



São Paulo 28 a 30 de julho 2021.

## O Uso de Indicadores do *Balanced Scorecard* Sustentável sob o efeito da Legitimidade Organizacional

**GILSON RODRIGUES DA SILVA**

Universidade Federal da Paraíba - UFPB

**PAULO ROBERTO NÓBREGA CAVALCANTE**

Universidade Federal da Paraíba - UFPB

**RENATA PAES DE BARROS CÂMARA**

Universidade Federal da Paraíba - UFPB

### Resumo

A incipiência no tratamento de questões relacionadas a sustentabilidade no Brasil, tem sido objeto de discussão na comunidade internacional, mostrando a relevância de entidades e órgãos em incentivar a implementação de estratégias que englobem as finanças verdes nas organizações. O estudo teve como objetivo verificar como o isomorfismo afeta o uso de indicadores de desempenho baseados no *Balanced Scorecard* Sustentável. Foi conduzida uma pesquisa do tipo *survey*, com aplicação de questionário, enviado via *e-mail* a gestores de organizações do setor agrícola, cadastradas na FIEP/PB, sendo a amostra composta por 41 empresas. Os dados foram tratados a partir de testes de correlação de *Spearman*, teste *Qui-quadrado* e Análise Fatorial Confirmatória para identificar a relação do isomorfismo com o uso de indicadores. Os resultados revelam que há uma predominância de indicadores na dimensão econômica em detrimento de questões sociais e ambientais, além disso, a ênfase em resultados de curto prazo na relação causa e efeito. O uso dos indicadores à luz das perspectivas do BSC Sustentável possui uma maior propensão para o controle diagnóstico em comparação com o interativo, com correlação positiva e associação com o tamanho da empresa. A análise fatorial mostrou que as organizações buscam a legitimidade sobre o efeito do isomorfismo mimético e coercitivo na utilização de indicadores, com estratégias orientadas ao mercado e comportamento reativo. Os resultados sugerem que as organizações, incluam em suas estratégias indicadores sociais e ambientais para responder às incertezas ambientais, mantendo-se competitiva no mercado, sobretudo, adotando uma estratégia proativa no atendimento a pressões coercitivas de *stakeholders*, instituições financeiras, ativistas ambientais, clientes e comunidades relacionadas a questões ambientais.

**Palavras-chave:** Legitimidade, *Balanced Scorecard* Sustentável, Sustentabilidade, Estratégia.

### 1. INTRODUÇÃO

O processo de mudanças, que tem ocorrido nos últimos 30 anos, tanto dentro das organizações quanto no ambiente contextual em que estão inseridas, exigem inovações nas práticas de contabilidade gerencial (Van Veen-Dirks & Lillis, 2018). As alterações nos ambientes competitivos, podem estar associados a características de segmentos econômicos, evolução tecnológica e estruturas de custos (Hoque, 2014, Beuren, Souza & Portulhak, 2018).

O ambiente econômico contribui para um aperfeiçoamento e difusão de informações geradas pela contabilidade gerencial, que atua como instrumento de apoio ao processo decisório a partir do reconhecimento, mensuração e reporte de informações inerentes as organizações (Atkinson, Kaplan, Matsumura & Young, 2015), que criam valor e auxiliam na definição de estratégias (Beuren, Souza & Portulhak, 2018).

A adoção de sistemas de controles gerenciais que atuem na busca pelo cumprimento



São Paulo 28 a 30 de julho 2021.

de estratégias e objetivos organizacionais, tornam-se necessários, sobretudo, como função diagnóstica e interativa no direcionamento junto aos colaboradores das ações definidas para atingir as metas propostas (Iredele, Tankiso & Adelowotan, 2019).

Os sistemas de controles com o auxílio de indicadores de desempenho corroboram com a implementação de estratégias. Ademais, surgem obstáculos à criação de uma estratégia que vincule competitividade e sustentabilidade, que decorrem de fatores internos, que incluem a falta de uma definição consensual de desenvolvimento sustentável e a dificuldade de integrar o desenvolvimento sustentável à estratégia, bem como fatores externos, atrelados à ausência de padrões globais, políticas e programas para criar incentivos sistemáticos para a adoção do desenvolvimento sustentável (Radcliffe, 1999). Para Van Veen-Dirks e Lillis, (2018), os sistemas de controle gerencial possibilitam a adoção de inovações nos artefatos de gestão como uma resposta a variedade de fatores, incluindo, entre outros, atributos econômicos, técnicos da organização e seu ambiente.

O *Balanced Scorecard* (BSC) se apresenta como artefato gerencial que integra indicadores financeiros e não financeiros tanto no controle quanto na interação com as estratégias e objetivos da organização (Kaplan & Norton, 1992). O *Balanced Scorecard* contribui com a integração estratégica e criação de valor, através das perspectivas integradas em financeira, clientes, processos internos, aprendizado e crescimento.

Esta pesquisa busca uma metodologia modificada do *Balanced Scorecard*, que cria uma abordagem voltada a sustentabilidade, vinculando explicitamente aspectos sociais e ambientais à missão estratégica, além disso, desenvolve uma cadeia de valor unificada que identifica onde e como esse valor redefinido será criado no nível estratégico (Radcliffe, 1999). Essa nova cadeia de valor é a base para criar uma gama de objetivos estratégicos inter-relacionados e métricas de avaliação de desempenho. Como este processo é de cima para baixo, esses objetivos e métricas podem ser em cascata a todos os níveis organizacionais sem perder sua relevância (Radcliffe, 1999).

Adicionalmente, Cooper, Ezzamel, & Qu, (2017), afirmam que uma forma de compreender e observar como as organizações se moldam para atender às pressões sociais, normativas e de mercado, no processo de criação de valor é a partir da ótica da Teoria Institucional. A Nova Sociologia Institucional, se apresenta como norteadora dentro desse ambiente institucional dotado de regras, práticas e crenças em que a entidade busca a legitimidade, (DiMaggio & Powell, 1983), de seus atos através do isomorfismo decorrente de pressões exercidas pelo ambiente em que está inserida, podendo ser influenciada de forma normativa, coercitiva e mimética (Frezatti, Rocha, Nascimento & Junqueira, 2009).

Registram-se estudos de Guerreiro, Frezatti e Casado (2006); Frezatti, Aguiar e Rezende (2007), Rezende (2009) discutiram aspectos da teoria institucional sobre a práticas de contabilidade gerencial e Iredele, Tankiso e Adelowotan (2019), buscaram identificar a influência do isomorfismo institucional e fatores organizacionais na adoção de indicadores ambientais nas práticas de contabilidade gerencial de empresas da África do Sul e Nigéria.

A ênfase na adoção de indicadores do *Balanced Scorecard* (BSC) foi discutida em Eberle e Colauto (2014), descrevendo de que forma as pressões ambientais de cunho técnico e institucional influenciaram a adoção do BSC em uma organização do setor elétrico da região sul do Brasil. Callado e Pinho (2015) investigaram evidências de isomorfismo mimético na gestão estratégica de custos. Van Veen-Dirks e Lillis, (2018), estudaram os motivos que afetam a adoção e o uso do *Balanced Scorecard* sob a lente da legitimidade e economia. Apontando uma lacuna e necessidade de variações com a inclusão de elementos da sustentabilidade (social e ambiental) dentro das perspectivas do BSC.

Oliveira, Medeiros, Terra e Quelhas (2012), utilizaram indicadores do BSC na Matriz de Alinhamento Estratégico para promover o alinhamento entre a sustentabilidade e estratégia



São Paulo 28 a 30 de julho 2021.

empresarial. Silva (2018), avaliou o desempenho sustentável adotando o BSC em entidades do setor elétrico. Neste estudo, examinamos como o ambiente institucional influencia na adoção do BSC sustentável, conforme salienta Hoque (2014), que ao combinar as abordagens de tomada de decisão com a teoria institucional, os pesquisadores podem examinar sistematicamente a presença de elementos ambientais e sociais no ambiente organizacional e seu efeito no uso de indicadores do BSC.

