

PERCEPÇÃO DE GESTORES A RESPEITO DA UTILIDADE DA MENSURAÇÃO DE DESEMPENHO À LUZ DAS PERSPECTIVAS DO *BALANCED SCORECARD*

PERCEPTION OF MANAGERS REGARDING THE UTILITY OF THE PERFORMANCE MEASUREMENT IN THE LIGHT OF THE BALANCED SCORECARD PERSPECTIVES

Gilson Rodrigues da Silva¹
Eugênio Matias dos Santos Neto²
Vanildo Pedro Cavalcante Wanderley³
Luana Pereira de Souza⁴

RESUMO

O presente estudo teve como objetivo identificar a percepção de gestores a respeito da utilidade da mensuração de desempenho à luz das perspectivas do *Balanced Scorecard*, em uma agroindústria do Estado da Paraíba. Foi conduzido um estudo de caso com abordagem problemática qualitativa. Os dados foram coletados a partir de uma entrevista com auxílio de um questionário, aplicado com os gestores da organização, divididos em dez departamentos e as respostas foram apresentadas em um *framework*. Os resultados revelam que a empresa tem em sua estrutura organizacional uma utilização incipiente dos indicadores propostos nas perspectivas do *Balanced Scorecard*, com ênfase nos indicadores financeiros. Além disso, foram identificados indicadores não financeiros, que poderiam agregar valor à organização. A percepção dos gestores a respeito da mensuração de desempenho está voltada para medidas financeiras que corroboram com lucro da entidade. Justificada pelos indicadores apresentados que não se comunicam, demonstrando uma ausência de padronização. Os resultados sugerem a necessidade do alinhamento de indicadores e a utilização de medidas não financeiras na avaliação de desempenho da entidade.

Palavras Chaves: *Balanced Scorecard*. Medição de Desempenho. Estratégias.

ABSTRACT

The present study aimed to identify the perception of managers regarding the utility of performance measurement in the light of the Balanced Scorecard perspectives, in an agroindustry of the State of Paraíba. A case study with a problematic qualitative approach was conducted. The data were collected from an interview with a questionnaire, applied with the managers of the organization, divided into ten departments and the answers were presented in a framework. The results show that the company has in its organizational structure an incipient use of the indicators proposed in the perspective of the Balanced Scorecard, with emphasis on financial indicators. In addition, non-financial indicators were identified, which could add value to the organization. Managers' perception of performance measurement is focused on financial measures that corroborate the entity's profitability. Justified by the indicators presented that do not communicate, demonstrating an absence of standardization. The results suggest the need for alignment of indicators and the use of non-financial measures in the performance evaluation of the entity.

Keywords: *Balanced Scorecard*. Performance Measurement. Strategies.

¹ Mestre em Controladoria – UFRPE e Professor da UFPB. E-mail: gilson_rodriguessilva@hotmail.com.

² Mestre em Controladoria – UFRPE. E-mail: eugenio_matias@hotmail.com.

³ Graduando em Ciências Contábeis – UFPB. E-mail: vanildo.pcw@gmail.com.

⁴ Graduanda em Ciências Contábeis – UNINASSAU – JP. E-mail: luana.psouza@live.com.

1 INTRODUÇÃO

O desenvolvimento econômico, a perspectiva de crescimento e o aumento da competitividade têm sido alguns dos fatores que exigem das empresas uma busca por sistemas de controles gerenciais e ferramentas de avaliação de desempenho eficazes (WILDER, 2003), para que as organizações permaneçam em evolução diante das necessidades de adaptações às realidades no mercado.

O controle gerencial tem a função de direcionar os colaboradores das organizações ao cumprimento das estratégias definidas para atingir aos objetivos e metas propostas pela entidade (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2006). Dentro do controle organizacional são executadas as ações de avaliação de desempenho que visam contribuir com a implementação de estratégias e definição de melhorias de desempenho organizacional (FRANCO-SANTOS; LUCIANETTI; BOURNE, 2012; BEUREN; SOUZA; PORTULHAK, 2018).

Para Malagueño; Lopez-Valeiras; Gomez-Conde (2018), ao realizar ações de avaliação de desempenho, as organizações necessitam de mecanismos de mensuração de desempenho que possibilitem às entidades informações para manter ou melhorar suas atividades diante de cenários econômicos dinâmicos. Observa-se, que o processo de tomada de decisão está diretamente ligado ao conhecimento do ambiente ao qual a empresa está inserida (CHAN, 2002), tendo em vista o enquadramento dos processos internos com os objetivos do negócio.

O *Balanced Scorecard* (BSC) se apresenta como um dos artefatos de medição de desempenho nas organizações, que integram medidas financeiras e não financeiras no alinhamento, mensuração e monitoramento das ações com as estratégias de gestão, (DIAS; SANTOS; BEIRUTH, 2016; BEUREN; SOUZA; PORTULHAK, 2018). Organizado em quatro perspectivas: Financeira, Cliente, Processo interno e Aprendizado e Crescimento, o BSC, contribui com a comunicação das estratégias da empresa para todos os setores, com a finalidade de promover uma visão holística e avaliações, por meio de indicadores de desempenho e cadeia de causa e efeito (KAPLAN; NORTON, 1992; KAPLAN, 2009).

Rigby; Bilodeau (2015) ressaltam que o BSC é um dos instrumentos gerenciais utilizado pelas organizações, sendo um dos elementos essenciais para formulação e implementação de estratégias (FREZATTI; BIDO; CRUZ; MACHADO, 2015). Para Brizolla et al (2016), as organizações que adotam gestão estratégica apresentam podem atingir maiores níveis de desempenhos, pois alinham o ambiente empresarial com estratégia, processos e estrutura.

