

Balanced Scorecard: estudo bibliométrico da produção científica brasileira 2002-2012

VERONICA EBERLE DE ALMEIDA

Mestre em Contabilidade e Especialista em Contabilidade e Finanças pela Universidade Federal do Paraná. Graduada em Administração pela Universidade Positivo. Endereço: Rua José Izidoro Biazetto, nº 158, Bairro Mossunguê, CEP 81200-240, Curitiba/PR, Brasil. Telefone: (55 41) 9677-7111. E-mail: veronica.eberle@gmail.com

ROMUALDO DOUGLAS COLAUTO

Pós-Doutor em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo. Doutor em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina. Professor do PPG – Mestrado em Contabilidade da Universidade Federal do Paraná. Endereço: Av. Prefeito Lothário Meissner, nº 632, Bairro Jardim Botânico, CEP 80210-170, Curitiba/PR, Brasil. Telefone: (55 41) 3360-4411. E-mail: rdcolauto@ufpr.br

JACQUELINE VENEROSO ALVES DA CUNHA

Doutora em Ciências Contábeis. Professora adjunta da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal de Minas Gerais. Endereço: Av. Antônio Carlos, nº 6627, sala 2042, Pampulha, CEP 31270-901, Belo Horizonte/MG, Brasil. Telefone: (55 31) 3409-7275. E-mail: jvacbr@terra.com.br.

Abstract

Change in the organizational environment and results measurement are growing and necessary. Given this context and the lack of financial indicators to measure the results emerged in the 90s called the Balanced Scorecard methodology, proposed by Kaplan and Norton. The aim of this study is to examine, from the viewpoint of bibliometrics, the scientific production related to BSC conveyed by congresses and national periodicals from the years 2002 to 2012, describing both quantitative and qualitative characteristics of the productions raised. The results show that the Balanced Scorecard is a widely researched topic in academia, especially using methodologies such as action research and case study, with a predominance of papers presented at conferences. By analyzing the studies one can see the tendency of researchers to examine the benefits that the adoption of the BSC brings to organizations.

Resumo

No ambiente organizacional a mudança e a mensuração dos resultados são crescentes e necessárias. Diante deste contexto e da insuficiência dos indicadores financeiros em mensurar os resultados, surgiu na década de 90 a metodologia denominada *Balanced Scorecard*, proposta por Kaplan e Norton. O objetivo deste estudo é analisar, sob a ótica da bibliometria, a produção científica relacionada ao BSC veiculada por congressos e periódicos nacionais dentre os anos de 2002 a 2012, descrevendo características tanto quantitativas quanto qualitativas das produções levantadas. Os resultados mostram que o *Balanced Scorecard* é um tema bastante pesquisado no universo acadêmico, sobretudo por meio de metodologias como a pesquisa-ação e o estudo de caso, com predominância de trabalhos apresentados em congressos. Pela análise dos estudos é possível perceber a tendência de pesquisadores em analisar os benefícios que a adoção do BSC traz para as organizações.

1 Introdução

A preocupação das organizações cada vez mais tem se voltado para o ambiente competitivo e para a otimização dos recursos no processo produtivo e, em virtude disso, estas se sentem pressionadas a promover mudanças em suas estruturas e estratégias para enfrentar os desafios do ambiente. Desta forma, a mudança organizacional tem sido incorporada na rotina das organizações e não pode mais ser considerada como um fenômeno excepcional (MACHADO-DA-SILVA; FONSECA; FERNANDES, 1999). O desafio é gerado em razão da globalização, competitividade, desenvolvimento sustentável, fortalecimento de novas potências mundiais e tantos outros motivos que fazem com que organizações tenham que se adequar ao novo contexto e aos novos padrões impostos a fim de evitarem o risco de serem acometidas pela obsolescência organizacional (SALES; SILVA, 2007).

Neste contexto, a mensuração dos resultados é essencial para a gestão organizacional, pois confere efetividade às metas e objetivos estabelecidos auxiliando no processo decisório no que se refere a ajustes e medidas que precisam ser tomadas (KAPLAN, 2012). A necessidade de melhorar o desempenho organizacional e aumentar as vantagens competitivas tem exigido o desenvolvimento de ferramentas gerenciais para subsidiar gestores no processo de tomada de decisão (HEINRICH, 2010). Diante disso surgiu na década de 90 o *Balanced Scorecard* (BSC), proposto por Robert Kaplan e David Norton, em virtude da insuficiência para a gestão organizacional da utilização estrita de indicadores financeiros. Esta ferramenta se mostrou como uma alternativa para melhorar a gestão e o acompanhamento dos resultados da organização, uma vez que se foca no planejamento estratégico e no desempenho (OLIVEIRA *et al.*, 2012), sendo esta uma das abordagens que frequentemente são sugeridas para melhorar o desempenho organizacional (COAD, 1999).

Olve, Roy e Wetter (2001) definem o BSC como elemento de um sistema relacionado com o controle estratégico e uma resposta às críticas que são dirigidas ao gerenciamento que foca a utilização de medidas estritamente financeiras, uma vez que estas expressam resultados de eventos que já ocorreram e sobre os quais as ações já não surtem efeito. Kaplan e Norton (1997, p. 8) asseveram que o BSC “complementa as medidas financeiras do desempenho passado com medidas dos vetores que impulsionam o desempenho futuro”, onde seus objetivos e medidas derivam da visão e da estratégia da empresa. De acordo com Picoli, Abib e Fonseca (2012), o BSC foi considerado apropriado e aceito tanto no ambiente empresarial quanto no ambiente acadêmico, oportunidade em que se pode verificar a união entre teoria e prática. Desde então, pesquisas e publicações inerentes a este tema se estenderam tendo sido verificadas produções sobre esta metodologia relacionadas às áreas de Administração, Economia e Ciências Contábeis.

Diante desta perspectiva, este estudo tem por objetivo analisar, sob a ótica da bibliometria, a produção científica relacionada ao BSC veiculada por congressos e periódicos nacionais dentre os anos de 2002 a 2012, descrevendo características tanto quantitativas quanto qualitativas das produções levantadas bem como apresentando qual tendência tem-se revelado nestes estudos. Para tanto, a questão de pesquisa que norteia o estudo é a seguinte: O que vem sendo publicado pela academia brasileira sobre o BSC e que tendência pode ser verificada?