A partir do pressuposto que as empresas sofrem influências em suas estruturas formais e expansões na busca por legitimidade e continuidade empresarial de regras atribuídas pelo ambiente externo (Meyer & Rowan, 1977). Tem-se como problemática de pesquisa: ***Como o isomorfismo afeta o uso de indicadores de desempenho baseados no Balanced Scorecard Sustentável?*** Destarte problemática, o presente estudo tem como objetivo verificar como o isomorfismo afeta o uso de indicadores de desempenho baseados no *Balanced Scorecard* Sustentável. Adicionalmente, buscamos identificar se a estratégia sustentável está alinhada à competitividade. Sobretudo, na maneira como o BSC é usado nas organizações à luz do isomorfismo para influenciar a tomada de decisão.

O estudo contribui com a disseminação na literatura de sistemas de controles gerenciais no processo decisório (Cooper, Ezzamel, & Qu 2017), e sua interação com a sustentabilidade, principalmente, no alinhamento estratégico sob o enfoque do isomorfismo institucional. Além disso, vem corroborar com identificação de como as organizações se articulam para atender os anseios sociais da sustentabilidade, no processo de criação de valor e busca pela evolução mercadológica.

Por outro lado, as lógicas baseadas na sociologia institucional para explicar a adoção de instrumentos contábeis gerenciais têm sido essenciais (Cooper, Ezzamel, & Qu 2017), para estudar conjuntamente as razões institucionais com questões ambientais na ação organizacional no Brasil. Além disso, Villela, Rezende e Domingos (2017), recomendam a exploração do binômio Sustentabilidade e *Balanced Scorecard* ligados à gestão estratégica.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 A Teoria Institucional e a Isomorfismo Institucional

As organizações têm buscado instrumentos que auxiliem os gestores no processo decisório, uma vez que, a dinâmica dos negócios tem exigido uma mudança de paradigmas. Para Reis (2011), vários estudos acadêmicos têm sido desenvolvidos com intuito de compreender como a contabilidade tem se moldado para atender a essas demandas e como os fenômenos afetam os sistemas contábeis, no tocante a disponibilização de informações.

Neste sentido, a Teoria Institucional vem sugerir que as organizações adotem novos instrumentos de controle gerencial para tentar se adequar aos requisitos do ambiente, uma vez que, as restrições políticas, buscas pelo poder e conflitos organizacionais podem levar à incerteza e à necessidade de legitimar ações atuais e futuras (Van Veen-Dirks & Lillis, 2018). A Teoria Institucional contém três fundamentos conceituais, a Nova Economia Institucional, (NEI); Velha Economia Institucional, (VEI), e Nova Sociologia Institucional, (NSI).

A Nova Economia Institucional discute aspectos da necessidade de instituições formais e informais como mecanismos que visam melhorias no mercado capitalista, volátil e agressivo, assim, a partir do estudo do ambiente econômico das organizações, que limitam as interações humanas, tenta explicar os arranjos institucionais (econômicas e sociais) para alcançar um nível de eficiência nos processos organizacionais e redução de custos de transação (North & Hart, 2006).

Para Reis (2011), a Velha Economia Institucional, discute o ambiente interno das

organizações, objetivando analisar e estudar o comportamento dos indivíduos em sua realidade social, bem como em um processo de mudança institucional. Os hábitos e rotinas institucionais podem influenciar os indivíduos e comportamento agentes na tomada de decisão (Vailatti, Rosa & Vicente, 2017). Segundo Burns e Scapens (2000), as instituições se desenvolvem através de um processo de rotina coordenado pela atividade humana, que possui relevância na relação entre as ações e instituições.

A burocratização e outros meios de mudança organizacional têm sido resultantes de processos que tornam organizações similares, todavia, sem eficiência (Dimaggio & Powell, 1983), neste contexto, para explorar essa contradição, requer análise em mercados dinâmicos, no qual a continuidade operacional precede da busca por inovações e competitividade.

A Nova Sociologia Institucional (NSI) discute como o ambiente institucional, formado por normas, tradições, crenças e busca pela legitimidade, impacta no comportamento organizacional (Frezatti, Rocha, Nascimento & Junqueira, 2009; Dimaggio & Powell, 1983). Na busca de afirmação, as organizações praticam o isomorfismo, que consiste nas tendências das organizações se equiparar em virtude de imposições sociais exercidas no ambiente em que o indivíduo está inserido (Frezatti, Rocha, Nascimento & Junqueira, 2009).

A busca pela legitimidade resulta no isomorfismo, uma vez que, a adoção de inovações administrativas específicas se torna comum em muitas organizações impulsionadas por forças coercitivas, miméticas e normativas (Dimaggio & Powell, 1983).

Dimaggio e Powell (1983) definem isomorfismo como um procedimento restritivo que exerce pressão sob uma unidade em determinada população a se assemelhar a outras unidades que encaram desafios em condições similares, distinguindo em competitivo e institucional.

Para Van Veen-Dirks e Lillis, (2018), o isomorfismo competitivo tem foco na concorrência do mercado e a adequação organizacional, sendo o isomorfismo competitivo relevante para organizações que possuem competições em mercados abertos. Segundo Dimaggio e Powell (1983), este tipo de isomorfismo pode se aplicar à adoção precoce de inovações, mas não pode explicar completamente as semelhanças observadas. As discussões econômicas para o estudo da organização, incluindo a análise dos custos de transação, se concentram na eficiência (Williamson, 1981), sendo que uma mudança é introduzida se a eficiência econômica dos processos de negócios for aumentada.

Diante das limitações do isomorfismo competitivo, o isomorfismo institucional vem corroborar com a ideia que as organizações competem pelos recursos e clientes, além da busca de legitimidade institucional, adequação social e econômica (Dimaggio & Powell, 1983; Vailatti, Rosa & Vicente, 2017). A mudança isomórfica institucional ocorre de três forma: (1) coercitivo, (2) mimético e (3) normativo (Dimaggio & Powell, 1983). Conforme, Van Veen-Dirks e Lillis, (2018), os isomorfismos são mecanismos que podem ser considerados fatores motivacionais para a adoção de inovações como o BSC.

**Tabela 1- Definições do Isomorfismo Institucional**

Isomorfismo	Definição
Coercitivo	Ocorre a partir de influências políticas na forma de pressões formais e informais exercidas sobre as organizações, resultante da dependência de outras organizações ou de expectativas culturais, sendo percebida pela existência de força, persuasão ou conspiração.
Mimético	Resultante da imitação proporcionada pela incerteza, sobretudo, quando as tecnologias organizacionais tem pouca compreensão, os objetivos são ambíguos ou o ambiente cria incerteza simbólica, assim, as organizações podem se modelar em outras organizações.
Normativo	Decorre da profissionalização, que é definida como uma luta coletiva de membros de uma profissão para (1) definir a condições e métodos de seu trabalho; (2) controlar atividades; e (3) estabelecer uma base cognitiva e legitimação para sua autonomia ocupacional.

**Fonte:** Adaptado de Dimaggio e Powell, 1983 e Van Veen-Dirks e Lillis, (2018).



São Paulo 28 a 30 de julho 2021.

A pressão coercitiva tem sido utilizada para investigar como as organizações entendem e respondem às mudanças nas pressões e expectativas sociais e institucionais reforçando que as organizações alteram suas práticas a fim de se tornarem consistentes com exigências de sociedade, clientes e fornecedores (Iredele, Tankiso & Adelowotan, 2019). No tocante à sustentabilidade corporativa, tendem a apoiar a tomada de decisões internas, em questões de desempenho ambiental e econômico.

O isomorfismo mimético pode corroborar com as organizações na busca por atender aos objetivos em meio a incerteza ambiental, através do uso de técnicas consolidadas no mercado em outras organizações que se consideram mais legítimas ou bem-sucedidas. Para Van Veen-Dirks e Lillis, (2018), diante da incerteza, as organizações tendem a se modelar através de organizações semelhantes. Tais modelos podem ser difundidos de forma involuntária ou indireta, na transferência ou nível de rotatividade de empregados e consultorias (Dimaggio & Powell, 1983). Esse tipo de pressão tende a promover o desenvolvimento de práticas e políticas semelhantes entre as organizações, tornando-as mais isomórficas para cumprir os requisitos sociais.

A pressão normativa tem influência na prática de relatórios das entidades e desempenha um papel significativo na perspectiva institucional das práticas de desenvolvimento sustentável. Uma vez que, decorre da resposta profissional, que pode ocorrer através da educação formal ou da criação de associações profissionais (Dimaggio & Powell, 1983).

