) e o nível de uso do BSC, ou seja, o fato das empresas serem pequenas ou médias, não são fatores de determinação para que a empresa seja não usuária do BSC ou usuária do BSC III, por exemplo.

Assim como as empresas possuem dois ou três níveis de estruturação organizacional, um tempo curto ou longo de atuação no mercado, uma expansão local, regional ou nacional no mercado, e relações individuais ou de curto prazo com seus fornecedores e clientes. Essas características organizacionais não tem relação de significância com o nível de uso do BSC, não são responsáveis por determinar se as empresas são ou não usuárias do *Balanced Scorecard*.

Os resultados vão de encontro as pesquisas de Ahmed (2014) ao relatar que o tamanho por si só não garante a implantação de sistemas de gestão de desempenho simples ou sofisticados; e Klein e Almeida (2017) que afirmam não existir evidências empíricas quanto ao nível das práticas gerenciais sofrerem influência devido a escolha de uma estrutura centralizada ou descentralizada, com vários graus de estruturação.

Os achados também permitem inferir que mesmo a literatura enfatizando a importância de tais características para a mensuração do desempenho, não quer dizer que elas sejam significativas ao nível do uso de ferramentas gerenciais. Elas precisam ser observadas para que ocorra o funcionamento pleno das ferramentas gerenciais, mas não engessam que a empresa por exemplo por ser pequena ou não possuir muitos níveis de departamentalização não possam atingir um nível de uso elevado do BSC, ou não serem usuárias da ferramenta apesar de possuírem grande tempo de atuação no mercado.

### 4.3 Coeficiente de correlação de Spearman

O teste de Correlação de *Spearman* buscou demonstrar a dependência estatística entre as variáveis em estudo, avaliando com que intensidade a relação entre elas ocorrem. Na tabela 12 são demonstradas se as características organizacionais elencadas atuam como fatores contribuidores/inibidores em relação ao nível de uso do BSC.

**Tabela 12.** Análise da dependência das relações entre o nível de utilização do *Balanced Scorecard* e as características organizacionais

<b>Características</b>	<b>R</b>
Tamanho (Faturamento e número de empregados)	-0,01
	0,13
Estrutura	<b>0,33</b>

Tempo de atuação	0,29
Abrangência do mercado	0,06
Relações com Stakeholders (fornecedores e clientes)	-0,12
	-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*, convergindo com o estudo de Cadez e Guilding (2008).

Como afirmado por Anthony e Govindarajan (2008), a estrutura organizacional é responsável por definir as funções, dividir e delegar as responsabilidades que configuram as tomadas de decisões dentro de uma entidade. Logo, pode contribuir para o nível de utilização de dada ferramenta ao estar entrelaçada as decisões que precisam ser tomadas na entidade.

As demais características organizacionais não apresentaram correlação estatisticamente significativa ao nível de utilização do BSC, não atuando como fatores contributivos ou inibidores do uso da ferramenta. O que implica dizer que empresas com esse rol de características podem atingir um nível BSC III, ao direcionar a análise para outros tipos de fatores que podem causar impacto ao nível de uso da ferramenta.

## 5. Conclusão

Tomando por base a grande relevância que o *Balanced Scorecard* alcançou ao longo dos anos e a carência de estudos quanto aos fatores organizacionais que impactam no nível de uso da ferramenta. Assim como levando em consideração o objetivo geral de análise das relações existentes entre o nível de uso do *Balanced Scorecard* e as características organizacionais. 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, conforme cadastro no FIEP.

Os resultados encontrados demonstraram que as empresas que compuseram a amostra do estudo são em sua maioria empresas não usuárias do BSC. Ao fazer um paralelo entre a tabela 3 e as tabelas 4 e 5, que demonstraram as empresas como de pequeno ou médio porte, e ainda o que preconiza a literatura, os achados desta pesquisa demonstram compatibilidade quanto a pequena porcentagem de empresas pequenas e médias que fazem uso do BSC, 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. As relações com clientes e fornecedores acontecem por meio de negócios individuais, fato interligado à especificidade do setor e ao tamanho das empresas, pois o cliente individual vai até a empresa comprar o que precisa de acordo com sua necessidade, não buscando contratos ou participação nos negócios das organizações, tornando o resultado da pesquisa plausível.