Registram-se progressos nas discussões teóricas acerca da implementação de medidas de desempenho nas organizações com o BSC (FERNANDES; RAJAB; WHALLEY, 2006; GARENGO; BITITCI 2007; HUDSON-SMITH; SMITH, 2007; WOUTERS; WILDEROM, 2008; SPESSATTO, 2009; TAYLOR; TAYLOR, 2014; COOPER; EZZAMEL; QU, 2017; BEUREN; SOUZA; PORTULHAK, 2018; MALAGUEÑO; LOPEZ-VALEIRAS; GOMEZ-CONDE, 2018), denotando que esse instrumento gerencial corrobora com as entidades no alcance dos resultados desejados.

Para Braam; Nijssen (2004) existem diversas formas de utilização e interpretação do BSC. Sendo necessário atributos e práticas de gestão intrínsecas à finalidade da organização (HUDSON-SMITH; SMITH, 2007). No entanto, o fracasso no uso e desenho estrutural do BSC nas organizações está na execução das estratégias, que não são passíveis de mensuração, devido a falhas (NORTON; KAPLAN, 1997).

Com relação ao setor do agronegócio, Callado; Soares (2014) observam que o aprimoramento da gestão é essencial, uma vez que, tem sido impactado pelas variações dinâmicas da economia, mas também, pela questão da competitividade que ressalta a necessidade de gestores deterem um conhecimento aprofundado de sua empresa, bem como, dos recursos disponíveis e expectativas de desempenhos futuros da organização.

Sendo assim, a inexistência de um sistema de medição de desempenho estruturado a partir de indicadores, afeta de forma negativa o desempenho da organização, refletindo em dificuldades de gestão e identificação de desvios no decorrer das operações. Para Callado; Callado; Almeida (2009), o agronegócio tem relevância no desenvolvimento econômico do Brasil, tornado evidente que sejam desenvolvidas pesquisas no tocante ao aprimoramento das práticas de gestão, com o apoio de sistemas de controles que possam fornecer informações essenciais à formulação e implementação de gestão estratégica.

Diante do exposto, tem-se a seguinte questão de pesquisa: qual a percepção de gestores a respeito da utilidade da mensuração de desempenho à luz das perspectivas do Balanced de Scorecard em uma Agroindústria do Estado da Paraíba? A partir da hipótese de que o BSC é uma ferramenta que permite que as empresas traduzam as estratégias em objetivos alcançáveis e o resultado positivo da mensuração de desempenho tem relação de causa e efeito com a execução das ações (NORREKLIT, 2000; ITTNER; LARCKER; RANDALL, 2003; GARENGO; BIAZZO; BITITCI, 2005; MALAGUEÑO; LOPEZ-VALEIRAS; GOMEZ-CONDE, 2018). O presente artigo objetiva identificar a percepção de gestores a respeito da utilidade da mensuração de desempenho à luz das perspectivas do *Balanced Scorecard* em uma Agroindústria do Estado da Paraíba.

O estudo se justifica pela contribuição com a disseminação na literatura sobre controle organizacional, no setor do agronegócio, aliando o desenho estrutural do BSC com as práticas de gestão para o controle, comunicação e coordenação das atividades que visam manter a entidade em competitividade empresarial. Conforme orientam Herbert; Seal (2012), que se tornam necessários estudos que tratem da mensuração de indicadores financeiros e não financeiros, cuja lacuna busca se explorar neste estudo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção apresenta a revisão da literatura com respeito à mensuração de desempenho do *Balanced Scorecard*.

2.1 Mensuração de desempenho

A dinâmica dos mercados tem exigido das organizações artefatos gerenciais que possibilitem maiores níveis de controle, com o objetivo de mensurar o desempenho e manter-se em continuidade em um ambiente competitivo. Diante disso, o sucesso de um sistema de gestão pode estar ligado às informações fornecidas no processo de medição do desempenho, além do monitoramento necessário (KAPLAN; NORTON, 1997).

Para Franco-Santos; Lucianetti; Bourne (2012), a medição de desempenho pode ser entendida como o conjunto de procedimentos adotados em uma empresa para gerenciar a implantação de suas estratégias, possibilitando a comunicação de sua posição e avanço, além de influenciar o comportamento e ações de seus componentes.

Assim sendo, a análise e mensuração de desempenho podem ser definidas como o processo de se quantificar uma ação, no qual mensuração é o meio de quantificação e a ação é aquilo causado pelo desempenho (NEELY, 2005), com o objetivo de avaliar e medir a eficiência das variações entre os elementos de uma empresa.

A relação entre os elementos patrimoniais e de resultado nas organizações resultam nos indicadores de desempenho, que podem ser compreendidos como uma técnica de avaliar as atividades das empresas a partir de indicadores financeiros e não financeiros (BRIGHAM; HOUSTON, 2012; GITMAN; JUCHAU; FLANAGAN, 2015). Apesar de existirem críticas a respeito dos indicadores financeiros, que não conseguem identificar e integrar todos os fatores necessários para excelência organizacional (ECCLES, 1991). Para Kaplan; Norton (1992), as métricas financeiras são oriundas dos resultados das atividades operacionais da empresa e não podem ser abandonadas. No entanto, tais informações devem possuir valor preditivo para nortear o processo de tomada de decisão.

O uso dos indicadores tem sido adaptado às necessidades das organizações em atender as demandas do ambiente interno e externo como destacados por Simons (1990), com atenção direcionada à resolução de problemas com diagnóstico, interação e limites de comportamentos, expandindo o aprendizado e a visão dos gestores. Atkinson et al (1997) utilizaram indicadores para coordenar, monitorar e diagnosticar as relações de causa e efeito no resultado.

Rouse; Putterill (2003) sugerem uma mensuração de desempenho empresarial nas indústrias, dividida em quatro etapas: a) no processo produtivo, com destaque para os recursos utilizados até a formação do produto acabado; b) análise distinta entre produção e resultado, com o propósito de avaliar a eficiência e eficácia da produção; c) foco na cultura e estrutura organizacional; d) foco direcionado aos usuários interessados (*stakeholders*).