Dentro da literatura nacional é possível verificar alguns estudos correlatos tais como o conduzido por Picoli, Abib e Fonseca (2012) que se propuseram a mapear as características das produções acadêmicas acerca do BSC procedentes dos Encontros Anuais da

Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração (EnANPADs) nos anos de 2001 a 2011, os quais observaram a existência de uma consonância entre o BSC e o campo de estratégia e ainda verificaram a maneira com que os estudos acerca desta temática têm sido desenvolvidos. Catapan *et al.* (2012) analisaram bibliometricamente a produção científica sobre o BSC veiculada pelos periódicos classificados como B1, B2 e B3 no Sistema Qualis, da CAPES, com o objetivo de identificar as tendências e publicações entre o período de 2001 a 2011. Os autores concluíram que os artigos de cunho teórico, os quais representaram 54%, predominaram em relação aos artigos empíricos além de que pouco mais de 70% foram escritos por associação entre dois pesquisadores, seguidos por 21% de trabalhos conduzidos por três autores.

O artigo está estruturado da seguinte maneira: seguida desta introdução está o referencial teórico, relacionado ao *Balanced Scorecard*, apresentando uma breve incursão teórica sobre o assunto. Na sequência é apresentada a metodologia que apresenta as orientações do estudo para o cumprimento do objetivo proposto. Adiante, está a apresentação e análise dos dados e, por fim, as considerações finais.

2 *Balanced Scorecard*

Gomes e Salas (2001) afirmam que a eficácia de um controle de gestão parte do princípio que os esforços alocados em uma atividade podem ser redirecionados caso os resultados projetados como objetivo pela organização não forem alcançados. Assim, este processo de controle demanda a obtenção de informações para possibilitar a formulação de diretrizes e a mensuração do resultado nos mesmos moldes. De acordo com Santana (2010), o tipo de informação está relacionado de forma direta com o processo de escolha dos instrumentos gerenciais e com a abordagem contextual e organizacional do processo de gestão.

Segundo Gonçalves (2002 *apud* ALMEIDA, MARÇAL; KOVALESKI, 2004, p. 1.188), a característica essencial de uma organização é a capacidade de aplicar, de maneira efetiva, seus indicadores para a medição de seu desempenho, de modo a proporcionar maior conhecimento de seus processos e permitir avaliação contínua da eficiência de seus processos e pessoas. Neste contexto, as metodologias de avaliação de desempenho constituem importante ferramenta para o acompanhamento do desenvolvimento e da evolução da organização. Neely *et al.* (1996) conceituam o indicador de desempenho como sendo um meio para a organização quantificar a eficiência e/ou a eficácia de uma tomada de decisão e permite, portanto, que as organizações saibam o que estão fazendo e quais são os resultados de suas ações.

O BSC foi desenvolvido inicialmente como um sistema de mensuração de desempenho e depois alterado para um sistema de gestão estratégica (KALLÁS, 2003). O BSC consiste, portanto, em uma metodologia que visa à avaliação, medição e otimização do desempenho organizacional por meio de um conjunto de medidas balanceadas de desempenho considerando indicadores tanto financeiros quanto não financeiros. Estas medidas são agrupadas em quatro dimensões: (1) financeira, (2) cliente, (3) processos internos e (4) aprendizado e crescimento.

Alguns modelos adotam somente as medidas financeiras para gerir o desempenho. No entanto, Banker, Potter e Srinivasan (2000) defendem que as medidas não financeiras são melhores indicadores de medidas de desempenho futuro do que as medidas financeiras, pois auxiliam os administradores a focarem suas ações nas perspectivas de longo prazo.

Entretanto, Veen-Dirks (2010) apresenta que as medidas de desempenho não financeiro facilitam a tomada de decisão enquanto que as medidas de desempenho financeiro podem, relativamente, influenciar a tomada de decisão no contexto da utilização das medidas de desempenho para avaliação e recompensa dos administradores.

Kaplan e Norton (2000) estabelecem que o aprendizado e o crescimento consistem em aspectos-chave para a organização, pois formam a base para a melhoria da qualidade e da inovação tendo em vista a alta competitividade existente. Os autores comentam, ainda, que para a implantação da metodologia BSC é preciso que a estratégia da empresa seja traduzida em objetivos e iniciativas específicos de maneira que se obtenham respostas às perguntas de onde e como se quer chegar. Além desta etapa fundamental são necessárias a coleta de dados, garantia de que o fluxo de informações seja constante e avaliação da direção pela qual a empresa caminha para verificar se a direção que havia sido traçada está sendo seguida. São sete as etapas pelas quais a organização deve passar: (1) Identificação da visão, (2) Identificação da estratégia, (3) Identificação dos fatores críticos de sucesso, (4) Seleção de indicadores, (5) Avaliação, (6) Criação dos planos de ação e (7) Acompanhamento e gestão. Desta forma, após a implantação do BSC, a organização poderá se beneficiar com a visão sistematizada de seu desempenho bem como poderá desenvolver uma cultura de aprendizagem e melhoria contínua além da possibilidade de atribuição de incentivos ao desempenho individual dos colaboradores os quais contribuem para os resultados obtidos pela organização.

Attadia, Canevarolo e Martins (2003) estabelecem uma análise crítica do BSC baseada em três fatores: conceitual, estrutural e gerencial. A crítica no nível conceitual está centrada no fato de que o BSC foi concebido a partir de um contexto prescritivo o que o limitou enquanto sistema de gestão de desempenho, pois não considera o empreendedorismo, a influência da cultura, a liderança, o poder etc. Sob o nível estrutural recai a crítica de que são encontradas falhas em sua configuração como perspectivas, balanceamento de medidas de desempenho, relações causa-efeito e mapa estratégico, por exemplo. Já no nível gerencial, a implantação efetiva do BSC esbarra em itens como a tradução da visão (considerando ser uma ferramenta para implantação e não para formulação), o desdobramento vertical e horizontal da estratégia (em seus aspectos comunicativos e de ligação), falta orientação quanto à integração do BSC ao orçamento etc. No entanto, mesmo com as críticas propostas por Attadia, Canevarolo e Martins (2003), é válido ressaltar que o BSC utiliza medidas balanceadas e integradas para o monitoramento do alcance dos objetivos estratégicos traçados pela organização.