## 2.2 Utilização de Indicadores do *Balanced Scorecard* Sustentável (BSCS)

O *Balanced Scorecard* surgiu a partir da busca por maior competitividade do setor industrial americano em relação ao setor industrial japonês, fato que impulsionou reflexões sobre a avaliação de desempenho organizacional (Hoque, 2014), com estratégias centralizadas. O BSC é um instrumento de gestão estratégica dentro dos sistemas de controles gerenciais contemporâneos, desenvolvido por Kaplan e Norton em 1992, utilizado como métrica de desempenho estratégico e vantagem competitiva.

Kaplan e Norton (2001) mostram que o BSC se torna essencial para as organizações, pois objetiva mensuração e avaliação de desempenho a partir de indicadores (financeiros e não financeiros) interligados, sobretudo, que converte a missão e estratégia em objetivos e métricas organizadas, segregadas nas perspectivas financeira, clientes, processos internos, aprendizado e crescimento.

As perspectivas, segundo Kaplan e Norton (2001), (a) financeira avalia a execução de estratégias e sua contribuição com o resultado, tem foco nos direcionadores de valor para lucratividade; (b) clientes, tem foco na identificação e cumprimento de necessidades de clientes e partes interessadas relativos aos serviços prestados e novos produtos, zelando pela imagem da empresa, sobretudo, com intuito de criar a satisfação e fidelidade, captar novos clientes, atingir maior participação no mercado atual e futuro; (c) os processos internos buscam a eficácia e eficiência operacional através de melhorias e inovações de processos e produtos novos, redução de custos, processos e serviços que criam valores vitais em relação aos objetivos de proprietários; (d) perspectiva de aprendizado e crescimento evidencia a relação de qualidade na estrutura, investimentos tecnológicos, qualificação e aperfeiçoamento de empregados (Kaplan & Norton, 2001).

Para Silva, Santos Neto, Wanderley e Souza (2018), o BSC é usado para comunicar e coordenar a tradução das estratégias dos negócios, em que as perspectivas são interligadas e o sucesso de uma pode ser consequência do sucesso da outra, sendo a perspectiva de aprendizado e crescimento a base da organização, pois contribui para a melhoria através da agregação de conhecimento na perspectiva de processos internos, que conseqüentemente



São Paulo 28 a 30 de julho 2021.

colaboram com a satisfação da perspectiva de clientes e coopera com a perspectiva financeira na melhoria do resultado financeiro.

Estudos sobre o BSC sugerem que o sucesso de sua implementação requer a compreensão dos gestores em relação aos vínculos entre medições de desempenho, estratégia e decisões de curto e longo prazo (Hoque, 2014). Além disso, o BSC se apresenta de forma dinâmica para integrar outras partes interessadas ou perspectivas relevantes, como ambiental e social.

As pressões sociais e institucionais têm aumentado nas organizações a busca pela continuidade empresarial e competitividade, principalmente, através de inovações através da adoção de conceitos de sustentabilidade, entendido como equilíbrio entre os pilares (*Triple Bottom Line*) econômico, social e ambiental (Elkington, 1994), sendo caracterizado pela busca pelo crescimento econômico e maximização do lucro, desenvolvimento social e preservação ambiental (Pereira, Silva & Carbonari, 2011). Denotando a capacidade das organizações usufruírem dos recursos naturais disponíveis com mercados estáveis, distribuição de valor agregado a empregados e comunidade, e manutenção do meio ambiente, sem comprometer as gerações futuras.

A ideia da adaptação do *Balanced Scorecard* aos conceitos de sustentabilidade está voltada a associação das perspectivas com a *Triple Bottom Line*, desenvolvida dentro do conceito da sustentabilidade. Assim, a integração dos temas *Balanced Scorecard* e *Triple Bottom Line* é estudada neste estudo na formulação de indicadores.

Para Figge et al., (2002), a relação entre as três dimensões da gestão da sustentabilidade (ambiental, social e econômico) apresenta como vantagens a necessidade de continuidade mesmo em tempos de crise e redução de custos, uma vez que, está intrínseca a estratégia de gestão; as entidades que incluem objetivos sociais e ambientais dentro de sua estrutura gerencial desenvolvem habilidades que corrobora com o desempenho econômico, criando um negócio sustentável, além de servir como modelo para outras organizações, a integração de recursos ambientais e sociais assegura que a gestão corporativa sustentável possa estar alinhada a estratégias financeiras, sendo uma ferramenta de vantagem competitiva a partir do interação das três dimensões da sustentabilidades.

O *Balanced Scorecard* Sustentável é baseado no BSC tradicional, mas com integração de dimensões sociais e ambientais, com uma estrutura diferente. O BSC é uma ferramenta de gestão flexível que oferece uma contribuição potencial na continuidade empresarial, sendo adequado para a gestão da sustentabilidade (Bieker, 2003). O BSC sustentável pode ajudar a detectar importantes estratégias e objetivos ambientais e sociais da organização, bem como melhorar a transparência na criação de valor (econômicos, sociais e ambientais).

Para Gminder et al. (2002), as estratégias de sustentabilidade podem ser classificadas de acordo com sua orientação (mercado e sociedade) e comportamento estratégico (reativo ou proativo). Destaca-se em relação ao mercado (reativa ou proativa), a estratégia segura que tem relação com o desenvolvimento de políticas e ações para reduzir os problemas gerados pela sustentabilidade, que podem afetar as finanças e imagem das empresas, objetivando manter a competitividade nos mercados (Gminder et al., 2002). A estratégia credível, visa diminuir os conflitos entre as decisões da empresa e pressões de acionistas ativistas, além da satisfação de clientes. Podem ser medidas reativas concentradas na comunicação e resolução de problemas às partes interessadas, ou proativas, que visam gerar produtos e serviços sustentáveis, com foco na inovação.

Sob a orientação mercado e sociedade, de forma proativa, destaca-se a estratégia eficiente, busca a eficiência nos processos e tem relação com a gestão ambiental, também conhecida como ecoeficiência, na redução de custos e impacto ecológico (Rees & Wackernagel, 2008), com ações relativas à otimização na utilização de energia, água e



São Paulo 28 a 30 de julho 2021.

insumos. Em relação ao aspecto social podem tentar melhorar sua Socio-eficiência, apoiando os funcionários tanto na produtividade quanto no aumento de satisfação e motivação. Portanto, essa estratégia objetiva melhorar os processos e produtos (ciclo de vida) (Gminder et al., 2002).

Além disso, a Estratégia transformadora com foco no desenvolvimento de mercados e sociedade, almejando a transformação de mercados existentes ou criando novos, sobretudo, motivando mudanças institucionais dentro das necessidades humanas, a partir de políticas ou mutações estruturais (Rees & Wackernagel, 2008).

As estratégias podem conduzir as organizações a atuarem de modo diferenciado com inovação que geram desafios à gestão em termos de controles (Oro & Lavarda, 2019). Neste sentido, se faz necessário realizar uma triangulação entre as métricas do BSC e o sistema de controle de Simons (1995), *levers of control* (LOC), no sentido de estabelecer um diagnóstico das ações executadas a fim de controlar e corrigir eventuais inconformidades, além do uso interativo das informações para a gestão organizacional na definição de estratégias diante de incertezas (ameaças e oportunidades). A adoção de indicadores, sobretudo, de controle e interação pode estimular o aprendizado organizacional e explorar as estratégias em momentos de mudanças e crises (Oro & Lavarda, 2019), principalmente, no alinhamento estratégico sustentável.

Para Figge et al., (2002), os indicadores ambientais e sociais podem ser integrados a estrutura do BSC a partir de três possibilidades: a) os aspectos ambientais e sociais podem ser contemplados dentro das quatro perspectivas existentes; b) uma perspectiva adicional pode ser incluída para contemplar os indicadores ambientais e sociais; c) um BSC ambiental e social pode ser formulado. Neste estudo, adotaremos a abordagem da integração de indicadores ambientais e sociais dentro das perspectivas do BSC. Para Nikolaou e Tsalis (2013), a organização deve integrar os objetivos sustentáveis às estratégias de mercado.