Estudos realizados por Hansen; Van der Stede (2004), Veen-Dirks (2010), Franco-Santos; Lucianetti; Bourne, (2012), e Severgnini; Galdamez; Vieira; Baiocchi, (2017), trataram da utilização no planejamento operacional, avaliação de desempenho, definição de estratégias, comunicação, influência no comportamento, aprendizagem e aprimoramento.

Os modelos de mensuração de desempenho vêm sofrendo ajustes com o passar dos tempos, tendo em vista a necessidade de aproximação com a realidade das organizações. Portanto, os modelos de mensuração devem estar adequados às situações de cada empresa, considerando suas características, valores, atividade econômica e todos os fatores que influenciam na sua estratégia, como também seus devidos ajustes.

2.2 *Balanced Scorecard*

A Contabilidade Gerencial tem desenvolvido e implementado novas técnicas e artefatos de gestão na tentativa de atender as necessidades dos gestores na busca por maiores níveis de controles, definição de estratégias, diagnóstico e aperfeiçoamento que auxiliem o processo decisório (BEUREN; SOUZA; PORTULHAK, 2018). Para Kaplan (2009), os artefatos gerenciais utilizam informações financeiras e não financeiras para comunicar as estratégias e objetivos à organização e atingir melhores resultados.

O *Balanced Scorecard* é um instrumento de medição criado por Kaplan e Norton em (1992), definido como um sistema de gestão estratégica que materializa as estratégias da empresa por meio de um mapa coerente com os objetivos e medidas de desempenho (KAPLAN; NORTON, 1997).

O BSC integra indicadores financeiros e não financeiros, com o objetivo de criar valor para a organização, através de quatro dimensões: financeira (faturamento, indicadores de rentabilidade, Balanço Patrimonial, relatórios de custos), cliente (satisfação do cliente, reputação da marca/ imagem da empresa), processos internos (desempenho de processos/operações, produtividade, confiança, *benchmarking*), aprendizado e crescimento (novas patentes, satisfação do empregado, motivação, treinamentos e capacitações, *turnover*), (KAPLAN; NORTON, 1992; SCHULMAN; DUNLEAVY; HARMER; LUSK, 2001).

A perspectiva financeira interligada com as demais áreas da entidade proporciona oportunidade de aperfeiçoamento. Os clientes evidenciam o quanto as estratégias têm produzido causa e efeito positivo no crescimento dos clientes e percepção de valor e imagem da entidade (KAPLAN; NORTON, 1997).

Além disso, permite aos gestores identificarem os segmentos de mercados. Os processos internos refletem a qualidade dos serviços e produtos, bem como a satisfação dos clientes e consecução dos objetivos da entidade. A perspectiva de aprendizado e crescimento denota a estrutura necessária para criar melhorias e crescimento em logo prazo, estimulando o crescimento do capital intelectual, com ações de motivação e capacitação profissional (FERNANDES; BERTON, 2005).

A interação proposta pelo BSC correlaciona o desempenho operacional e financeiro da entidade. Para Lima Júnior (2008), o BSC evoluiu mediante a evolução empresarial de um sistema de medição de desempenho para um sistema de gestão estratégica. Sendo uma ferramenta de alinhamento estratégico de curto prazo, (DIAS; SANTOS; BEIRUTH, 2016).

Tendo a função de alinhar o planejamento estratégico da empresa e suas ações operacionais, o BSC objetiva, segundo Kaplan; Norton (1997):

- a) Esclarecer e traduzir a visão e a estratégia;
- b) Comunicar e associar objetivos e medidas estratégicas;
- c) Planejar, estabelecer metas e alinhar iniciativas estratégicas;
- d) Melhorar o *feedback* e o aprendizado estratégico.

Para Fernandes; Rajab; Whalley (2006), as ações do *Balanced Scorecard* podem ser definidas como:

- a) Objetivos Estratégicos: estruturação da visão futura em objetivos, planos de ação organizados em causa e efeito;
- b) Indicadores chaves de Desempenho: metodologia adotada para medir e acompanhar a realização dos objetivos;
- c) Estabelecimento de metas ao longo do tempo: nesse quesito se considera o grau de desempenho esperado, importante frisar que essas metas são flexíveis;
- d) Planos de ação e projetos estratégicos: estabelecidos para cumprimento das metas traçadas com a estratégia, deverão ser estabelecidos através de operações viáveis.

Estudos correlatos sobre o BSC (MARTINSONS; DAVISON; TSE, 1999; NORREKLIT, 2000; FERNANDES; RAJAB; WHALLEY, 2006; ROCHA; LAVARDA, 2011; BEUREN; SOUZA; PORTULHAK, 2018; MALAGUEÑO; LOPEZ-VALEIRAS; GOMEZ-CONDE, 2018), evidenciam que o sucesso da gestão com a utilização desta técnica, está atrelado à devida articulação na entidade das estratégias e objetivos de modo que o sistema funcione de forma lógica em suas quatro perspectivas, combinando medidas e vetores de desempenho.

Norreklit (2000) explica que pressupostos de causa e efeito na avaliação de desempenho são questionáveis, pois algumas medidas podem sofrer influências de

comportamentos disfuncionais levando o desempenho para baixo. Para Beuren, Souza e Portulhak, (2018), algumas críticas são relevantes ao buscar uma reflexão na execução das ações do BSC, principalmente, no tocante a exclusão de partes interessadas, negligência e pouca imersão de colaboradores no cumprimento da missão, fatores culturais da organização, medidas inadequadas e ausência de consenso em relação às medidas adotadas.

3 MÉTODO

Para atingir ao objetivo proposto pela pesquisa, foi conduzido um estudo de caso único com abordagem problemática qualitativa. O estudo de caso se caracteriza pelo aprofundamento de um ou mais objetos específicos, com o intuito de obter conhecimento amplo e detalhado dos mesmos (YIN, 2001). Esse tipo de estudo considera a unidade de análise em sua totalidade com o objetivo de compreendê-la em seus termos (BOGDAN; BIKLEN, 2003).