3 Metodologia

A metodologia desempenha papel fundamental na condução da pesquisa, vez que são esclarecidas aos leitores as decisões tomadas pelos autores estando estes calcados em princípios de cientificidade (THIOLLENT, 1997). De caráter descritivo, a presente pesquisa tem por objetivo analisar a produção científica veiculada por congressos e periódicos brasileiros sobre o *Balanced Scorecard* entre os anos de 2002 e 2012, descrevendo suas características bem como apresentando qual a tendência verificada por esta análise.

Para a condução deste estudo utilizou-se os conceitos preconizados pela bibliometria que de acordo com Tague-Sutcliffe (1992) consiste no estudo dos aspectos quantitativos da produção, disseminação e uso da informação registrada sendo complementado por Okubo

(1997) que afirma que a bibliometria pode ser considerada como uma ferramenta que possibilita observar o estado da ciência e tecnologia utilizando-se da produção geral da literatura científica. Apesar desta pesquisa se utilizar da bibliometria, ela não se resume a descrever quantitativamente os seus achados. Analisa qualitativamente alguns aspectos da produção levantada tais como metodologia, utilização do BSC como variável dependente ou independente, se existe a utilização de alguma teoria como base para a condução das pesquisas e a relação com outros conceitos e definições que tenham sido utilizados.

Para operacionalização do estudo estão sendo considerados os três maiores congressos brasileiros: (1) Congresso da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (Anpcont), (2) Congresso USP de Controladoria e Contabilidade e (3) Encontro Nacional da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (EnANPAD). Além desses eventos foram considerados também todos os periódicos nacionais que publicaram conteúdo relacionado ao BSC classificados no sistema Qualis da CAPES no período de 2002 a 2012. O quadro 1 apresenta os congressos e periódicos analisados, suas respectivas classificações de acordo com o sistema brasileiro Qualis, de responsabilidade da CAPES, o período disponível de análise (tendo em vista que alguns destes não apresentaram publicação desde o ano de 2002) e o total de artigos analisados.

Quadro 1 – Relação de Congressos e Periódicos analisados

Congresso / Periódico	Classificação Qualis 2012	Período de análise	Total de artigos analisados
Congresso da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (Anpcont)	A	2007 a 2012	136
Congresso USP de Controladoria e Contabilidade	A	2002 a 2012	434
Encontro Nacional da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (EnAnpad)	A	2002 a 2012	493
Revista Brazilian Business Review	A2	2004 a 2012	153
Revista Contabilidade & Controladoria	B3	2009 a 2012	75
Revista Contabilidade e Finanças	A2	2002 a 2012	276
Revista Contabilidade e Organizações	B1	2007 a 2012	129
Revista Contabilidade Vista & Revista	B1	2002 a 2011	226
Revista Contabilidade, Gestão e Governança	B2	2002 a 2012	167
Revista Contemporânea de Contabilidade	B3	2004 a 2012	133
Revista de Administração Contemporânea	A2	2002 a 2012	473
Revista de Administração, Contabilidade e Economia	B4	2007 a 2012	83
Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade	B3	2007 a 2012	120
Revista de Informação Contábil	B3	2007 a 2012	119
Revista Enfoque	B2	2005 a 2012	121
Revista Organizações e Sociedade	A2	2002 a 2012	404
Revista Registro Contábil	B3	2010 a 2012	38
Revista Universo Contábil	B1	2005 a 2012	245
Total			3825

Fonte: dados da pesquisa.

No total foram analisados 3825 artigos, sendo que destes, 1063 são provenientes de congressos, o que representa quase 30% do total. A seleção dos congressos e periódicos para análise foi realizada por meio da acessibilidade e conveniência uma vez que os autores já possuíam os trabalhos salvos em seu computador pessoal. Cabe complementar que, para análise dos artigos veiculados pelos congressos e pelo EnANPAD, foram

consideradas as seguintes áreas temáticas para *download* dos trabalhos junto aos sites dos congressos, conforme Quadro 2:

Quadro 2 – Áreas temáticas analisadas de cada congressos

Congresso	Ano(s)	Área Temática
Anpcont	2007 a 2012	Controladoria e Contabilidade Gerencial
Congresso USP	2002 a 2003	Todas as áreas
Congresso USP	2004 a 2012	Controladoria e Contabilidade Gerencial
EnANPAD	2002 a 2004	Contabilidade e Controle Gerencial
EnANPAD	2005 a 2006	Contabilidade Gerencial e Controladoria
EnANPAD	2007 a 2008	Contabilidade Gerencial
EnANPAD	2009 a 2012	Controladoria e Contabilidade Gerencial

Fonte: dados da pesquisa.

As edições de 2002 e 2003 do Congresso USP foram analisadas em sua totalidade haja vista que os trabalhos não eram divididos em áreas temáticas para veiculação. A seleção dos artigos relacionados ao BSC para análise foi realizada por meio da leitura do título e palavras-chave de cada um dos 3825 artigos levantados. Quando o artigo não possuía indicação das palavras-chave era realizada a leitura do resumo e/ou busca por palavras como “balanced”, “scorecard” e “bsc”. Apenas nos casos em que estas palavras apareciam no corpo do resumo é que o artigo era selecionado. Finalizada esta etapa, selecionou-se 68 trabalhos (o que corresponde a quase 2% do total de artigos), os quais foram submetidos à análise pormenorizada a fim de tabular os dados e analisa-los qualitativamente, por meio da análise de conteúdo latente.

Para tabular os dados utilizou-se como critério a leitura flutuante dos 68 artigos para identificar o nome e a quantidade de autores, objetivo do estudo, metodologia utilizada, categorização para fins de agrupamento de pesquisas correlatas, percepção do BSC como variável dependente ou independente e identificação da utilização de teoria de base para a condução de cada pesquisa. Os dados foram inseridos em Planilha do Microsoft Excel, facilitando assim sua organização e análise.