Os indicadores ambientais e sociais podem ser inseridos nas quatro perspectivas existentes do BSC, através de elementos estratégicos e métricas (Kaplan & Norton, 2001), integrados na relação de causa-efeito e hierarquia, sendo orientados para o desempenho financeiro. Assim, a adoção de uma perspectiva adicional, não integrada aos objetivos econômicos surge quando aspectos ambientais ou sociais não podem ser refletidos, mediante sua relevância estratégica, dentro das quatro perspectivas do BSC e ao mesmo tempo, influenciam significativamente o sucesso fora das estratégias financeiras.

Na tentativa de mensurar e comunicar os resultados de indicadores de desempenho sustentável, foram propostas diversas estruturas de gestão por governos e organizações não governamentais (ONGs), como a ISO 14000, a *Global Reporting Initiative* (GRI) e a Global Compact. Ao introduzir questões ambientais e sociais nas quatro perspectivas do BSC, este artigo propõe indicadores adaptados a partir de relatórios da *Global Reporting Initiative* (GRI), uma organização internacional de padrões independentes que auxilia empresas, governos e entidades na medição e divulgação de informações sobre atividades potencialmente poluentes, direitos humanos e corrupção (Nikolaou & Tsalis, 2013).

A Tabela 2, ilustra a classificação proposta para indicadores nas perspectivas do BSC, sendo incluído nas perspectivas indicadores ambientais e sociais, além disso, seguindo a sugestão de Nikolaou e Tsalis, (2013), foi realizada uma revisão do título e naturalmente do conteúdo da perspectiva do cliente do BSC, sendo chamada de perspectiva das partes interessadas, com o objetivo de atender às necessidades de outros interessados nas operações das empresas.

A utilização de indicadores de desempenho sustentável, segundo Butler, Henderson, Raiborn, (2011), corrobora com novas medidas e perspectivas de desempenho, oferece uma avaliação mais rigorosa e eficaz dos sistemas de gestão inovadora, além de estabelecer maior



São Paulo 28 a 30 de julho 2021.

preocupação com questões internas e externas que podem causar dano financeiro e não financeiro. Cabe ressaltar que o BSC não é uma ferramenta para a formulação de estratégias, mas serve para descrever e traduzir as estratégias existentes a fim de atingir os objetivos organizacionais (Kaplan & Norton, 2001).

**Tabela 2- Indicadores de desempenho à luz das perspectivas do *Balanced Scorecard* Sustentável.**

Perspectivas	Indicadores
<b>Financeiro</b>	Lucratividade; Retorno sobre Investimento (ROI) Receita de produtos verdes; Investimento para melhoria ambiental Venda de produtos verdes e reciclados; Distribuição de lucros
<b>Partes Interessadas</b>	Clientes Novos; Satisfação do Cliente Rentabilidade dos Clientes; Boa relação com a comunidade Produtos ecológicos; Divulgação de imagem e informação verde Prêmio de proteção ambiental; Resposta rápida a questões ambientais Certificação ISO 14001
<b>Processos Internos</b>	Diminuição do Custo; Desenvolver e Inovar Novos Produtos Monitoramento contínuo; Produtos mais ecológicos Redução de custos com insumos recicláveis; Produção mais limpa Eficiência do processo; Padrão de qualidade Ambiente de trabalho mais limpo; Gerenciamento do lado do fornecedor Controle e tratamento da poluição
<b>Aprendizado e Crescimento</b>	Treinamento e educação; Sugestões por Funcionário Estímulo ao desenvolvimento de habilidade; Capacidade e experiência em pesquisa e desenvolvimento Satisfação do empregado; Iniciativa do funcionário Compromisso e cooperação dos funcionários Entendimento das políticas e leis relacionadas Aquisição de informações sociais e ambientais

**Fonte:** Elaborado pelo autor (2020).

Länsiluoto e Järvenpää (2010) apresentam resultados que mostram a relevância do BSC para gerenciar questões ambientais, sobretudo, com a integração de medidas ambientais aos processos da entidade, sendo benéfico na prevenção de problema ambientais com redução de custos e resultado financeiro. Butler, Henderson, Raiborn, (2011), alertam para que a adoção de práticas ambientais e sociais implantadas sejam alinhadas com a estratégia de negócio da organização, pois podem trazer efeitos negativos ao desempenho.

Nikolaou e Tsalis, (2013), buscaram contribuir com a literatura, desenvolvendo uma nova estrutura de perspectivas BSC sustentável usando indicadores da *Global Reporting Initiative* (GRI) e técnicas de *benchmarking* para medir o desempenho da sustentabilidade corporativa. Além disso, discutem limitações inerentes à sua adoção em relação ao comprometimento, burocracia, desmotivação, falta de comunicação interna e dificuldade de compreensão pelos gestores e funcionários.

A utilização de indicadores sob a ótica do BSC pode corroborar com a identificação de problemas nas perspectivas, uma vez que, muitos gestores estão preocupados com resultados de curto prazo e ênfase financeira, com isso, indicadores financeiros e não financeiros de longo prazo podem ser ignorados e causar impacto nas decisões, principalmente, relacionadas a questões sociais e ambientais a partir de indicadores.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa adota a lógica indutiva, pois parte de dados específicos para buscar conclusões, mas não passíveis de generalizações. A pesquisa se classifica em relação aos objetivos como descritiva. Com relação aos procedimentos serão adotados questionários, caracterizando uma pesquisa do tipo levantamento ou *survey*. Quanto a abordagem problemática tem caráter quantitativo, devido a utilização de métodos de quantificação, tanto



São Paulo 28 a 30 de julho 2021.

na coleta de informações, quanto no tratamento com a adoção de técnicas estatísticas (Richardson, 1999).

O universo da pesquisa foi composto por 91 empresas cadastradas na Federação de Indústria do Estado da Paraíba (FIEP/PB), do setor agrícola. A escolha deste setor, sobretudo, se dá pelo fato de as organizações serem motivadas adotar práticas sustentáveis não só oriundas de regulamentações, mas também por pressões de clientes, fornecedores e sociedade (Sarmiento, 2018). A amostra da pesquisa correspondeu ao acesso de 41 respostas de gestores ligados a controles gerenciais das empresas, tendo caráter não probabilístico.

Os dados foram coletados a partir de um questionário estruturado a ser enviado via *e-mail*, através do *google forms* às organizações, durante os meses de maio e junho de 2020. As variáveis serão mensuradas a partir de escala do tipo *likert* de cinco pontos (1-Discordo completamente, 2- discordo parcialmente, 3- indiferente, 4- concordo parcialmente e 5- Concordo completamente).

O instrumento de coleta foi adaptado do questionário proposto por Van Veen-Dirks e Lillis, (2018), está estruturado em quatro partes, sendo: Na primeira parte são apresentadas as questões (1-5) relacionadas ao perfil de respondentes e organização, além de variáveis de controle incluídas no estudo como o tamanho da organização, seguindo a classificação do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), que pode influenciar a sofisticação do design do sistema de controle e, portanto o investimento no desenvolvimento e uso de indicadores do BSC;

Na segunda parte (6) são buscados a identificação dos indicadores de desempenho adotados nas perspectivas financeiro, partes relacionadas, processos internos, aprendizado e crescimento (Kaplan & Norton, 2001; Nikolaou & Tsalis, 2013);

Na terceira etapa são questões (7-13) relacionadas ao uso de indicadores do BSC com a intenção de capturar a integração do BSC no sistema de controle. Nesta seção busca-se analisar o diagnóstico e o uso interativo do BSC na pesquisa, utilizando perguntas com base na descrição do uso diagnóstico e interativo de Simons (1995). O uso diagnóstico é capturado na medida em que os indicadores do BSC é usado para medir resultados, comparar metas predefinidas e gerar uma resposta corretiva (7-9), e o uso interativo com informações para uma agenda importante abordada pelos mais altos níveis de gestão, sistema de controle interativo exige atenção frequente e regular dos gerentes operacionais em todos os níveis da organização, os dados gerados pelo sistema são interpretados e discutidos em reuniões presenciais de superiores, subordinados e pares, bem como o sistema é motivador para melhorias contínuas com debate de dados e planos de ação subjacentes (10-12);

A quarta etapa é composta pelas questões (13-20) relacionadas ao efeito do isomorfismo (legitimidade) mimético, coercitivo e normativo (Dimaggio & Powell 1983), na adoção de indicadores do *Balanced Scorecard Sustentável*. Adicionalmente, buscamos identificar, segundo Gminder et al. (2002), a estratégia de sustentabilidade adotada de acordo com a orientação (mercado e sociedade) e comportamento estratégico (reativo ou proativo).

