

ANÁLISE DAS MODIFICAÇÕES DO BSC A PARTIR DE UMA REVISÃO SISTEMÁTICA DA LITERATURA DE PERIÓDICOS NACIONAIS

Eric Ferreira dos Santos (KROTON/UEM) - eric_ferreira_net@hotmail.com

Antônio Ricardo Catânio (UEM) - antonio.catanio@gmail.com

João Cláudio Machado Pizzo (PUCPR) - professor@pizzo.com.br

Resumo:

Esta pesquisa buscou evidências de modificações do BSC na prática organizacional, analisando as perspectivas e a tipologia, a partir de uma Revisão Sistemática da Literatura (RSL). A revisão engloba todos os periódicos científicos com Qualis/Capes de 2014 entre A1 e A2 da área de Administração, Ciências Contábeis e Turismo, no período de 2006 a 2018. De 8757 trabalhos, foram recuperados 13 estudos empíricos a respeito de Balanced Scorecard, após a aplicação dos critérios de inclusão e exclusão da RSL. Revelou-se que o Balanced Scorecard é pouco modificado na prática organizacional, e quando modificado concentra-se basicamente nos conceitos preconizados na primeira geração. Logo, existe certo distanciamento entre a prática e evolução teórica. Considerando que os trabalhos, identificados como modificados, não descreveram, de maneira completa e precisa, as alterações introduzidas e seus efeitos, sugere-se para futuras pesquisas a exposição com clareza da descrição das perspectivas e das razões, pelas quais levou a escolha da tipologia e suas sofisticções.

Palavras-chave: *Balanced Scorecard. BSC. Evolução. Modificações. Adaptações.*

Área temática: *Abordagens contemporâneas de custos*

ANÁLISE DAS MODIFICAÇÕES DO BSC A PARTIR DE UMA REVISÃO SISTEMÁTICA DA LITERATURA DE PERIÓDICOS NACIONAIS

RESUMO

Esta pesquisa buscou evidências de modificações do BSC na prática organizacional, analisando as perspectivas e a tipologia, a partir de uma Revisão Sistemática da Literatura (RSL). A revisão engloba todos os periódicos científicos com Qualis/Capes de 2014 entre A1 e A2 da área de Administração, Ciências Contábeis e Turismo, no período de 2006 a 2018. De 8757 trabalhos, foram recuperados 13 estudos empíricos a respeito de *Balanced Scorecard*, após a aplicação dos critérios de inclusão e exclusão da RSL. Revelou-se que o *Balanced Scorecard* é pouco modificado na prática organizacional, e quando modificado concentra-se basicamente nos conceitos preconizados na primeira geração. Logo, existe certo distanciamento entre a prática e evolução teórica. Considerando que os trabalhos, identificados como modificados, não descreveram, de maneira completa e precisa, as alterações introduzidas e seus efeitos, sugere-se para futuras pesquisas a exposição com clareza da descrição das perspectivas e das razões, pelas quais levou a escolha da tipologia e suas sofisticações.

Palavras-chave: *Balanced Scorecard*. BSC. Evolução. Modificações. Adaptações.

1 INTRODUÇÃO

Introduzido por Robert Kaplan e David Norton, em 1992, o *Balanced Scorecard* (BSC) clássico com quatro perspectivas é um dos modelos mais populares de medição de desempenho organizacional, disseminado tanto no âmbito acadêmico quanto no profissional e vem ensejando diversas pesquisas em diferentes áreas do conhecimento ao longo das últimas duas décadas (Albertsen & Lueg, 2014; Brudan, 2005; Cobbold & Lawrie, 2002a; Lueg & E’Silva, 2013; Dag Øivind Madsen & Stenheim, 2015; Niven, 2002; Nørreklit, 2000; Perkins, Grey, & Remmers, 2014; Soderberg, Kalagnanam, Sheehan, & Vaidyanathan, 2011).

A despeito de sua notoriedade, o BSC atraiu diversas críticas, as principais recaem sobre a falta de uma dimensão de tempo, e sobre as relações de causalidade entre as perspectivas e entre as medidas, bem como a relação de interdependência entre elas (Lueg & E’Silva, 2013; Dag Øivind Madsen & Stenheim, 2015; Nørreklit, 2000; Perkins et al., 2014). Voelpel, Leibold e Eckhoff (2006) argumentam que o modelo pode tornar-se uma “camisa de força” de forma a dificultar a criatividade e a inovação. Nørreklit (2003) e Madsen (2011) comparam o BSC a um produto de consultoria ou a uma forma de gestão por conta de determinadas características do modelo e pela retórica comovente adotada por Kaplan e Norton em algumas de suas obras.