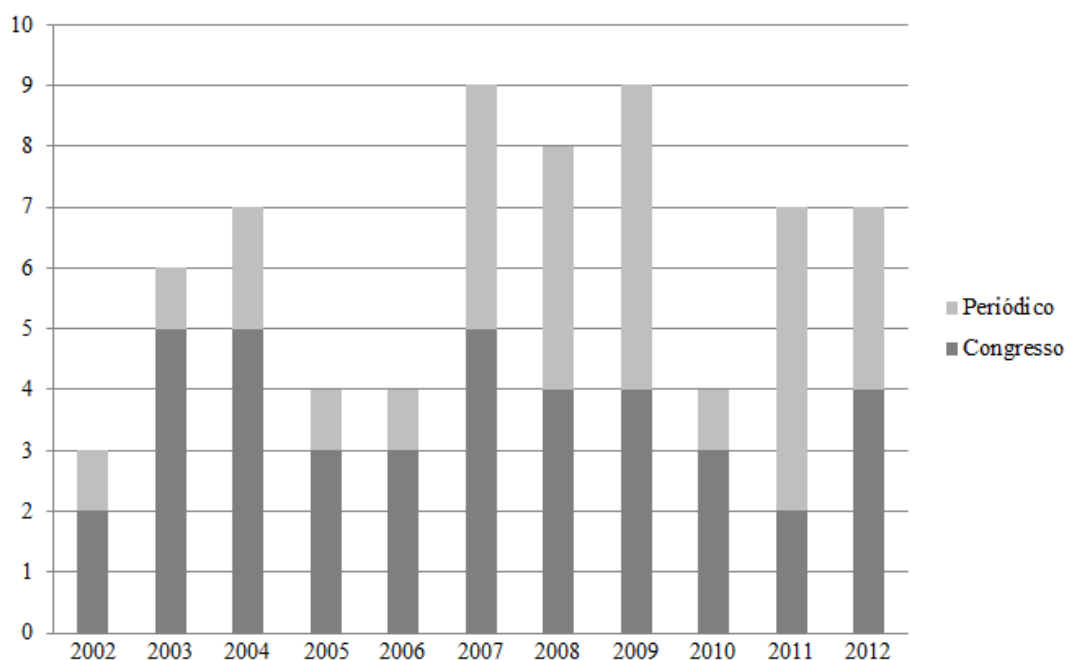
Após a tabulação, os artigos foram analisados por meio da técnica de análise de conteúdo latente objetivando verificar as facetas qualitativas abordadas por este estudo assim como verificar qual a tendência vem sendo construída na condução de pesquisas acerca deste tema pela academia científica brasileira.

A vantagem de utilizar-se da estratégia de pesquisa intitulada bibliometria está na facilidade de levantamento de dados quando esta restringe-se a descrever quantitativamente os dados encontrados pelo levantamento realizado. No entanto, se alinhada a uma análise qualitativa e pormenorizada dos artigos, esta estratégia contribui sobremaneira na identificação de como o campo organizacional sobre determinado assunto tem de desenvolvido bem como torna-se possível identificar tendências de pesquisa que vêm sendo utilizadas ou ainda propor uma agenda de pesquisa diante das oportunidades de exploração do assunto diante da ótica do pesquisador que conduz o estudo. Fatores limitantes desta estratégia recaem na simplicidade e até mesmo na limitação de informações levantadas que não proporcionem relevância ao desenvolvimento da pesquisa científica. Por isso, neste estudo, a estratégia foi adotada paralelamente à análise qualitativa dos artigos pesquisados. No tópico seguinte são apresentados os dados e sua respectiva análise.

4 Apresentação e Análise dos Dados

Dos 68 artigos selecionados para análise, 60% se refere a trabalhos veiculados em congressos e o restante, a trabalhos publicados em periódicos. O Gráfico 1 apresenta a quantidade de artigos que tratam do BSC publicados nos anos em análise, de 2002 a 2012. Vale destacar a oscilação entre o número de trabalhos publicados a cada ano, com a predominância da veiculação de artigos por meio de congressos.

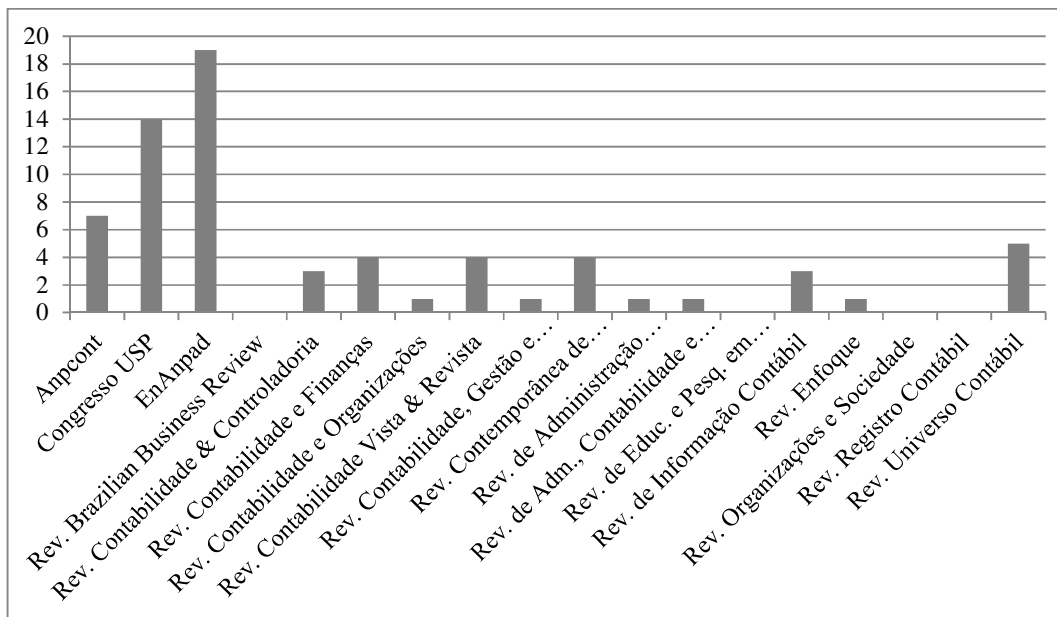
Gráfico 1 – Oscilação no número de publicação de artigos relacionados ao BSC por ano



Fonte: dados da pesquisa.

O Gráfico 2 apresenta a quantidade de artigos publicados por congresso e por periódico. Destaque seja dado, novamente, ao número de publicações por meio da apresentação e discussão de trabalhos em congressos. No que se refere aos periódicos, o destaque está na Revista Universo Contábil, com cinco publicações sobre o assunto, acompanhada das revistas 'Contabilidade e Finanças', 'Contabilidade Vista e Revista' e também da 'Revista Contemporânea de Contabilidade'. Nota-se que a Revista Brazilian Business Review, a Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade, Revista Organizações e Sociedade e Revista Registro Contábil não apresentaram nenhuma publicação dentro do período analisado. Desta análise não foram identificadas razões que pudessem ser levantadas como prováveis justificativas.