A unidade de análise da pesquisa foi uma empresa do setor agrícola, localizada na cidade de Mamanguape, Zona da Mata Paraibana, Estado da Paraíba, no ano de 2018. A escolha dessa empresa se justifica pela utilização do BSC no plano estratégico, implantação da ISO 9001 e pelo destaque comercial que alcançou na região no transcorrer dos últimos anos. Fundada na década de 90, tem como missão cultivar e comercializar produtos de qualidade. A empresa é referência nacional e internacional na produção de frutas, mas também comercialização e distribuição de legumes, verduras e outros alimentos. Atualmente, com cerca de 700 funcionários, a entidade realiza exportação para oito países, presentes na América do Sul e Europa.

Para coleta de dados foi utilizada a técnica de entrevista em profundidade, onde a empresa foi visitada *in loco* com auxílio de um questionário. A técnica de entrevista em profundidade utiliza perguntas concretas e relacionadas às experiências dos envolvidos, podendo ser desenvolvida em até três fases: pré-análise, exploração do material e tratamento de dados. Na pré-análise, ocorre a sistematização das ideias, na segunda fase os dados são categorizados e por fim tratados e evidenciado nos resultados (COLOGNESE; MELO, 1998).

O questionário foi adaptado do proposto por Callado; Callado; Almeida (2009), composto de questões divididas em três blocos: Perfil dos Respondentes, Estrutura Organizacional, Perspectivas do *Balanced Scorecard* e indicadores utilizados pela empresa para avaliação do desempenho organizacional. Outras questões complementares que surgiram durante a entrevista foram baseadas em teorias e literatura existente.

O questionário seguiu as seguintes etapas:

- I. Buscou informações sobre o perfil dos entrevistados, quanto à formação acadêmica, cargo atual e tempo de trabalho na organização.
- II. Foram realizadas questões sobre o perfil organizacional da empresa, como estrutura orgânica e funcional, unidade de negócio, capacidade instalada, faturamento anual, principais mercados e principais produtos.
- III. Buscou informações a respeito da percepção dos gestores a respeito da utilidade da mensuração de desempenho, a existência dos indicadores de desempenho, como também a metodologia de mensuração e tratamento, considerando as perspectivas financeiras, de clientes, processos internos, crescimento e aprendizado.

A entrevista foi realizada *in loco* com os gerentes (10) responsáveis pelas áreas de gestão e controle da entidade: Diretor Geral (1), Administração (1), Financeiro (1), Contábil (1), Gerente de Custos (1), Recursos Humanos (1), Comercial (1), Gerente de Produção (1), Fazendas (1) e Logística (1). Foi realizada aplicação de um pré-teste do questionário com três alunos de pós-graduação em controladoria da (UFRPE), a fim de verificar a qualidade e clareza do instrumento de pesquisa.

Em seguida, os dados foram tratados e apresentados em um *framework* com os indicadores de desempenho identificados na empresa.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Nesta seção serão apresentados os resultados da pesquisa e discutidos o perfil dos respondentes, caracterização organizacional e percepção da mensuração de desempenho através das perspectivas do *Balanced Scorecard* no desempenho organizacional.

4.1 Caracterização dos respondentes

A empresa estudada, possui um plantio com 400 hectares de mamão, a empresa vende quase 1,5 toneladas da fruta por mês. Deste total, 15% são direcionados ao mercado externo. A empresa está em processo de implantação da certificação da ISO 9001, aderindo aos padrões de conformidade empresarial, qualidade dos produtos e serviços, responsabilidade social e ambiental.

A caracterização dos respondentes evidencia, que dentre os entrevistados nas áreas de gestão e controle na organização, seis possuem Nível Superior (Recursos Humanos - RH, Administrativo, Produção, Fazendas e Financeiro), um gestor (contador da área de custos) possui Pós-Graduação, dois de Nível Médio/Técnico (Contador, Diretor Geral e Logística) e um com Nível Superior Incompleto (Comercial), conforme Tabela 1.

O grau de instrução é um fator relevante para compreensão da implementação de gestão estratégica a partir do *Balanced Scorecard*. Com relação ao tempo de atuação profissional, observa-se que a predominância de gestores possui tempo de atuação na empresa com tempo de 5 a 9 anos.

Na questão relacionada à área de atuação dos respondentes está subdividida em departamentos: Diretoria Geral, Administração, Contábil, Custos, Recursos Humanos, Financeiro, Comercial, Fazendas e Logística.

Variáveis Demográficas		Frequência Absoluta
Grau de Instrução	Nível Médio / Técnico	3
	Superior Completo	5
	Superior Incompleto	1
	Pós-graduado	1

	1 ano	1
	2 a 4 anos	1
Tempo de Atuação	5 a 9 anos	5
	10 a 12 anos	2
	Acima de 12 anos	1

Tabela 1 - Perfil dos Respondentes
Fonte: Dados da Pesquisa (2018)

A partir da adoção da ISO 9001, foram criados os setores de logística, fazendas e subdivisão da contabilidade de custos. Cabe destacar, que dentre as informações coletadas foi diagnosticado que o gestor do departamento comercial é responsável pelas operações inerentes às importações e exportações.

4.2 Aspectos organizacionais

A segunda parte da entrevista buscou identificar as características da estrutura organizacional da entidade (Atividade Econômica, Estrutura Funcional, Unidades de Negócio, Faturamento Anual, Principais Mercados e Principais Produtos).