Os resultados ressaltam ainda a importância de quais características organizacionais afetam no uso de sistemas de mensuração de desempenho como o *Balanced Scorecard*,

demonstrando que não importa o tamanho, experiência ou a complexidade organizacional que a empresa possua, não tem relação com o nível de uso da ferramenta, que pode ser adaptada para auxiliar no desempenho de qualquer empresa, desde que seja ajustada conforme a funcionalidade e objetivos da organização.

A estrutura hierárquica se mostrou como fator contributivo ao uso do BSC. Cadez e Guilding (2008) enfatizam que o desempenho organizacional vai depender do ajustamento entre o contexto em que a entidade está situada e a sua estrutura organizacional. As demais características não se mostraram contributivas ou inibidoras do nível de uso da ferramenta, devendo outras características presentes nessa amostra serem analisadas em estudos futuros para encontrar o motivo de mais da metade da amostra não fazerem uso do *Balanced Scorecard*.

Costantini, Landi e Bonazzi (2020), dentre os resultados de sua pesquisa, descobriram que muitas empresas que não utilizam o BSC são devido a razões que vão desde a completa ignorância da existência da ferramenta até a convicção de que o instrumento é muito complexo ou inadequado, considerando o tamanho de suas companhias.

O estudo contribui para o corpo da literatura sobre o BSC de duas maneiras. Primeiro, fornecendo novos *insights* sobre características organizacionais influenciarem ou não no uso da ferramenta; segundo apresentou se essas mesmas características atuaram como contributivos ou inibidores a utilização do BSC.

Logo, é importante que os usuários do BSC visualizem que a estratégia e os objetivos do negócio é que devem ser primeiramente considerados no processo de concepção e implementação da ferramenta (Guerra, 2007), as demais características servem de base, mas não são significativas para decidir se a empresa não pode ser usuária do BSC ou precisa ser usuária do BSC III.

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, é aconselhado 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 Bibliográficas**

- 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.
- Ahmed, S. (2014). *Cultural politics of emotion*. Edinburgh University Press.
- Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2008). *Sistemas de controle gerencial*. AMGH Editora.
- Back, L., Dutra, A., & Casagrande, J. L. (2012). Estruturação do Balanced Scorecard (BSC) para uma Empresa do Segmento Varejista, com foco na Avaliação do Desempenho da Ação Estratégica de Marketing Promocional. *ConTexto*, 12(22), 7-25.
- Batista, A. P. (2015). *O Balanced Scorecard como ferramenta de gestão estratégica: um estudo de caso em uma rede de supermercado varejista de Içara-SC*. Monografia.

Especialização MBA em Gestão Estratégica de Finanças e Controladoria.  
Universidade do Extremo Sul Catarinense- UNESC, Criciúma.

- Callado, A. L. C., Soares, R. D., Callado, A. A. C., & de Almeida Holanda, F. M. (2011). Rentabilidade e indicadores de desempenho: uma análise do setor hoteleiro segundo as perspectivas do balanced scorecard. *PASOS Revista de Turismo y Patrimonio Cultural*, 9(1), 57-65.
- Cadez, S., & Guilding, C. (2008). An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, organizations and society*, 33(7-8), 836-863.
- Carneiro, M. P., dos Santos Silva, F., Cardoso, B. D. F. O., Nagata, V. D. M. N., & Negrão, L. L. L. (2016). Desenvolvimento de Indicadores de Sustentabilidade para a gestão de um campus universitário utilizando o Balanced Scorecard. *e-xacta*, 9(2), 65-81.
- 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.
- 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).
- Drazin, R., & Van de Ven, A. H. (1985). Alternative forms of fit in contingency theory. *Administrative science quarterly*, 514-539.
- Ghalayini, A. M., & Noble, J. S. (1996). The changing basis of performance measurement. *International journal of operations & production management*.
- Gordon, L. A., & Miller, D. (1976). A contingency framework for the design of accounting information systems. In *Readings in accounting for management control* (pp. 569-585). Springer, Boston, MA.
- Guerra, A. R. (2007). Arranjos entre fatores situacionais e sistema de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria da contingência. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo, São Paulo.
- Horneaux Junior, F. (2010). Relações entre as partes interessadas (stakeholders) e os sistemas de mensuração do desempenho organizacional (Doctoral dissertation, Universidade de São Paulo).
- Hubbard, G. (2009). Measuring organizational performance: beyond the triple bottom line. *Business strategy and the environment*, 18(3), 177-191.
- Kalender, Z. T., & Vayvay, Ö. (2016). The fifth pillar of the balanced scorecard: sustainability. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 235, 76-83.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). Using the balanced scorecard as a strategic management system. *Harvard Business Review*, 74(1), 75-85.