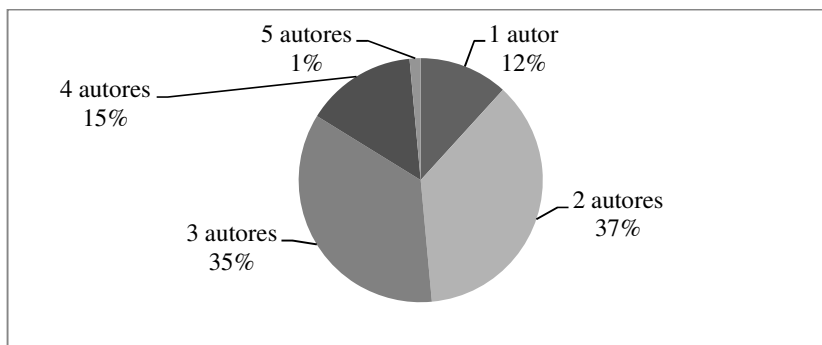
Gráfico 2 – Quantitativo de publicação por congresso e por periódico



Fonte: dados da pesquisa.

O Gráfico 3 apresenta a proporção do número de autores por artigo. Nota-se que a predominância está nas pesquisas desenvolvidas por dois e três autores (37% e 35% respectivamente), seguida dos estudos conduzidos por quatro autores (15%) e por um autor (12%). Apenas um estudo (o qual representa 1%) foi conduzido por um conjunto de cinco autores dentre os artigos analisados nesta pesquisa. Este resultado corrobora com os achados por Picoli, Abib e Fonseca (2012, p. 140) no que se refere à “tendência de publicações em duplas e trios”.

Gráfico 3 – Artigos conforme número de autores

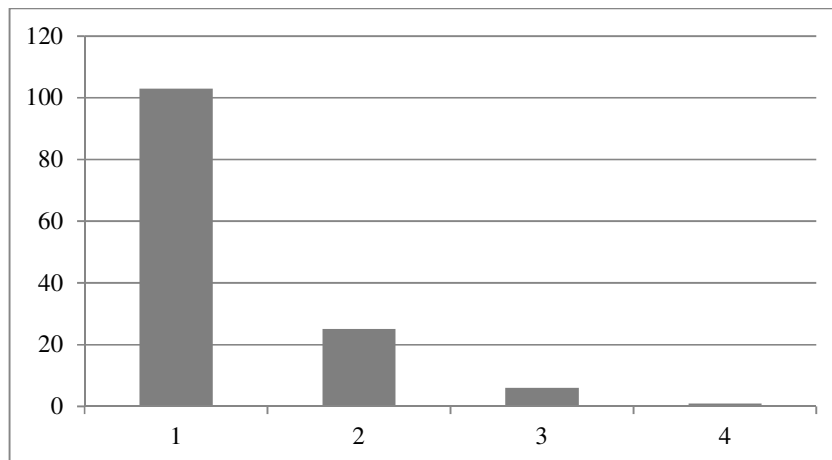


Fonte: dados da pesquisa.

Da análise dos dados foi possível depreender que 103 pesquisadores publicaram, dentre o período considerado, apenas um trabalho referente ao *Balanced Scorecard*. Na sequência, 25 pessoas tiveram dois trabalhos identificados nesta análise seguida por seis pessoas que publicaram três trabalhos. Uma autora, Vera Maria Rodrigues Ponte, se destacou com a publicação de quatro artigos sobre o BSC no período analisado, o que não representa uma centralidade em razão da limitação do universo de análise considerado por este estudo.

Poder-se-ia fazer alusão ao efeito Mateus sobre o qual Merton (1968) diz que àqueles que mais possuem, mais lhes será dado e aos que menos têm até o que tiverem lhes será retirado. A ideia desta relação está no fato de poucos autores publicarem muito e muitos publicarem pouco, em uma relação inversamente proporcional. O Gráfico 4 apresenta a proporção entre o número de publicações por autor resultante desta pesquisa, onde é possível perceber o peso dos trabalhos publicados por autores que tiveram apenas um estudo veiculado em congresso ou periódico.

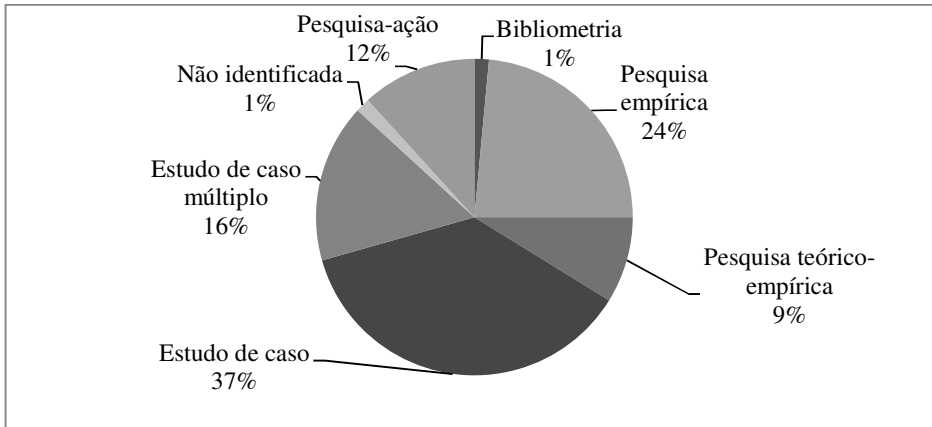
Gráfico 4 – Proporção do número de publicações por autor



Fonte: dados da pesquisa.