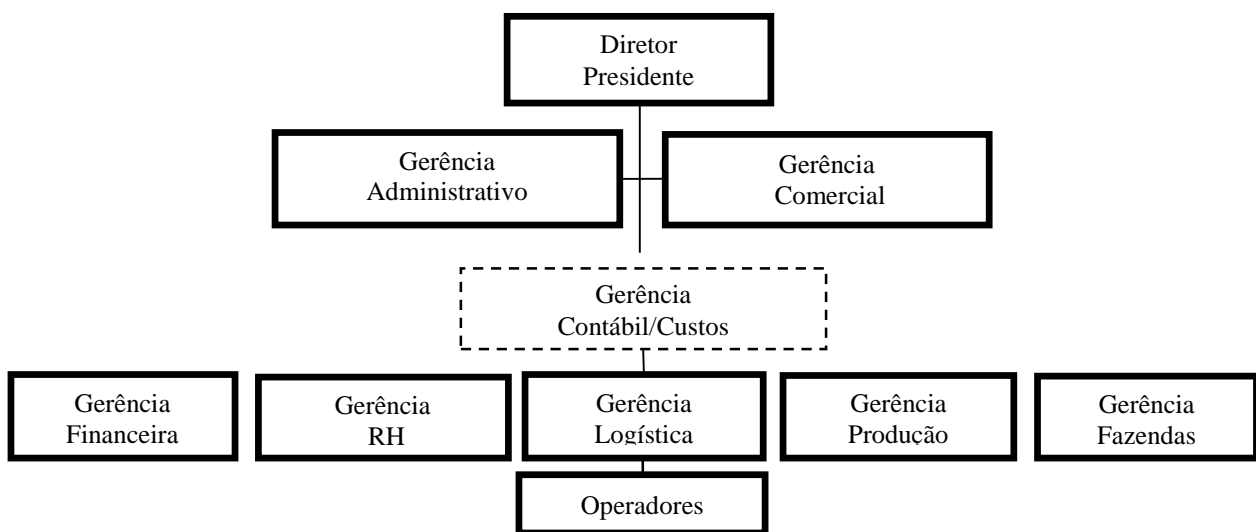


Figura 1 – Estrutura Organizacional
Fonte: Dados da Pesquisa (2018)

A partir das entrevistas, constatou-se que a empresa tem como principal atividade econômica a comercialização de frutas, através de um sistema que contempla o plantio, colheita, beneficiamento e comercialização dos frutos. Com relação à estrutura organizacional da empresa, mediante respostas dos gestores, a composição é descrita na Figura 1.

A estrutura organizacional apresentada compreende os gestores com responsabilidade dentro da entidade para estabelecer as estratégias de gestão. No entanto, Hill (2004) aduz que a estrutura organizacional é quem define as estratégias implementadas com o apoio do *Balanced Scorecard*. Acreditando que profissionais de níveis hierárquicos menores, podem contribuir com a determinação de estratégias. Na entrevista foi possível identificar que a

estrutura organizacional determina os níveis hierárquicos e o processo decisório. Impactando diretamente nas ações de avaliação de desempenho e implementação de estratégias (FRANCO-SANTOS; LUCIANETTI; BOURNE, 2012; BEUREN; SOUZA; PORTULHAK, 2018).

Em relação à questão sobre a unidade de negócios, além da unidade Matriz, localizada na cidade de Mamanguape/PB, a empresa trabalha com mais quatro unidades de distribuição, Recife/PE, Fortaleza/CE, Baraúna/RN e Salvador/BA. O faturamento anual da empresa estudada ultrapassa os cem milhões de reais anuais, tendo como principais mercados no Brasil, os estados do Sudeste e países da Europa (Portugal, Espanha, Holanda, Alemanha, Itália e Suíça), e América do Sul (Chile e Argentina). Sendo o foco na Europa, porque o continente é o maior consumidor de mamão papaia. Os principais produtos comercializados pela empresa são o mamão papaia, abacaxi e macaxeira, o qual segundo o gerente de custos vem apresentando nos últimos anos um destaque expressivo com relação aos demais.

4.3 Percepções dos gestores sobre a utilização da mensuração de desempenho à luz das perspectivas do BSC

Nesta etapa, buscou-se identificar a percepção dos gestores em relação aos indicadores de desempenho utilizados pela organização, mediante as perspectivas do *Balanced Scorecard*.

No que concerne à questão central sobre a percepção, dentre as respostas, o perfil dos gestores revelou que o processo de medição de desempenho é uma forma de materializar os resultados através de indicadores gerenciais, tendo em vista a expectativa de manter o padrão de trabalho desejado pela estratégia empresarial. Denotando que a mensuração de desempenho está diretamente ligada ao resultado, “se os objetivos traçados forem alcançados entendemos que tivemos um ótimo desempenho”.

Observa-se, que a compreensão dos gestores induz ao fator resultado da entidade, deixando de lado as operações e outros indicadores relevantes. Notam-se discrepâncias com a utilização dos indicadores do *Balanced Scorecard* propostos por Norton; Kaplan (1992). Pois as estratégias, quando executadas devem ser acompanhadas reportando o *feedback* necessário para as devidas correções. Assim, o resultado por si só não expõe o fiel cumprimento das estratégias de gestão. O BSC correlaciona o desempenho operacional e financeiro da entidade, sendo um sistema de gestão, que atua como ferramenta de alinhamento estratégico de curto prazo (LIMA JÚNIOR, 2008; DIAS; SANTOS; BEIRUTH, 2016).

A utilização do BSC é incipiente na organização, pois a estrutura hierárquica organizacional, que tem papel de definir e implementar estratégias pressupõe a necessidade de aprofundamento nos benefícios advindos com o uso do *Balanced Scorecard*. O sucesso da gestão com a utilização desta técnica está atrelado, sobretudo, a institucionalização e articulação das estratégias e objetivos na entidade, combinando medidas de desempenho (BEUREN; SOUZA; PORTULHAK, 2018; MALAGUEÑO; LOPEZ-VALEIRAS; GOMEZ-CONDE, 2018).

Para Norreklit (2000), os indicadores podem sofrer influências de comportamentos disfuncionais, dentre os quais se destacam ausência de institucionalização, negligência e pouca imersão de colaboradores, fatores culturais e medidas inadequadas (BEUREN; SOUZA; PORTULHAK, 2018). Estes aspectos devem ser observados na execução das ações do BSC, pois comprometem o desempenho organizacional.

A incipiência no uso dos indicadores presentes nas perspectivas do BSC na gestão da organização é evidenciada na Tabela 2, na qual são apresentadas outras questões (tipos de indicadores utilizados pelas gestões e método de mensuração são apresentadas), em um *framework* com síntese das respostas às principais questões realizadas aos gestores.