- Klein, L. (2014). A influência dos fatores contingenciais nas práticas gerenciais de indústrias paranaenses. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Universidade Federal do Paraná, Paraná.
- Klein, L., & Almeida, L. B. (2017). A influência dos fatores contingenciais na adoção de práticas de contabilidade gerencial nas indústrias paranaenses. *Revista Universo Contábil*, 13(3), 90-119.
- Lawrie, G., & Cobbold, I. (2004). Third-generation balanced scorecard: evolution of an effective strategic control tool. *International journal of productivity and performance management*.
- 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).
- Marques, K. C. M., Souza, R. P., & Silva, M. Z. (2015). Análise SWOT da abordagem da contingência nos estudos da contabilidade gerencial. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 12(25), 117-136.
- Marian, S., de Oliveira Machado, A., Bornia, A. C., Limongi, B., & da Silva Imeton, L. (2008). O processo de implantação do Balanced Scorecard na Logística-estudo de caso no Porto de Itajai. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Mehralian, G., Nazari, J. A., & Ghasemzadeh, P. (2018). The effects of knowledge creation process on organizational performance using the BSC approach: the mediating role of intellectual capital. *Journal of Knowledge Management*. 22(4), 802-823.
- Moreira, E. (2000). Integração do Indicador Custo no Acompanhamento do Desempenho da Manutenção de Usinas Hidrelétricas de Grande Porte. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Neely, A., Marr, B., Roos, G., Pike, S., & Gupta, O. (2003). Towards the third generation of performance measurement. *Controlling*, 15(3/4), 129-135.
- Oliveira, A. S. (2017). Contingência organizacional e mensuração de desempenho: um estudo em ONGs brasileiras. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Universidade Federal da Paraíba, Paraíba.
- Punniyamoorthy, M., & Murali, R. (2008). Balanced score for the balanced scorecard: a benchmarking tool. *Benchmarking: An International Journal*. 15(4), 420-443.
- Quesado, P., & Letras, C. (2015). O balanced scorecard como ferramenta de gestão estratégica no setor bancário. *European Journal of Applied Business and Management*, 1(1).

Rigby, D., & Bilodeau, B. (2011). *Management tools & trends 2013*. London: Bain & Company.

Silva Paula, J. M. (2018). *Relação entre a mensuração de desempenho e os fatores contingenciais: um estudo na indústria de transformação da região metropolitana de Recife*. Dissertação (Mestrado em Controladoria). Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE), Recife, Pernambuco.

Smith, J. S., Jayaram, J., Ponsignon, F., & Wolter, J. S. (2019). Service recovery system antecedents: a contingency theory investigation. *Journal of Service Management*.

Soderberg, M. J. (2006). *The balanced scorecard: structure and use in Canadian companies*. Tese (Mestrado em Ciências do Departamento de Contabilidade), Universidade de Saskatchewan Saskatoon, Saskatchewan, Canadá.

Souza, J. A., Souza, L. A., Dantas, P. F., Silva Barreto, L. K., & Rocha Neto, M. P. (2015). Gestão da cadeia de suprimento na perspectiva do Balanced Scorecard/Integrating the thermometer model dynamic and kanitz fleuriet. *RAUnP-ISSN 1984-4204*, 8(1), 31-39.

Wadongo, B. & Abdel-Kader, M. (2014) Contingency theory, performance management and organizational effectiveness in the third sector: A theoretical framework. *International Journal of Productivity and Performance Management*. 63(6), 680-703.