O questionário foi submetido a aplicação de um pré-teste com três contadores, que não compõem a amostra, e as devidas sugestões de objetividade e compreensão do constructo foram adotadas. Os dados foram tratados a partir de estatística descritiva, foi realizado teste de normalidade da amostra de *Kolmogorov-Smirnov*, que evidencia a heterogeneidade dos dados. Portanto, foi realizado testes de correlação de *Spearman* para verificar a correlação entre o uso de indicadores e os controles diagnósticos e interativo, além disso, a verificação da associação entre o tamanho da entidade e o uso destes controles, através do teste *Qui-quadrado*. Para verificar o efeito do isomorfismo sobre a adoção de indicadores do BSC Sustentável foi adotada a análise fatorial confirmatória para três fatores (1) mimético, (2) coercitivo, (3) normativo.



São Paulo 28 a 30 de julho 2021.

## 4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção serão apresentadas a descrição e análise dos dados coletados através do questionário, na seguinte sequência: a) perfil dos respondentes; b) a identificação dos indicadores de desempenho adotados nas perspectivas do BSC Sustentável (financeiro, partes interessadas, processos internos, aprendizado e crescimento), além disso, a integração do uso de indicadores com o controle diagnóstico e interativo; c) o efeito do isomorfismo (legitimidade) mimético, coercitivo e normativo no uso de indicadores do *Balanced Scorecard* Sustentável.

### 4.1 Respondentes

Na Tabela 3 são apresentadas informações sobre o perfil dos respondentes, sendo correspondente a 43 questionários respondidos, dentre os quais dois (2) ficaram incompletos, logo, foram excluídos da amostra da pesquisa. Sendo assim, a amostra da pesquisa contemplou 41 respondentes (gerentes contábeis e demais áreas).

**Tabela 3 - Perfil dos respondentes e Organizações**

<u>Variáveis</u>	N	%
<i>Função (n = 41)</i>		
Gerente (contabilidade)	32	78%
Gerente (outras áreas)	9	22%
<i>Grau de Instrução (n = 41)</i>		
Superior Incompleto	8	20%
Superior Completo	28	68%
Especialista / MBA	4	10%
Mestrado	1	2%
	<b>Média</b>	<b>Desvio Padrão</b>
Idade	29,22	6,75
Tempo de Experiência	7,73	6,76

**Fonte:** Dados da pesquisa (2020).

A Tabela 3, evidencia que 78% dos respondentes foram gestores da área contábil, devido ao tamanho das organizações, algumas terceirizam sua contabilidade e os gestores direcionaram o questionário, pois entendem que poderiam contribuir mais com a pesquisa, entretanto, pode se constituir um fator limitante da pesquisa, quando o gerente contábil é externo. Ademais, 68% dos respondentes possuem grau de instrução de nível superior. A média de idade e tempo de experiência, em anos, entre os respondentes são 29,22 e 7,73, respectivamente. Para Van Veen-Dirks e Lillis (2018), profissionais interligados com os sistemas de controles gerenciais de níveis de escolaridade elevados e experientes possuem maiores níveis de compreensão, que pode influenciar na adoção de indicadores de desempenho nas organizações. Além disso, foi coletada como variável de controle, tamanho da organização, seguindo a classificação IBGE, segregada nos grupos, Micro e pequenas Empresas de 0 até 99, funcionários, e, Média (100 a 500) e Grande Empresa (acima de 500), logo, a amostra é composta por 23 Micro e Pequenas Empresas (MPE), e, Médias (12) e Grandes Empresas (6) (MGE). O tamanho da organização pode influenciar a sofisticação do sistema de controle, bem como o uso de indicadores do BSC (Van Veen-Dirks & Lillis, 2018).

### 4.2 Indicadores de Desempenho à luz do BSC Sustentável

Esta seção apresenta os indicadores utilizados pelas organizações, sobretudo, em relação ao controle diagnóstico e interativo proposto por Simons (1995). O BSC Sustentável



São Paulo 28 a 30 de julho 2021.

incluí nas perspectivas indicadores econômicos, ambientais e sociais, além disso, foi realizado uma adaptação da perspectiva do cliente para partes interessadas, com o objetivo de atender às necessidades de outros interessados nas operações das empresas (Nikolaou & Tsalis, 2013). Para apresentação e detalhamento do uso de indicadores do BSC Sustentável, seguimos a estrutura da Matriz de Alinhamento Estratégico Sustentável (Oliveira, Medeiros, Terra & Quelhas, 2012).

Na Tabela 4, observa-se uma concentração de indicadores financeiros, dentro das perspectivas do BSC Sustentável. No pilar econômico, nota-se uma ênfase em métricas que objetivam o desempenho econômico-financeiro de curto prazo. Sobretudo, no relacionamento com as partes interessadas visando crescimento mercadológico. Os processos internos mostram a busca pela eficiência operacional que impactam no desempenho financeiro, incluindo indicadores de melhorias ambientais, que podem se converter em práticas exitosas com maiores níveis de treinamento e qualificação profissional. Este achado está em linha com Villela, Rezende & Domingos (2017), que destacam como foco estratégico de empresas o aumento de receitas, redução de custos e investimentos em uma relação de causa e efeito, que pode estar relacionada com o estágio do ciclo de vida da entidade. Ao identificar os indicadores utilizados nas organizações os gestores podem adotar mecanismos e implementar melhorias sociais e ambientais (Oliveira, Medeiros, Terra & Quelhas, 2012).

**Tabela 4 - Identificação de Indicadores à luz do BSC Sustentável usados nas Organizações.**

PERSPECTIVAS	ECONÔMICO	SOCIAL	AMBIENTAL
<b>Financeiro</b>	- Max. de receitas e lucros - ROI, EBTIDA - Fluxo de Caixa	- Distribuição de lucros às partes interessadas	- Investimentos para redução de descarte de resíduos e agrotóxicos
<b>Partes Interessadas</b>	- Aumento de novos Clientes - Satisfação do Cliente - Rentabilidade dos Clientes - Relação com Fornecedores / <i>stakeholders</i>	- Des. Ações sociais	- Melhorar a imagem verde - Resposta rápida a questões ambientais - Cumprimento de Leis
<b>Processos Internos</b>	- Redução de Custos - Desenvolver Novos Produtos - Reutilização de matérias recicladas na produção - Otimizar processos - Produção mais limpa - Redução de custos da qualidade	- Redução de acidente de trabalho	- Práticas ambientalmente corretas nos processos intraorganizacionais - Reciclagem de resíduos - Redução de agrotóxico
<b>Aprendizado e Crescimento</b>	- Treinamento e capacitação - Satisfação do empregado - Bonificação por desempenho	- Programa de apoio ao primeiro emprego	- Conscientização ambiental

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Em relação a dimensão social, as organizações demonstram utilização reduzida de indicadores, além disso, existe uma inclinação para não afetar o desempenho financeiro, com oportunidades de emprego e redução de custos com acidentes e práticas de cidadania e distribuição de lucro, dentro das perspectivas do BSC. Butler, Henderson, Raiborn, (2011), salientam que as organizações relutam em adotar práticas sociais, pois temem impactos negativos nos lucros de curto prazo, entretanto, os custos ocultos ocasionados pela ausência de ações sociais, podem ser maiores, uma vez que, essa dimensão necessita ser implementada nas estratégias da entidade.

Com relação a dimensão ambiental, após as preocupações financeiras, surge como uma área de maior atenção das organizações, com algumas entidades destinando recursos para investir em tecnologias que reduzam o impacto ambiental, sobretudo, ao buscar transparecer



São Paulo 28 a 30 de julho 2021.

uma imagem verde à sociedade com boas práticas, atendimento a requisitos de *stakeholders* e sociedade (Villela, Rezende & Domingos 2017), reorganizar seus processos para gerar redução de perdas com descartes (atenção ao ciclo de vida de produtos e impacto ambiental) e boas práticas de consumo e distribuição, além de estimular uma conscientização entre seus colaboradores.