No tocante ao número de perspectivas, Neely, Gregory e Platts (1995) e Neely (2002) argumentam que elas não são abrangentes e que apenas as quatro perspectivas não alcançariam todos os aspectos relevantes. Por outro lado, Kaplan e Norton (1996b) advertem que as perspectivas devem ser adaptadas ao contexto organizacional, uma vez que não se trata uma “camisa de força”, mas de um modelo, ademais não existe um teorema matemático para assegurar se as quatro perspectivas são necessárias e suficientes.

Talvez por causa dessas críticas, o BSC evoluiu, e a partir das sofisticações incorporadas ao modelo, passou de uma simples ferramenta de medição para um complexo sistema de medição de desempenho (Brudan, 2005; Cobbold & Lawrie, 2002a; Lueg & E’Silva, 2013; Dag Øivind Madsen & Stenheim, 2015; Perkins et al., 2014). Para evidenciar essa evolução, pesquisadores, tais como Brudan (2005) e Cobbold e Lawrie (2004), observaram mais de perto os padrões no uso do BSC. Por consequência, surgiram diferentes tipologias ou classificações (Brudan, 2005; Cobbold & Lawrie, 2002a; Dag Øivind Madsen & Stenheim, 2015; Nørreklit & Mitchell, 2014; Perkins et al., 2014; Speckbacher, Bischof, & Pfeiffer, 2003).

Perkins, Grey e Remmers (2014) identificaram mudanças conceituais tipificando o BSC em oito versões distintas distribuídas em três gerações. A primeira geração é composta pelas considerações e conceitos iniciais de Kaplan e Norton (1992, 1993, 1996c, 1996a). A segunda pelas sofisticções, também indicadas por Kaplan e Norton (2000b, 2001b), como a introdução dos mapas estratégicos. E a terceira geração, apresentada por Cobbold e Lawrie (2002) e Lawrie e Cobbold (2004), é marcada pela declaração de destino e pela redução do número de perspectivas. Estudos recentes dedicaram-se a pesquisar as modificações do BSC com o objetivo de compreender sua evolução conceitual, implementação e utilização (Lueg & E’Silva, 2013; Dag Øivind Madsen & Stenheim, 2015; Perkins et al., 2014). Nesta lógica, Lueg e Silva (2013) buscaram evidências de modificações do BSC a fim de compreenderem como essas modificações ocorrem na prática organizacional. A identificação dos motivos que levam as organizações a adotarem determinada versão do BSC, e também, o entendimento sobre “se” e “como” são realizadas as adaptações das perspectivas ao contexto organizacional, seriam de grande relevância para ajudar a compreender o uso do BSC na prática (Lueg & E’Silva, 2013).

Neste sentido, Lueg e Silva (2013) realizaram uma revisão sistemática da literatura, publicada entre 1992 e 2012. Dos 117 estudos empíricos encontrados, 27 apresentaram evidências de modificações, mas somente em 6 constatou-se o uso das versões mais recentes do BSC. A pesquisa revelou que as organizações modificam o BSC basicamente de duas formas: adaptando as perspectivas às suas necessidades específicas e escolhendo a versão do BSC que mais se encaixa aos seus objetivos.

No contexto nacional, não há estudos análogos ao de Lueg e Silva (2013) com o propósito de encontrar evidências de modificações do BSC. Assim sendo, esta pesquisa visa encontrar evidências de modificações do BSC na prática organizacional, analisando as perspectivas e a tipologia, a partir de uma Revisão Sistemática da Literatura. A revisão engloba todos os periódicos científicos com Qualis/Capes de 2014 entre A1 e A2 da área de Administração, Ciências Contábeis e Turismo, no período de 2006 a 2018.

Isto posto, espera-se que o presente estudo seja útil aos profissionais, ao trazer à tona a existência de modificações do BSC. E do mesmo modo, à comunidade acadêmica, ao despertar a importância de se relatar de maneira mais completa e precisa as modificações introduzidas e seus respectivos efeitos (Lueg & E’Silva, 2013; Dag Øivind Madsen & Stenheim, 2015).

2 BALANCED SCORECARD

2.1 Atributos do BSC

Partindo-se da premissa de que a gestão não deveria ter dúvidas entre medidas financeiras e operacionais, uma vez que dependem do conjunto completo, Kaplan e Norton apresentaram em 1992 uma proposta de integração entre essas medidas: o *Balanced Scorecard*. Perspectivas, Equilíbrio, Alinhamento estratégico e causalidade, Mapas Estratégicos e Ativos Intangíveis e Declarações de Destino são os principais atributos do BSC.