A análise dos artigos permitiu também verificar qual a metodologia mais utilizada pelos artigos analisados. O estudo de caso lidera com 37% dos estudos, corroborando com os resultados também obtidos por Picoli, Abib e Fonseca (2012), seguido pela pesquisa empírica (24%) e pelo estudo de caso múltiplo (16%). As demais técnicas pesquisa-ação (12%), pesquisa teórico-empírica (9%) e bibliometria (1%) também foram identificadas, mas com menor representatividade. Cabe ressaltar que duas das oito pesquisas que foram conduzidas como pesquisa-ação utilizaram a Técnica Delphi que, segundo Martino (1993), é um tipo de pesquisa qualitativa pela qual se busca o consenso de opiniões entre os membros de um grupo com relação a eventos futuros, sendo recomendada para situações em que não se dispõe de dados quantitativos ou que não possam ser projetados para o futuro com segurança, em virtude de mudanças estruturais nos fatores determinantes das tendências futuras. Dos trabalhos analisados, apenas um não foi possível identificar a metodologia utilizada. O Gráfico 5 apresenta a proporcionalidade entre as metodologias utilizadas pelos artigos analisados neste estudo.

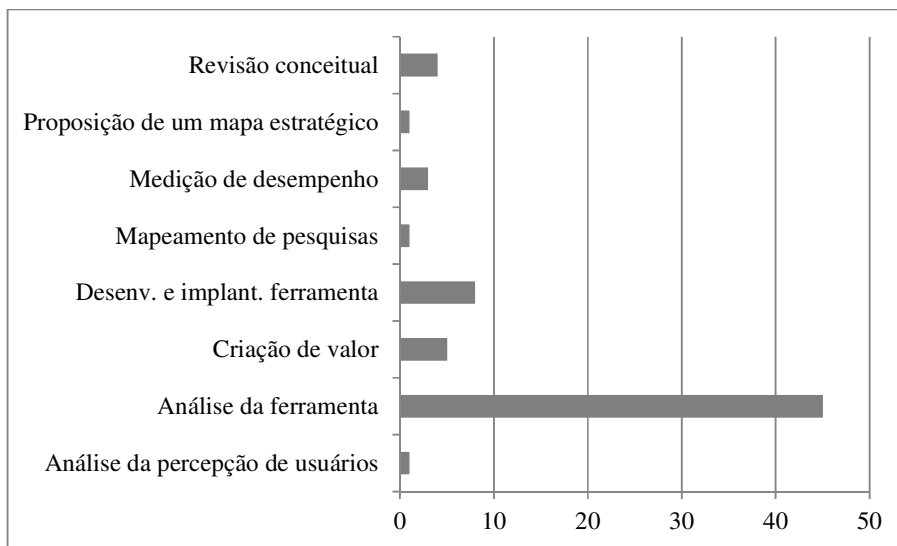
Gráfico 5 – Metodologias utilizadas pelos estudos analisados



Fonte: dados da pesquisa.

Dos artigos analisados, extraiu-se também os objetivos de cada artigo os quais foram, após a análise qualitativa, categorizados para que fosse possível sua mensuração. Desta análise foi verificado que a intenção de analisar a ferramenta BSC predominou nas pesquisas com 45 trabalhos (quase 70%) seguida das pesquisas que se propuseram a descrever o processo de desenvolvimento e implantação da ferramenta em organizações, com oito artigos (12%). Na sequência estão: análise da criação de valor após a implantação da ferramenta (cinco artigos que representam pouco mais de 7%), revisão conceitual do BSC na literatura nacional e internacional (com quatro trabalhos, que representam quase 6%), medição do desempenho por meio da utilização da ferramenta (três trabalhos com cerca de 5% de representatividade) e análise da percepção dos usuários acerca do BSC, mapeamento de pesquisas sobre o tema e proposição de um mapa estratégico para a organização em análise, estes últimos com apenas um trabalho (os quais representam pouco mais de 1% cada). O Gráfico 6 apresenta estes dados:

Gráfico 6 – Objetivos dos artigos analisados



Fonte: dados da pesquisa.

A análise qualitativa abrangeu também a verificação de como o BSC foi tratado em cada estudo, se como variável dependente ou independente. Os resultados mostraram que 74% dos estudos consideraram o BSC como variável dependente, ou seja, que pode(ria) ser influenciada no decorrer do estudo, haja vista que estudos que se utilizaram da metodologia estudo de caso e pesquisa-ação configuram quase metade dos artigos analisados (49%) e possibilitam a interação entre pesquisador e organização, vez que se baseiam em dados reais e os resultados podem ser aplicados. Sousa (2005) afirma que variável dependente é aquela que depende da investigação, estando diretamente ligada ao resultado obtido com os procedimentos metodológicos.

Verificou-se também as palavras-chave que foram utilizadas para identificar os artigos e facilitar os mecanismos de busca. Destas, o termo mais utilizado e que não seria diferente foi o *Balanced Scorecard* ou BSC que, do total de 143 palavras-chave analisadas, representa 26%. Outras palavras/termos que mais apareceram foram: Gestão (8%, considerando neste percentual os termos Gestão da Saúde, Gestão Estratégica, Gestão da Performance, Gestão de Pessoas, Gestão por Competência, Gestão por Processos e Gerenciamento Contábil); Contabilidade Gerencial (5%); e, termos como Mensuração de Desempenho (considerando também Medidas de Avaliação de Desempenho e Medição do Desempenho), Planejamento Estratégico e Instituições de Ensino Superior contabilizaram, cada um, 3% de utilização. Ressalta-se, ainda, que esta análise não pode ser aplicada à totalidade dos artigos analisados por este estudo, visto que o número de palavras-chave por artigo não é padronizado bem como em algumas edições (tanto de congressos quanto de periódicos) estas não eram informadas.

Para finalizar, verificou-se também se os estudos analisados utilizavam alguma teoria como base para a condução de cada pesquisa. Desta análise foi observado que apenas 9% dos estudos utilizaram alguma teoria de base e as verificadas foram a Teoria das Representações Sociais, Teoria das Restrições e Teoria Institucional. Destes 9% selecionados, o trabalho de Malacarne, Balassiano e Nossa (2011) afirma que a maneira que as pessoas reagem às pressões para o alcance das metas instituídas pelo BSC nas organizações ainda é pouco analisada pelas pesquisas e, por isso, os autores se propuseram a avaliar e discutir a repercussão da ênfase das questões objetivas no relacionamento da organização com seus empregados, utilizando as representações sociais das práticas de gestão de pessoas na discussão teórica. Os resultados mostraram implicações claras nas representações sociais das práticas de gestão de pessoas em decorrência da ênfase nas questões objetivas, onde o artigo contribuiu na discriminação das variadas formas com que se verificaram impactos entre os níveis hierárquicos da organização.