O segmento em estudo tem impacto direto com as questões ambientais, sobretudo, decorrentes de mudanças estruturais e industrialização que comprometem os recursos naturais (Silva Fauro, Fonseca & Serra, 2016). Os achados mostram a necessidade de uma maior implementação de indicadores ambientais dentro das estratégias empresariais, conforme Porter e Van Der Linde (1995), uma vez que, o uso de indicadores ambientais visa melhorar a informação ambiental e competitividade empresarial diante do ativismo de *stakeholders*, cada vez mais, presente nas organizações (Iredele, Tankiso & Adelowotan 2019).

A ênfase em indicadores financeiros denota a incipiência do segmento com as questões ambientais e sociais, uma vez que, em suas estratégias não incluem investimentos ambientais e sociais. Para Silva, Santos Neto, Wanderley e Souza (2018), os gestores traçam metas e esperam resultados de curto prazo, uma vez que, sob sua ótica os indicadores de longo prazo podem ser ignorados e causar impacto nas decisões, principalmente, relacionadas ao lucro. Todavia, os aspectos relacionados a sustentabilidade têm enfoque em resultados de longo prazo (Iredele, Tankiso & Adelowotan, 2019).

Estes resultados corroboram com as discussões sobre o estágio em relação a sustentabilidade, em que se encontram as empresas participantes da pesquisa. Além disso, as pressões internacionais, podem ser uma oportunidade de mudança em algumas empresas que insistem em tratar o meio ambiente como marketing e usá-lo como estratégia de negócios e competitividade (Villela, Rezende & Domingos 2017).

A utilização dos indicadores foi identificada a partir da triangulação com o sistema de controle *levers of control* (LOC) de Simons (1995), conforme, Oro e Lavarda, (2019), os controles diagnósticos e interativos facilitam os processos decisórios nas organizações com o uso de medidas financeiras e não financeiras.

A Tabela 5, evidencia as médias e correlação entre o uso de indicadores para controle diagnóstico e interativo, mensurados com a escala *likert* de cinco pontos (1- Discordo Totalmente a 5 – Concordo Totalmente). Observa-se que as médias dos controles diagnósticos (Q7 a Q9) foram maiores em relação ao interativo, nas questões envolvendo a mensuração de resultados (4,12), comparar metas predefinidas (4,09) e resposta corretiva (4,34).

Tabela 5 - Correlação entre o controle diagnóstico e interativo.

Correlação Spearman	Média	Diagnóstico			Interativo		
		Q7	Q8	Q9	Q10	Q11	Q12
Q7 – Mens. de Processos	4,12 Z	1,000 .					
Q8 – Uso comparativo	4,10 Z	0,229 (0,150)	1,000 .				
Q9 – Ação corretiva	4,34 Z	0,224 (0,159)	-0,009 (0,955)	1,000 .			
Q10 – Atenção de gestores	3,83 Z	0,125 (0,437)	0,271 (0,086)	-0,232 (0,145)	1,000 .		
Q11 – Interação da gestão	4,00 Z	-0,095 (0,554)	0,163 (0,309)	0,025 (0,876)	0,350* (0,025)	1,000 .	
Q12 – Mec. Comunicação	3,95 Z	-0,079 (0,623)	0,353* (0,023)	0,053 (0,744)	0,607** (0,000)	0,586** (0,000)	1,000 .

Fonte: Dados da Pesquisa (2020). Nota: \*. A correlação é significativa no nível de  $P(z)$ -valor < 0,05 e \*\*  $P(z)$ -valor < 0,01.



São Paulo 28 a 30 de julho 2021.

Os controles interativos (Q10 a Q12) apresentam médias (3,83) quanto a atenção e acompanhamento frequente dos gestores em relação às atividades, (4,00) interação regular dos gerentes com todos os níveis da organização com discussão em reuniões de superiores e subordinados e (3,95) para a questão sobre a adoção de indicadores como ferramenta de melhorias contínuas e planos de ação subjacentes.

Os indicadores presentes nas perspectivas do BSC Sustentável são empregados como medida de desempenho estratégico e vantagem competitiva de forma integrada, além disso, estabelece um elemento de comunicação de metas e objetivos aos colaboradores (Kaplan & Norton 2001). Na análise de correlação *Spearman*, as questões envolvendo o controle diagnóstico mostra uma correlação positiva na mensuração, comparação e correção, mas sem significância estatística, denotando que o uso de indicadores para mensuração afeta os demais indicadores, quanto maior melhor. No entanto, a correlação é inversa (negativa) entre a controle comparativo de metas predefinidas e ação corretiva (-0,009 e  $P = 0,955$ ), o aumento de um controle diminui o outro, mostrando que o uso de indicadores do BSC Sustentável para controles diagnósticos precisa ser alinhado a estratégia empresarial para estimular o aprendizado organizacional e explorar as estratégias em momentos de mudanças e crises (Oro & Lavarda, 2019).

A correlação entre as questões envolvendo controles interativos foram positivas e com significância estatística (0,350 e  $P = 0,025$ ; 0,607 e  $P = 0,000$ ; 0,586 e  $P = 0,000$ ), evidenciando que os indicadores são utilizados para manter a atenção e melhorias contínuas entre os gestores, interação e instrumento de desenvolvimento de ideias e planejamento, em linha com a proposição de Simons (1995) e achados de Oro & Lavarda (2019), que os controles interativos, estimulam a aprendizagem e criação de novas ideias, estratégias e planos para superar as incertezas do ambiente competitivo.

A correlação entre o controle diagnóstico e interativo foi negativa (-0,232 e  $P = 0,145$ ) entre indicadores de ação corretiva e atenção para melhorias contínuas de gestores, além de mensuração, interação e comunicação (-0,095 e  $P = 0,554$ ; -0,079 e  $P = 0,623$ ). A correlação foi positiva (0,353 e  $P = 0,023$ ), denotando que o aumento no controle comparativo gera um crescimento na utilidade de indicadores para comunicação. Essa associação mostra que existe uma utilização de indicadores direcionada para elaboração de estratégias e planos de ação nas organizações, que pode ser justificada pela competitividade e representatividade econômica do segmento.

De forma suplementar foi realizado o teste Qui-quadrado para verificar se existe associação entre os indicadores de controle diagnósticos e interativo com a variável tamanho da empresa. Os resultados mostram que existe associação com o controle diagnóstico ( $P=0,014$ ;  $P=0,003$ ;  $P=0,000$ ) e entre os controles interativos, na questão relacionadas a atenção e de busca de melhorias contínuas ( $P=0,136$ ), não há associação com o tamanho da empresa, logo, indicadores que são essenciais independentemente do tamanho da entidade. Já a interação entre os níveis organizacional e desenvolvimento de novas ideias e estratégias possuem associação ( $P=0,000$  e  $P=0,000$ ). Estes achados mostram que o estágio da entidade pode influenciar no uso de indicadores à luz do BSC Sustentável (Van Veen-Dirks & Lillis, 2018).

#### 4.3 A Legitimidade e o uso de Indicadores do *Balanced Scorecard* Sustentável.

Esta seção evidencia o efeito do isomorfismo (legitimidade) no uso de indicadores à luz do *Balanced Scorecard* Sustentável. Foi realizada a análise fatorial confirmatória para evidenciar a relação entre a legitimidade e indicadores, atendendo a pressupostos de validade (Hair et al., 2009) o *KMO* de 0,543 e teste de *Bartlett* ( $P<0,05$ ) indicando que a análise

fatorial é apropriada. Além disso, todas as questões apresentaram comunalidades altas (>0,5), que sustentam os resultados. A análise foi composta por três fatores (1) mimético, (2) coercitivo e (3) normativo (Dimaggio & Powell 1983). O alfa de *Cronbach*, foi de 0,791, mostrando que os resultados possuem confiabilidade.

A Tabela 6, mostra como os indicadores adotados nas organizações foram agrupados a fatores que estão ligados a legitimação mimética, resultante de imitação impulsionada pela incerteza ambiental, principalmente, quando as tecnologias organizacionais e objetivos são ambíguos, exigindo que a entidade se modele a partir de outras organizações. Além disso, nota-se uma influência coercitiva de políticas, clientes e *stakeholders* na forma de pressões formais e informais exercidas sobre as organizações.