Na proposta inicial do BSC, com o objetivo de concentrar-se nas medidas consideradas mais críticas para organização, Kaplan e Norton (1992) sugeriram que o número de medidas contidas no *Scorecard* em si deveria ser limitado. Nesta lógica, o modelo proporciona à alta gestão uma visão rápida, mas abrangente do negócio a partir de quatro perspectivas, equilibrando medidas financeiras com medidas operacionais sobre satisfação dos clientes, processos internos, inovação, melhoria e aprendizado (Cobbold & Lawrie, 2002a; Kaplan & Norton, 1992, 1993; Dag Øivind Madsen & Stenheim, 2015; Perkins et al., 2014).

Pela *perspectiva do cliente*, a empresa busca identificar como “é” e como “deseja” ser vista por seus clientes, considerando suas expectativas e necessidades. Quanto à *perspectiva dos processos internos*, a organização visa descrever os processos de negócios essenciais, ou seja, nos quais ela deve se destacar a fim de satisfazer clientes e investidores. Em relação à *perspectiva do aprendizado e crescimento*, a empresa deve ser capaz de identificar as mudanças

necessárias para realização de seus objetivos através de melhoria contínua e criação de valor. No tocante à *perspectiva financeira*, a organização procura descobrir como é percebida e como deseja ser vista por seus investidores (Kaplan & Norton, 1992, 1993, 1996b; Lueg & E’Silva, 2013; Dag Øivind Madsen & Stenheim, 2015; Niven, 2002; Perkins et al., 2014).

As quatro perspectivas foram concebidas para atender muitas empresas, por isso, não devem ser consideradas um modelo fechado, pois não há embasamento matemático para dizer se as quatro perspectivas são necessárias e suficientes (Kaplan & Norton, 1996b).

Lawrie e Cobbold (2004) divulgaram um modelo estratégico que reduz o número de perspectivas para: *atividade* e *resultado*. A simplificação tem por objetivo superar a questão da falta de perspectivas para atender os mais diversos setores. Consequentemente, as perspectivas financeiras e de clientes são substituídas por uma única perspectiva: a de *resultado*. Do mesmo modo a perspectiva de processos internos e a perspectiva de aprendizado e crescimento são substituídas pela perspectiva *atividade* (Lawrie & Cobbold, 2004; Perkins et al., 2014).

O termo “*Balanced*” corresponde de fato ao equilíbrio, pressuposto que o número de medidas em cada uma das quatro perspectivas deve ser o mesmo (Kaplan & Norton, 1992). Posteriormente, passou a prevalecer o conceito de equilíbrio entre as medidas financeiras e não-financeiras (Kaplan & Norton, 1996b; Niven, 2002; Perkins et al., 2014; Soderberg et al., 2011).

No entanto, nas abordagens mais recentes, há menos foco no equilíbrio exato entre as medidas das diferentes perspectivas, e mais ênfase sobre as relações entre os resultados de desempenho desejados e os *drivers* necessários para alcançá-los (Lueg & E’Silva, 2013; Dag Øivind Madsen & Stenheim, 2015; Perkins et al., 2014).

Para Kaplan e Norton (1993), o BSC deve conter medidas de resultados e os *drives* desses resultados de desempenho ligados entre si. A partir de 1993, via relações de causa e efeito, os idealizadores do BSC começam a relacionar as medidas de desempenho do BSC com os objetivos estratégicos necessários ao alcance da estratégia da organização (Kaplan & Norton, 1993, 1996c, 1996a, 1996b; Niven, 2002; Nørreklit & Mitchell, 2014; Perkins et al., 2014).

Segundo Kaplan e Norton (1993), para assegurar o alinhamento dos objetivos individuais com a estratégia empresarial, a organização deve traduzir a estratégia em termos operacionais a fim de transformá-la em tarefa cotidiana de todos. Para isso, é preciso haver uma liderança forte e eficaz capaz de mobilizar a mudança e de alinhar a organização com a estratégia (Kaplan & Norton, 1993; Niven, 2002).

Nesta lógica, Kaplan e Norton (1996c), visando de fornecer um quadro para a organização desenvolver sua capacidade de vincular os objetivos estratégicos de longo prazo com ações de curto prazo, introduziram um processo da gestão estratégica que envolve: (1) esclarecer e traduzir a visão estratégica; (2) comunicar e ligar objetivos estratégicos e medidas; (3) planejar, estabelecer metas e alinhar iniciativas estratégicas; e (4) melhorar o *feedback* estratégico e aprendizagem (Kaplan & Norton, 1996b, 1996c; Perkins et al., 2014).