Percebe-se, na Tabela 2, que a empresa detém alguns mecanismos de avaliação de desempenho, que são avaliados a partir das perspectivas financeiras e clientes. Os resultados corroboram com os achados da pesquisa de Barchet e Siluk (2011), em que a maioria das agroindústrias utiliza apenas os indicadores financeiros para avaliação do desempenho. Para Ferreira *et al.* (2008), a avaliação de desempenho empresarial baseada em indicadores contábeis e financeiros não é suficiente para as organizações, tendo em vista que a ênfase em resultados financeiros de curto prazo pode levar a soluções rápidas, porém de forma superficial.

Contudo, cabe salientar que as empresas atuantes no agronegócio têm no fluxo de caixa, uma medida financeira essencial, pois detém características intrínsecas dos ciclos operacionais referentes aos diversos produtos agrícolas, requerendo um planejamento e controle financeiro a fim de minimizar eventuais dificuldades financeiras de curto prazo que possam comprometer a liquidez e que venham a provocar eventuais inadimplências (CALLADO; CALLADO; ALMEIDA, 2009).

Na perspectiva de clientes, nota-se que a proposta da entidade é nos preços de venda que contribuem com a margem de contribuição por cliente, indicador que demonstra a relação do cliente com a formação do resultado, mas também retrata sua satisfação. Não foram citados os gastos com propaganda e publicidade.

Componentes do Framework	Tipo de Indicadores (Quais os tipos de indicadores usados)	Métricas utilizadas (Como são mensurados?)
Financeira	Demonstrativos contábeis; Análise de resultados por produto; Margem de Contribuição por Produto; Projeção de Vendas; Análise de Lucratividade; Análise da Necessidade de Capital de Giro.	Escrituração contábil; Gastos de produção e comercialização x vendas; Com base no mercado; Lucro s/ investimentos e PL; Participação do capital de terceiros e próprio no capital de giro.
Clientes	Acompanhamento de vendas; Análise margem de contribuição por cliente; Satisfação do cliente; Preço de mercado; Formas de Pagamento.	Através das notas fiscais de devolução; Através dos pedidos cancelados; Os promotores de vendas acompanham diariamente a satisfação dos clientes e envia relatório aos superiores.
Processos Internos	Pontualidade na entrega dos produtos; Implantação da ISO 9000 Análise devolução de vendas; Análise dos pedidos cancelados; Controle de Qualidade.	Controle da hora de saída e chegada ao destino da mercadoria a partir de radar eletrônico.

Aprendizado e Inovação	-	-
-------------------------------	---	---

Tabela 2 - *Framework* dos Indicadores de Desempenho e as Métricas utilizadas à luz do BSC.
Fonte: Dados da Pesquisa adaptado de Kaplan; Norton (1992)

Quanto à existência de indicadores para processos internos observou-se que a empresa carece de um controle acurado nos seus processos de plantio, beneficiamento e comercialização. Evidencia-se, que a organização necessita ordenar os processos internos e que os indicadores não financeiros devem ser explorados para fins de medição de desempenho.

Os resultados mostram uma preocupação no escoamento da produção a partir de indicadores de pontualidade de entrega, controle de qualidade, vendas e pedidos cancelados. Assim, a produtividade assume papel relevante na estrutura da organização, na medida em que se busca minimizar os impactos sobre a produção.

Com relação à perspectiva de aprendizado e inovação, não existia até a data da entrevista algum indicador responsável para avaliar o desempenho dos colaboradores, como também políticas voltadas ao aprendizado e inovação, porém existe uma perspectiva estratégica na empresa para implantação da ISO 9001. A ausência de políticas de incentivo a treinamentos e reciclagem, investimentos em P&D, desperdícios e atrasos em entregas podem representar perdas financeiras e redução de produtividade com aumentos de custos e desmotivação de profissionais (CALLADO; CALLADO; ALMEIDA, 2009; FRANCO-SANTOS; LUCIANETTI; BOURNE, 2012).

Esses resultados sugerem que são necessárias ações conjuntas em diferentes níveis hierárquicos na organização na tentativa de assumir uma visão holística e institucionalização das técnicas e indicadores do *Balanced Scorecard*, uma vez que, o setor do agronegócio possui características próprias e que devem ser levadas em consideração nas áreas financeira, clientes, processos internos, aprendizado e inovação.

5 CONCLUSÃO

Nesta pesquisa se buscou identificar a percepção de gestores em relação à mensuração de desempenho à luz das perspectivas do *Balanced Scorecard* em uma Agroindústria do Estado da Paraíba. A partir da hipótese que o BSC é uma ferramenta que permite que as empresas traduzam as estratégias em objetivos alcançáveis (ITTNER; LARCKER; RANDALL, 2003; GARENGO; BIAZZO; BITITCI, 2005; MALAGUEÑO; LOPEZ-VALEIRAS; GOMEZ-CONDE, 2018).

Com base nos resultados levantados, observa-se que a empresa apesar de apresentar características de médio e grande porte, não possui no seu processo de gestão a utilização de indicadores de desempenho não financeiros. O que pode gerar problemas de longos prazos para empresa. Segundo Ferreira et al. (2008) os indicadores não financeiros são importantes para programação futura.

A estrutura hierárquica organizacional sugere que os gestores definam as estratégias da entidade, no entanto, o grau de escolaridade e tempo de atuação na organização influencia a percepção dos indicadores propostos no BSC, pois tendem a desconhecê-los.

Com relação à percepção dos gestores a respeito da utilização na mensuração de desempenho à luz do BSC, constatou-se que os gestores demonstraram suas concepções a partir da experiência profissional adquirida no transcorrer dos tempos, com uma visão no resultado financeiro, com pouca utilidade das medidas não financeiras. Os resultados revelam que as perspectivas do BSC estão sendo utilizadas de forma incipiente, ao contrário do que sugeri Neely (2005), que a mensuração de desempenho compreende a atividade de elencar as medidas do desempenho, relevância e avaliação com o propósito de adequar, ajustar ou normatizar determinada atividade.