A Teoria das Restrições foi adotada por duas pesquisas: Rodrigues, Schuch e Pantaleão (2003) apresentam uma proposta teórica de integração entre os conceitos do *Balanced Scorecard* (dimensões não financeiras) e da Teoria das Restrições (indicadores globais) enquanto que Cevey e Rodrigues (2007) desenvolveram uma abordagem metodológica para a construção de um painel de controle executivo para empresas operadoras de planos de saúde considerando os princípios do BSC e da Teoria das Restrições.

A Teoria Institucional foi utilizada por Santana e Colauto (2010) para identificar de que maneira se configuram os instrumentos utilizados na prática da gestão em uma empresa brasileira atuante no setor elétrico de acordo com os estágios de institucionalização propostos por Tolbert e Zucker (1999), tendo os autores verificado que o BSC se encontra no estágio de total institucionalização. Russo *et al.* (2012) se propuseram a analisar a obra “A Estratégia em Ação – *Balanced Scorecard*”, com base na Teoria Institucional, para

verificar a existência de evidências de que o modelo do BSC proposto pelos autores Kaplan e Norton possui elementos que favoreçam a sua institucionalização. Os autores concluem que a obra apresenta preocupação em legitimar a ferramenta junto às organizações por meio da apresentação desta como um instrumento consagrado de gestão e outros aspectos da pesquisa possibilitam a conclusão de que os autores se preocupam em propor uma ferramenta sem o foco efetivo em sua institucionalização justificando, talvez, a dificuldade encontrada por empresas que investem na implantação dessa metodologia e não conseguem obter os resultados esperados deste processo.

5 Considerações Finais

Dos resultados encontrados pela presente pesquisa é possível depreender que o BSC é um tema bastante pesquisado no universo acadêmico, sobretudo por meio de metodologias que instigam o estreitamento da relação entre academia e empresariado como a pesquisa-ação e o estudo de caso. A representatividade dos trabalhos publicados em congressos em detrimento aos veiculados por periódicos pode ser analisada como incentivo à discussão sobre o assunto, vez que o congresso é um evento onde se reúnem diversos pesquisadores para debate dos assuntos ali expostos. Talvez uma justificativa para que o número de trabalhos apresentados em congressos (60%) não se equipare ao número de artigos publicados em periódicos seja a possibilidade de publicação dos artigos apresentados em periódicos que não tenham sido analisados por este estudo. Dentre os congressos, o que apresentou maior representatividade na discussão do assunto foi o EnANPAD enquanto que dentro dos periódicos, foi a Revista Universo Contábil.

Dos trabalhos analisados foi possível verificar certa centralidade de uma pesquisadora que apresentou quatro trabalhos publicados: Vera Maria Rodrigues Ponte. Sequencialmente foram identificadas apenas seis pessoas que publicaram três trabalhos sobre o tema. Por mais que a pesquisadora citada lidere com o maior número de publicações acerca do assunto, não é possível afirmar que exista centralidade na publicação sobre o tema uma vez que os meios de pesquisa não foram analisados em sua totalidade. Estas pessoas representam quase 7% do total de autores que apresentaram publicação. Pode-se fazer certa analogia ao efeito Mateus, onde poucos publicam muito e muitos autores publicam pouco, o que não implica no aprofundamento, pelo(s) autor(es), do assunto. Limitação deste estudo é ter se restringido à análise de somente alguns congressos e periódicos em virtude do tempo e disponibilidade dos autores ao invés da análise da totalidade dos meios.

A metodologia de pesquisa que mais foi verificada nos estudos foi o estudo de caso, com 37%, o que permite concluir que métodos que impliquem na relação direta entre pesquisador e empresa são os mais considerados, ou seja, o BSC é estudado na maioria das vezes por meio do processo de interação entre pesquisador e empresa, vezes por meio do desenvolvimento da ferramenta para a organização, vezes pela análise dos resultados obtidos (ou não) depois da implantação da metodologia. Confirmando este achado, quase 70% dos artigos analisados tinham como objetivo analisar a ferramenta *Balanced Scorecard*. De modo complementar, a utilização do BSC como variável dependente por 74% das pesquisas corrobora com os achados.

No que se refere à utilização de alguma teoria de base para a condução das pesquisas verificou-se que apenas 9% utilizaram alguma teoria (dentre as verificadas Teoria das Representações Sociais, Teoria das Restrições e Teoria Institucional). Os demais trabalhos foram estruturados, basicamente, com os conceitos do BSC sem a sustentação de qualquer

teoria, o que denota que estudos estão sendo conduzidos sem o direcionamento teórico dos campos da Administração, Ciências Contábeis ou Economia.

Pela análise dos estudos é possível perceber a tendência de pesquisadores em analisar os benefícios que a adoção do BSC traz para as organizações. Esta percepção pode ser corroborada pelo contexto no qual as organizações estão inseridas, onde a competitividade é cada vez maior e a necessidade de estratégias para a sobrevivência é crescente.

Tendo em vista as limitações desta pesquisa sugere-se a análise de um número maior de congressos e periódicos, tanto nacionais quanto internacionais, o que possibilitaria traçar um panorama da pesquisa nestas duas dimensões – nacional e internacional.

Referências

ALMEIDA, S.; MARÇAL, R. F. M.; KOVALESKI, J. L. Metodologias para a avaliação de desempenho organizacional. In: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 24., 2004, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: ENEGEP, 2004.

ATTADIA, L. C. L.; CANEVAROLO, M. E.; MARTINS, R. A. M. Balanced Scorecard: Uma Análise Crítica. In: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 23., 2003, Ouro Preto. **Anais...** Ouro Preto: ENEGEP, 2003.

BANKER, R. D.; POTTER, G.; SRINIVASAN, D. An empirical investigation of an incentive plan that includes nonfinancial performance measures. **The Accounting Review**, Florida, v. 75, n. 1, p. 65-92, jan, 2000.

CATAPAN, A.; CARON, T. A.; OGATA, C. R. D.; CAMARGO, T. M.; OLIVEIRA, S. C. K. Balanced Scorecard: Uma Análise Bibliométrica dos Anos de 2001 à 2011. In: CONGRESSO VIRTUAL BRASILEIRO DE ADMINISTRAÇÃO, 9., 2012, Manaus. **Anais...** Manaus: CONVIBRA, 2012.