Com fatores menores, a influência normativa, decorrente da profissionalização e busca de controle e adequação aos concorrentes surge com menor efeito sobre a utilização de indicadores do *Balanced Scorecard* Sustentável.

**Tabela 6 - Influência do Isomorfismo na adoção de Indicadores do BSC Sustentável**

Matriz de Componente Rotativa				
Variáveis	Fatores			Comunalidades
	Mimético	Coercitivo	Normativo	
Q17 - Representação Inovadora da Organização	<b>0,923</b>	-0,186	-0,033	0,888
Q20 – Vantagem Competitiva / Sustentável	<b>0,788</b>	0,293	0,254	0,771
Q16 – Sugestão e Experiências de Consultores	<b>0,630</b>	0,209	0,422	0,618
Q13 - Imposição de stakeholders e clientes	-0,191	<b>0,819</b>	0,177	0,739
Q18 – Técnicas Consolidadas em Concorrentes	0,275	<b>0,776</b>	0,265	0,748
Q14 – Cumprimento de Normas Ambientais	0,538	<b>0,688</b>	-0,324	0,868
Q15 – Experiência e Profissionalização interna	0,061	0,113	<b>0,910</b>	0,844
Q19 – Adequação aos Concorrentes	0,545	0,174	<b>0,601</b>	0,688
<b>Variância Explicada</b>	<b>43,05%</b>	<b>18,59%</b>	<b>15,42%</b>	

**Fonte:** Dados da Pesquisa (2020). Método de Extração: Análise de Componente Principal. Método de Rotação: Varimax com Normalização de Kaiser.

Callado e Pinho (2015) e Van Veen-Dirks e Lillis, (2018), encontraram evidências da presença do isomorfismo mimético nas organizações. Pelo qual as entidades buscam respostas a incertezas e tomam decisões com referências em concorrentes, seja por vantagem competitiva ou por tentar se assemelhar. Além disso, estes achados estão em linha com Iredele, Tankiso e Adelowotan, (2019), uma vez que, as questões voltadas aos aspectos ambientais e de melhoria organizacional podem sofrer pressões do ambiente competitivo, bem como da ação coercitiva de esforços de *stakeholders*, instituições financeiras, ativistas ambientais, clientes e comunidades.

Iredele, Tankiso e Adelowotan, (2019), afirmam que pressões coercitivas, quando exercidas pelo governo e outras partes interessadas, pode obrigar as organizações a fazer mudanças e adotar atributos para obter legitimidade em sua operacionalidade. Os resultados deste estudo mostram que o isomorfismo mimético e coercitivo tem papel relevante nas práticas de gestão adotadas nas organizações e que o aumento desses tipos de isomorfismo reduz a incidência de pressão normativa.

Adicionalmente, a busca pela legitimidade e utilização de indicadores à luz das perspectivas BSC Sustentável pode corroborar com a identificação da estratégia adotada pelas organizações, principalmente, em países em desenvolvimento como o Brasil, em que as questões sociais e ambientais não estão no foco das políticas públicas. Seguindo Gminder et al. (2002), as estratégias de sustentabilidade podem ser classificadas de acordo com sua orientação (mercado e sociedade) e comportamento estratégico (reativo ou proativo).



São Paulo 28 a 30 de julho 2021.

Neste sentido, a influência do isomorfismo mimético revela uma inclinação a estratégia orientada ao mercado com o objetivo de tentar manter a competitividade e crescimento econômico diante das incertezas ambientais. Além disso, a estratégia com relação ao comportamento reativo, sobretudo, na busca de credibilidade diante da pressão coercitiva de acionistas, clientes, sociedade e fornecedores para reduzir conflitos nas decisões da organização. A estratégia reativa tem preocupação em cuidar da imagem da empresa diante da sociedade (Porter & Van Der Linde, 1995). Os resultados denotam que as questões relacionadas a sustentabilidade precisam ser integradas às estratégias da organização, pois podem ser alinhadas à vantagem competitiva e inovação mercadológica, bem como atender a demandas coercitivas.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo verificar como o isomorfismo afeta o uso de indicadores de desempenho à luz do *Balanced Scorecard* Sustentável. Os resultados evidenciam, sobretudo, a maneira como os indicadores do BSC Sustentável são usados nas organizações na busca pela legitimidade e influência na tomada de decisão. De forma suplementar, identificamos a estratégia sustentável adotada pelas organizações a partir de indicadores e isomorfismo.

As entidades participantes da pesquisa são Micro e Pequenas Empresas (MPE), Média e Grande Empresas. Para Van Veen-Dirks e Lillis, (2018), o tamanho da organização pode influenciar os sistemas de controles, sobretudo, o uso de indicadores do BSC Sustentável. Essa variável deve ser considerada para compreensão dos achados. Os indicadores compreendidos dentro das perspectivas do BSC Sustentável, foram destacados no tripé da sustentabilidade revelando que há uma predominância de métricas voltadas para a dimensão econômica com ênfase em resultados de curto prazo na relação de causa e efeito de índices nas perspectivas treinamento e aprendizagem, processos, partes relacionadas e financeiro. Refletindo características que podem ser intrínsecas a estruturas de propriedade corporativa e incipiência no debate a questões direcionadas a sociedade e meio ambiente pelas organizações no Brasil.

A ausência de indicadores direcionado a ações comunitárias e a resistência em investimentos ambientais que tem retornos de longo prazo, lança luz sobre o debate da participação da contabilidade em mensurar o desempenho organizacional evidenciando que é possível incluir nas decisões estratégicas de forma proativa com inovações tecnológicas e competitividade no mercado. As organizações participantes da pesquisa demonstram pelos indicadores ambientais apresentados, a existência de paradigmas na relação custo x benefício em investimentos em produção limpa, produtos reciclados, utilização de produtos menos poluentes e tecnologias que reorganizem seus processos para manter a qualidade e vantagem competitiva.

Em relação ao uso dos indicadores à luz das perspectivas do BSC Sustentável foi identificado uma média maior para o controle diagnóstico em comparação ao uso interativo. A análise de correlação *Spearman*, mostra uma correlação positiva na mensuração, comparação e correção, mas sem significância estatística, no entanto, a correlação é inversa (negativa) entre a controle comparativo de metas predefinidas e ação corretiva. O uso de indicadores para diagnóstico pode ter relação com a ênfase no desempenho financeiro de curto prazo, além disso, a relevância do alinhamento à estratégia empresarial para estimular o aprendizado e explorar oportunidades em tempos de crises.

O uso de indicadores para controle interativo apresentou correlação positiva e significância estatística, evidenciando ser essencial a busca por melhorias contínuas entre os gestores, interação e planejamento incluindo as dimensões sociais e ambientais na criação de



São Paulo 28 a 30 de julho 2021.

novas ideias e estratégias para superar as incertezas do ambiente competitivo. Os resultados mostram que existe associação com o controle e interativos com o tamanho da empresa.

A análise fatorial mostrou como o isomorfismo mimético e coercitivo afetam a adoção de indicadores de desempenho. Os resultados revelam que as organizações buscam a legitimidade na tentativa de responder às incertezas ambientais e tomam decisões para manter-se competitiva ou se assemelhar aos concorrentes com práticas consolidadas no mercado. Além disso, na busca por melhoria organizacional sofre pressões de ação coercitiva de esforços de *stakeholders*, instituições financeiras, ativistas ambientais, clientes e comunidades. Este achado pode ser decorrente da ausência de força legal no tocante a questões ambientais, principalmente, atividades potencialmente poluentes. A medida em que o isomorfismo mimético e coercitivo aumenta as pressões normativas tendem a diminuir.

Os resultados refletem os tipos de estratégias adotadas pelas organizações que ficam evidências pelas pressões miméticas com *link* direcionado a estratégia orientada ao mercado, objetivando manter a competitividade e crescimento financeiro diante de incertezas ambiental. Concomitante, a estratégia reativa, sobretudo, buscando credibilidade diante da pressão coercitiva de acionistas, clientes, sociedade e fornecedores.

Esta pesquisa possui limitações inerentes ao tamanho da amostra e variáveis de controle tamanho da organização, que podem impactar na leitura dos resultados. Por outro lado, a pesquisa pode ser expandida para todo o Brasil com entidades que usam indicadores do BSC e os estágios de implementação. A pesquisa contribui com a reflexão sobre o uso de controles gerenciais e desenvolvimento de estratégias relacionadas a sustentabilidade, que tem sido discutida com ênfase pelos empresários e ativistas internacionais, mostrando sua relevância no cenário brasileiro, sobretudo nas finanças verdes.