Os resultados implicam na necessidade de maior imersão no uso de artefatos de gestão para que as medidas de desempenho existentes contribuam com o sucesso da organização. Os indicadores apresentados pelos gestores não se comunicam, ou seja, os gestores apresentaram indicadores diferentes, demonstrando uma falta de padronização e alinhamento entre os setores. Apesar dos gestores terem uma percepção em relação à mensuração de desempenho incipiente, não existe uma padronização de indicadores na empresa, tendo o processo decisório norteado através de indicadores financeiros.

Torna-se necessário, o reordenamento dos departamentos, identificando os indicadores inerentes às perspectivas do *Balanced Scorecard* e maior utilização dos indicadores não financeiros, mas também realizar investimentos na perspectiva de inovação e aprendizado, uma vez que, tem efeito na motivação, capacitação, produtividade, qualidade dos produtos e rentabilidade.

Os resultados desta pesquisa possuem limitações inerentes ao estudo de caso, ficando prejudicada sua generalização para demais empresas do setor com características distintas. Como estudos futuros, sugere-se, a partir dessa pesquisa, tentar identificar o impacto da ausência de utilização de indicadores não financeiros no resultado das organizações.

REFERÊNCIAS

- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2006.
- ATKINSON, Anthony A.; WATERHOUSE, John H.; WELLS, Robert B. **A stakeholder approach to strategic performance measurement**. MIT Sloan Management Review, v. 38, n. 3, p. 25, 1997.
- BARCHET, I; SILUK, J.C.M. **A utilização e a mensuração de indicadores de desempenho: um estudo de caso em agroindústrias arrozeiras da região central do Rio Grande do Sul**. XXXI ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO. Belo Horizonte, 2011.
- BEUREN, Ilse Maria; SOUZA, Guilherme Eduardo de; PORTULHAK, Henrique. **Análise do desempenho e uso do Balanced Scorecard em um centro de serviços compartilhados**. Gestão & Regionalidade, v. 34, n. 101, 2018.
- BOGDAN, R. S.; BIKEN, S. **Investigação qualitativa em educação: uma introdução à teoria e aos métodos**. 12.ed. Porto: Porto, 2003.
- BRAAM, G. J. M.; NIJSSEN, E. J. **Performance effects of using the balanced scorecard: a note on the Dutch experience**. Long Range Planning, Amsterdam, v. 37, n. 4, p. 335-349, 2004.
- BRIGHAM, Eugene F.; HOUSTON, Joel F. **Fundamentals of financial management**. Cengage Learning, 2012.

- BRIZOLLA, M. M. B.; KAVESKI, I. D. S.; FASOLIN, L. B.; LAVARDA, C. E. F. **Proposta de uma Estrutura de Balanced Scorecard para uma Cooperativa Agropecuária do Noroeste do Rio Grande do Sul.** *Gestão & Planejamento-G&P*, 17(3), 2016.
- CALLADO, A.L.C.; SOARES, K.R. **Análise da utilização de indicadores de desempenho no contexto das agroindústrias.** *Custos e @gronegocio on line*, 10(2):272-84, 2014.
- CALLADO, Aldo Leonardo Cunha; CALLADO, Antônio André Cunha; ALMEIDA, Moisés Araújo. **A utilização de indicadores gerenciais de desempenho industrial no âmbito de agroindústrias.** *Sistemas & Gestão*, v. 2, n. 2, p. 102-118, 2009.
- CHAN, Y. E. **Why haven't we mastered alignment? The importance of the informal organization structure.** *MIS Quarterly Executive*, 1 (2), 97-112. 2002.
- COLOGNESE, Silvio Antonio; MELO, José Luiz Bica. **A técnica de entrevista na pesquisa social.** *Cadernos de Sociologia*, v. 9, p. 143-159, 1998.
- COOPER, D. J; EZZAMEL, M.; QU, S. Q. **Popularizing a management accounting idea: The case of the balanced scorecard.** *Contemporary Accounting Research*, 34(2), 991– 1025, 2017. doi:10.1111/1911-3846.12299.
- DIAS, Alexsandra Barcelos; DOS SANTOS, Valquíria Aparecida; BEIRUTH, Aziz Xavier. **Consistência das Estratégias de Instituições de Ensino Superior: Um Estudo baseado na Percepção dos Stakeholders utilizando-se do Balanced Scorecard.** *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, v. 10, n. 4, 2016.
- ECCLES, R. **The performance measurement manifesto.** *Harvard business review*, v. 69, n. 1, p. 131-137, 1991.
- FERNANDES, B. H. R.; BERTON, L. H. **Administração estratégica: da competência empreendedora à avaliação de desempenho.** São Paulo: Saraiva, 2005.
- FERNANDES, K. J.; RAJAB, V.; WHALLEY, A.. **Lessons from implementing the balanced scorecard in a small and medium size manufacturing organization.** *Technovation*, 26(5–6), 623–634, 2006. doi:10.1016/j.technovation.2005.03.006
- FERREIRA, Mauro Pacheco; ABREU, Aline França de; ABREU, Pedro Felipe de; TRZECIAK, Dorzeli Salete; APOLINÁRIO, Luiz Gonzaga; CUNHA, Alexandre d'Avila da. **Gestão por indicadores de desempenho: resultados na incubadora empresarial tecnológica.** *Produção*, v. 18, n. 2, p.302-318, 2008.
- FRANCO-SANTOS, M.; LUCIANETTI, L.; BOURNE, M. **Contemporary performance measurement systems: a review of their consequences and a framework for research.** *Management Accounting Research*, Amsterdam, v. 23, n. 2, p. 79-119, 2012.
- FREZATTI, F.; BIDO, D. S.; CRUZ, A. P. C.; MACHADO, M. J. C. **A estrutura de artefatos de controle gerencial no processo de inovação: existe associação com o perfil estratégico?.** *BBR-Brazilian Business Review*, 12(1), pp. 129-156, 2015. doi: <http://dx.doi.org/10.15728/bbr.2015.12.6>.
- GARENCO, P.; BITITCI, U. **Towards a contingency approach to performance measurement: an empirical study in Scottish SMEs.** *International Journal of Operations & Production Management*, 27(8), 802–825, 2007. doi:10.1108/01443570710763787.
- GITMAN, Lawrence J.; JUCHAU, Roger; FLANAGAN, Jack. **Principles of managerial finance.** Pearson Higher Education AU, 2015.
- HANSEN, Stephen C.; VAN DER STEDE, Wim A. **Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis.** *Management accounting research*, v. 15, n. 4, p. 415-439, 2004.
- HERBERT, I. P.; SEAL, W. B. **Shared services as a new organisational form: some implications for management accounting.** *The British Accounting Review*, Amsterdam, v. 44, n. 2, p. 83-97, 2012.