CEVEY, M. J.; RODRIGUES, L. H. Desenvolvimento de uma abordagem metodológica para construção de painel de controle executivo, utilizando os conceitos do balanced scorecard e a sistemática de indicadores da teoria das restrições: uma aplicação para atividade de operadoras de planos de saúde. In: CONGRESSO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 1., 2007, Gramado. **Anais...** Gramado: ANPCONT, 2007.

COAD, A. F. Some survey evidence on the learning and performance orientations of management accountants. **Management Accounting Research**, n. 10, p. 109-135, 1999.

GOMES, J. S.; SALAS, J. M. A. **Controle de Gestão: uma abordagem contextual e organizacional**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

HEINRICH C. J. Como avaliar o desempenho e a efetividade do setor público. In: PETERS, G.; PIERRE, J. **Administração Pública: Coletânea**. ENAP, Editora Unesp. 2010.

KALLÁS, D. **Balanced Scorecard: aplicação e impactos**. Um estudo com jogos de empresas. 2003. Dissertação (Mestrado em Administração) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FEA), Universidade de São Paulo (USP), São Paulo.

KAPLAN, R. S. The balanced scorecard: comments on balanced scorecard commentaries. **Journal of Accounting & Organizational Change**. v. 8, n. 4, p. 539-545, 2012.

- KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **Organização Orientada para a Estratégia**: Como as empresas adotam o Balanced Scorecard no novo ambiente de negócios. Rio de Janeiro: Campus, 2000.
- KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **A estratégia em ação**: Balanced Scorecard. Rio de Janeiro: Elsevier, 1997.
- MACHADO-DA-SILVA, C. L.; FONSECA, V. S.; FERNANDES, B. H. R. Mudança e estratégia nas organizações: perspectivas cognitiva e institucional. In: VIEIRA, M. M. F.; OLIVEIRA, L. M. B. (Orgs.). **Administração contemporânea**: perspectivas estratégicas. São Paulo: Atlas, 1999.
- MALACARNE, R.; BALASSIANO, M.; NOSSA, V. Implicações do BSC nas representações sociais das práticas de gestão de pessoas: estudo de caso em uma instituição de educação profissional. In: CONGRESSO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 5., 2011, Vitória. **Anais...** Vitória: ANPCONT, 2011.
- MARTINO, J. P. **Technological forecasting for decision making**. 3. ed. New York: Mc Graw-Hill Inc., 1993.
- MERTON, R. K. The Mathew effect in science. **Science**, v. 159, n. 3810, p. 58, jan. 1968.
- NEELY, A.; MILLS, J.; PLATTS, K.; GREGORY, M.; RICHARDS, H. Performance Measurement System Design: should Process Based Approaches be adopted? **International Journal Production Economics**, Amsterdam, v. 46-47, p. 423-431, 1996.
- OKUBO, Y. **Bibliometric indicators and analysis of research systems: methods and examples**. OECD Science, Technology and Industry Working Papers, 1997/1, OECD Publishing, 1997.
- OLIVEIRA, W. R.; MARTINS, S.; OLIVEIRA, A. C. P.; PINTO, T. R. G. S. Análise do Processo de institucionalização do Balanced Scorecard no Instituto Nacional do Seguro Social. In: CONGRESSO UFV DE ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE, 5., 2012, Viçosa. **Anais...** Viçosa: UFV, 2012.
- OLIVEIRA, N. G.; ROY, J.; WETTER, M. **Condutores da Performance**: Um guia prático para o uso do “Balanced Scorecard”. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2001.
- PICOLI, F. R.; ABIB, G.; FONSECA, M. W. Balanced Scorecard: um estudo bibliométrico acerca da produção acadêmica da década de 2001-2011 no Brasil. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, v. 4, n. 3, p. 128-142, set./dez. 2012.
- RODRIGUES, L. H.; SCHUCH, C.; PANTALEÃO, H. Uma Abordagem para Construção de Sistemas de Indicadores Alinhando a Teoria das Restrições e o Balanced Scorecard. In: ENCONTRO NACIONAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 2003, Atibaia. **Anais...** Atibaia: ENANPAD, 2003.
- RUSSO, P. T.; PARISI, C.; MEGLIORINI, E.; ALMEIDA, C. B. Evidências de elementos de institucionalização do *Balanced Scorecard* na obra “A estratégia em ação”: um olhar baseado na teoria institucional. **Revista Contabilidade e Finanças**, v. 23, n. 58, p. 7-18, jan./fev./mar./abr. 2012.
- SALES, J. D. A.; SILVA, P. K. Os fatores de resistência a mudança organizacional e suas possíveis resultantes positivas: um estudo de caso na Indústria Calçados Bibi do Município de Cruz das Almas – BA. In: SEMINÁRIO EM ADMINISTRAÇÃO FEA-USP, 10., 2007, São Paulo. **Anais...** São Paulo: SEMEAD, 2007.

SANTANA, G. A. S. **Institucionalização de Instrumentos Gerenciais**: O caso de uma organização do setor elétrico. 2010. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), Belo Horizonte.

SANTANA, G. A. S.; COLAUTO, R. D. Institucionalização de Instrumentos Gerenciais: o caso de uma organização do setor elétrico. In: ENCONTRO NACIONAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 34., 2010, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ENANPAD, 2010.

SOUSA, A. B. **Investigação em educação**. Lisboa: Livros Horizonte, 2005.

TAGUE-SUTCLIFFE, J. An introduction to informetrics. **Information Processing & Management**, v. 28, n. 1, p. 1-3, 1992.

THIOLLENT, M. **Metodologia da Pesquisa-Ação nas Organizações**. São Paulo: Ed. Cortez, 1997.

TOLBERT, P.S.; ZUCKER, L.G. A institucionalização da teoria institucional. In: CLEGG, S.R.; HARDY, C.; NORD, W.R. (org.). CALDAS, M.; FACCHIN, R.; FISCHER, T. (org. brasileiros). **Handbook de estudos organizacionais, modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais**. v. 1. São Paulo: Atlas, 1999. p. 194-217.

VEEN-DIRKS, P.. Different uses of performance measures: The evaluation versus reward of production managers. **Accounting, Organizations and Society**, 35, 2010, p. 141-164.