## REFERÊNCIAS

- Almeida, K. K. N., & Callado, A. A. C. (2018). Relação entre o poder do cliente e práticas de contabilidade gerencial. *Revista Gestão Organizacional*, 11(2).
- Anthony, R. N. & Govindarajan, V. (2006). *Sistemas de controle gerencial*. São Paulo: Atlas.
- Atkinson, A. A., Kaplan, R. S., Matsumura, E. M., & Young, S. M. (2015). *Contabilidade Gerencial: informação para tomada de decisão e execução da estratégia*. São Paulo: Editora Atlas.
- 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).
- Bieker, T. (2003). Sustainability management with the Balanced Scorecard. *International summer academy on technology studies-corporate sustainability*, 1-17.
- Burns, J., & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, 11, 3-25.
- 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.
- Callado, A. A. C., & de Pinho, M. A. B. (2015). Evidências de isomorfismo mimético sobre práticas de gestão de custos entre micro e pequenas empresas de diferentes setores de atividade. *Contabilidade Vista & Revista*, 25(2), 119-137.
- Cooper, D. J., Ezzamel, M., & Qu, S. Q. (2017). Popularizing a management accounting idea:



São Paulo 28 a 30 de julho 2021.

- The case of the balanced scorecard. *Contemporary Accounting Research*, 34(2), 991–1025.
- Dimaggio, P. J.; Powell, W. W. The Iron Cage Revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*. v. 48, p. 147-160, abr./1983.
- Eberle, V., & Colauto, R. D. (2014). Pressões institucionais e adoção do Balanced Scorecard: o caso de uma organização do setor elétrico do sul do Brasil. *Contabilidade Vista & Revista*, 25(3), 95-120.
- Elkington, J. (1994). Towards the sustainable corporation: Win-win-win business strategies for sustainable development. *California management review*, 36(2), 90-100.
- Figge, F., Hahn, T., Schaltegger, S., & Wagner, M. (2002). The sustainability balanced scorecard—linking sustainability management to business strategy. *Business strategy and the Environment*, 11(5), 269-284.
- Frezatti, F., Rocha, W., Nascimento, A. R. D., & Junqueira, E. (2009). *Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico*, editora Atlas SA.
- Frezatti, F.; Aguiar, A. B.; Rezende, A. J. (2007). Respostas estratégicas às pressões institucionais e sucesso no atingir metas no orçamento: um estudo em uma empresa multinacional. *Revista Organizações e Sociedades*, Salvador, v. 14, n. 43, p. 141-158, out./dez.
- Gminder, C. U., Bieker, T., Dyllick, T., & Hockerts, K. (2002). Nachhaltigkeitsstrategien umsetzen mit einer sustainability balanced scorecard, 95-147.
- Guerreiro, R.; Frezatti, F.; Casado, T. (2006). Em busca de um melhor entendimento da contabilidade gerencial através da integração de conceitos da psicologia, cultura organizacional e teoria institucional. *Revista de Contabilidade e Finanças*, São Paulo, v. 41, n. 4, p. 7-21, set.
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., Anderson, R. E., & Tatham, R. L. (2009). *Análise multivariada de dados*. Bookman editora.
- 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.
- Iredele, O. O., Tankiso, M., & Adelowotan, M. O. (2019). The influence of institutional isomorphism and organisational factors on environmental management accounting practices of listed Nigerian and South African firms. *South African Journal of Accounting Research*, 1-22.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2001). Transforming the balanced scorecard from performance measurement to strategic management: Part I. *Accounting horizons*, 15(1), 87-104.
- Kaplan, R., & D. Norton. (1992). The balanced scorecard—Measures that drive performance. *Harvard Business Review* 70 1: 71–79.
- Kay, N. (1992). Markets, false hierarchies and the evolution of the modern corporation. *Journal of Economic Behaviour and Organization*, 17, 315–333.
- Lämsiluoto, A., Järvenpää, M., 2010. Greening the balanced scorecard. *Bus. Horiz.* 53(4),



São Paulo 28 a 30 de julho 2021.

385–395.

- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American journal of sociology*, 83(2), 340-363.
- Nikolaou, I. E., & Tsalis, T. A. (2013). Development of a sustainable balanced scorecard framework. *Ecological Indicators*, 34, 76-86.
- North, D. C., & Hart, E. (2006). *Custos de transação, instituições e desempenho econômico*. Rio de Janeiro: Instituto Liberal.
- Oliveira, L. R. D., Medeiros, R. M., Terra, P. D. B., & Quelhas, O. L. G. (2012). Sustentabilidade: da evolução dos conceitos à implementação como estratégia nas organizações. *Production*, 22(1), 70-82.
- Oro, I. M., & Lavarda, C. E. F. (2019). Interface dos sistemas de controle gerencial com a estratégia e medidas de desempenho em empresa familiar. *Revista Contabilidade & Finanças*, 30(79), 14-27.
- Pereira, A. C., Silva, G. D., & Carbonari, M. E. E. (2011). Sustentabilidade na prática: fundamentos, experiências e habilidades. *Valinhos-SP: Anhanguera Publicações*.
- Porter, M. E., & Van Der Linde, C. (1995). Toward a new conception of the environment-competitiveness relationship. *Journal of economic perspectives*, 9(4), 97-118
- Radcliffe, M. (1999). Using the Balanced Scorecard to develop metrics for Sustainable Development. *Greening of Industry Network*.
- Rees, W., & Wackernagel, M. (2008). Urban ecological footprints: why cities cannot be sustainable—and why they are a key to sustainability. In *Urban Ecology* (pp. 537-555). Springer, Boston, MA.
- Reis, L. G. (2011). Tendências de Estudos em Contabilidade Gerencial, sob a Ótica da Teoria Institucional. *Contabilidade Gerencial*. (1<sup>a</sup> Ed. Cap. 15, pp. 331-346). São Paulo: Atlas.
- Rezende, A. J. (2009). *Um estudo sobre o processo de desinstitucionalização das práticas contábeis de correção monetária em empresas brasileiras*. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.
- Sarmiento, T. L. D. F. (2018). *Gestão e desempenho ambiental: uma análise através da teoria do ciclo de vida organizacional*. Dissertação de Mestrado. Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba. João Pessoa.
- Silva Fauro, J. C., da Fonseca Toniol, F. P., & Serra, E. (2016). Técnicas agrícolas, preservação e impactos ambientais na região oeste do Paraná. *Raega-O Espaço Geográfico em Análise*, 36, 302-321.
- Silva, A. D. (2018). Avaliação da sustentabilidade a luz do balanced scorecard: um estudo de caso de uma empresa do setor elétrico. *Programa de Pós-Graduação em Administração*.
- Silva, G. R., dos Santos Neto, E. M., Wanderley, V. P. C., & de Souza, L. P. (2018). Percepção de gestores a respeito da utilidade da mensuração de desempenho à luz das perspectivas do Balanced Scorecard. *Refas-Revista Fatec Zona Sul*, 5(2), 19-33.
- Simons, R. (1995). *Control in an age of empowerment*. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall.



São Paulo 28 a 30 de julho 2021.

- Vailatti, J. L., ROSA, F. D. S., & Vicente, E. F. R. (2017). A Teoria Institucional aplicada à Contabilidade Gerencial: análise da contribuição teórica e metodológica de publicações internacionais ocorridas no período de 2006 a 2015. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 16(47), 97-111.
- Van Veen-Dirks, P. M., & Lillis, A. M. (2018). Do the Motives for Adoption of the Balanced Scorecard affect its Development and Use?. *Performance Measurement and Management Control: The Relevance of Performance Measurement and Management Control Research*, 15.
- Villela, J. N., Rezende, L. A. D. A. M., & Domingos, M. D. L. C. (2017). Adaptação do balanced scorecard à sustentabilidade mediada por especialistas. *Revista da Faculdade de Administração e Economia*, 8(2), 108-124.
- Williamson, O. E. (1981). The economics of organization: The transaction cost approach. *American Journal of Sociology*, 3, 548–577.