- HILL, Gerard M. **Evolving the project management office: a competency continuum**. Information Systems Management, v. 21, n. 4, p. 45-51, 2004.
- HUDSON-SMITH, M.; SMITH, D. **Implementing strategically aligned performance measurement in small firms**. International Journal of Production Economics, 106(2), 393-408, 2007. doi:10.1016/j.ijpe.2006.07.011
- ITTNER, C. D.; LARCKER, D. F.; RANDALL, T. **Performance implications of strategic performance measurement in financial services firms**. Accounting, Organizations and Society, Amsterdam, v. 28, n. 7-8, p. 715-741, 2003.
- KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **The Balanced Scorecard: measures that drive performance**. Harvard Business Review, Boston, v. 70, n. 1, p. 71-79, Jan./Feb. 1992.
- KAPLAN, R. S. Conceptual foundations of the Balanced Scorecard. In: CHAPMAN, C. S.; HOPWOOD, A. G.; SHIELDS, M. D. (Orgs.). **Handbook of management accounting research**. Amsterdã: Elsevier, v. 3. p. 1.253-1.269, 2009.
- KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **A estratégia em ação: Balanced Scorecard**. 9. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- LIMA JÚNIOR, Gilberto Franco de. **Balanced Scorecard como ferramenta de avaliação da consistência estratégica: um estudo em instituição de ensino superior privada**. 2008. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal do Rio Grande do Norte.
- MALAGUEÑO, Ricardo; LOPEZ-VALEIRAS, Ernesto; GOMEZ-CONDE, Jacobo. **Balanced scorecard in SMEs: effects on innovation and financial performance**. Small Business Economics, v. 51, n. 1, p. 221-244, 2018.
- MARTINS, D. M. **Eficácia dos indicadores de desempenho na cadeia de fornecimento automotivo**. In SIMPÓSIO DE ADMINISTRAÇÃO DA PRODUÇÃO, LOGÍSTICA E OPERAÇÕES INTERNACIONAIS, 7, 2004, São Paulo. *Anais...* São Paulo: SIMPOI, 2004.
- MARTINSONS, Maris; DAVISON, Robert; TSE, Dennis. **The balanced scorecard: a foundation for the strategic management of information systems**. Decision support systems, v. 25, n. 1, p. 71-88, 1999.
- NEELY, A. *et al.* **The evolution of performance measurement research: Developments in the last decade and a research agenda for the next**. International Journal of Operations & Production Management, Vol. 25, n.12, pag. 1264-1277, 2005.
- NØRREKLIT, H. **The balance on the balanced scorecard: a critical analysis of some of its assumptions**. Management Accounting Research, Amsterdam, v. 11, n. 1, p. 65-88, 2000.
- RIGBY, D.; BILODEAU, B. **Management tools & trends**. 2015. Bain & Company. <http://wbain.com/publications/articles/management-tools-and-trends-2015.aspx>. Acesso em 4 May 2017.
- ROCHA, Irani; LAVARDA, Carlos Eduardo Facin. **Retrospectiva bibliográfica sobre o Balanced Scorecard (BSC) como instrumento de planejamento e controle nas empresas**. Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ, v. 16, n. 1, p. 19-34, 2011.
- ROUSE, P.; PUTTERILL. **An integral framework for performance measurement**. Management Decision, v.41, n.8, p.791-805. 2003.
- SCHULMAN, D. S.; DUNLEAVY, J. R.; HARMER, M. J.; LUSK, J. S. **Shared services: serviços compartilhados**. São Paulo: Makron Books, 2001.
- SEVERGNINI, E.; GALDAMEZ, E. V. C.; VIEIRA, V. A.; BAIOSCHI, S. V. F. **Análise das Dimensões de Uso de Sistemas de Medição de Desempenho em Cooperativas de Crédito**. Revista Contabilidade, Gestão e Governança, v. 20, n. 3, p. 392-415, 2017.

SIMONS, Robert. **The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives.** In: **Readings in accounting for management control.** Springer, Boston, MA, 1990. p. 622-645.

SPESSATTO, G. **Análise do processo de implantação do *balanced scorecard* nas maiores empresas da região sul do Brasil.** 2009. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Regional de Blumenau, 2009.

TAYLOR, A.; TAYLOR, M. **Factors influencing effective implementation of performance measurement systems in small and medium-sized and large firms: a perspective from contingency theory.** *International Journal of Production Research*, 52(3), 847–866, 2014. doi:10.1080/00207543.2013.842023.

WILDER, A. **Mudança no setor supermercadista e a formação de associações de pequenos supermercados.** Dissertação de mestrado – Escola Superior de Agricultura Luiz de Queiroz/USP, 2003. Piracicaba, 2003.

WOUTERS, M; WILDEROM, C. **Developing performance measurement systems as enabling formalization: a longitudinal field study of a logistics department.** *Accounting, Organizations and Society*, 33(4), 488–516, 2008. doi:10.1016/j.aos.2007.05.002.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos.** 2.ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.