Desde então, o BSC continuou a evoluir, especialmente em relação à compreensão de que os ativos intangíveis estão ligados à estratégia e ao desempenho organizacional (Perkins et al., 2014). De acordo com Kaplan e Norton (2004a), quando alinhados à estratégia, os ativos intangíveis contribuem para a criação de valor, caso contrário, ou se a estratégia for falha, esses ativos criam pouco valor. Portanto, é preciso identificar como os ativos intangíveis influenciam o desempenho organizacional a partir dos processos internos críticos, visando a criação de valor para os *stakeholders* (Kaplan & Norton, 2004a; Niven, 2002).

Para fazer o *link* dos ativos intangíveis com a estratégia e o desempenho organizacional, Kaplan e Norton (2004a) indicaram a utilização dos mapas estratégicos (Kaplan & Norton, 2000a). Os mapas estratégicos fornecem um quadro útil para descrever e ilustrar qualquer estratégia, objetivos, iniciativas e metas, bem como as medidas utilizadas para avaliar o desempenho e revelar as relações de causa e efeito por melhorias que criam os resultados desejados (Kaplan & Norton, 2000a, 2004a; Niven, 2002; Nørreklit & Mitchell, 2014).

Em Kaplan e Norton (2000a), a construção dos mapas estratégicos envolve uma análise *top-down*, ao passo que, em Kaplan e Norton (2004a), a análise tornou-se *bottom-up*. A análise *bottom-up* permite aos gestores o entendimento de maneira sistemática de como a empresa pode converter seus ativos intangíveis em resultados tangíveis, perfazendo com que seja possível o alinhamento desses ativos com a estratégia e, por conseguinte medir sua contribuição (Kaplan & Norton, 2004a; Niven, 2002; Perkins et al., 2014).

As declarações de destino, que incluem detalhes qualitativos e quantitativos, foram inicialmente criadas no final do processo de concepção do BSC para as organizações terem acesso a uma declaração clara sobre suas metas (Cobbold & Lawrie, 2002b; Lawrie & Cobbold, 2004; Perkins et al., 2014). As declarações de destino desafiam os gestores envolvidos a preverem o impacto sobre a organização quanto à realização dos objetivos estratégicos escolhidos no início do projeto, além disso, ajudam a validar e a identificar inconsistências nos objetivos escolhidos, propiciando desta forma, uma escolha mais adequada de medidas e objetivos (Cobbold & Lawrie, 2002b; Lawrie & Cobbold, 2004; Perkins et al., 2014).

2.2 Tipologias

O conceito do BSC apresentado na década de 1990 evoluiu consideravelmente. Para evidenciar essa evolução, alguns pesquisadores, tais como Speckbacher, Bischof e Pfeiffer (2003), Cobbolde e Lawrie (2004), Brudan (2005), Soderberg et al. (2011), Perkins et al. (2014) observaram com detalhes os padrões no uso do BSC. Consequentemente, surgiram diferentes tipologias (Dag Øivind Madsen & Stenheim, 2015). Em seus estudos, Madsen e Stenheim (2015) identificaram cinco tipologias, conforme ilustradas no Quadro 1 a seguir:

Quadro 1 – Comparativo entre as tipologias do BSC

Speckbacher et al. (2003)	Lawrie e Cobbold (2004)	Brudan (2005)	Soderberg et al. (2011)	Perkins et al. (2014)
Tipo I	1ª Geração	Relatórios	Nível 1	BSC 1.0 (4 versões)
Tipo II	2ª Geração	Funcional	Nível 2	BSC 2.0 (2 versões)
Tipo III	3ª Geração	Controle	Nível 3	BSC 3.0 (2 versões)
		Alinhamento	Nível 4	
		Completo	Nível 5	

Fonte: adaptado de Madsen e Stenheim (2015).

Speckbacher et al. (2003) classificaram o BSC em três tipos: o Tipo I descreve o uso do BSC como uma ferramenta de medição de desempenho, algo próximo do proposto por Kaplan e Norton (1992, 1993); o Tipo II inclui as relações de causa e efeito e uma ligação forte com a estratégia; enquanto o Tipo III apresenta os conceitos de Kaplan e Norton (1996b, 2000a). Lawrie e Cobbold (Cobbold & Lawrie, 2002a; Lawrie & Cobbold, 2004) classificaram o BSC em três gerações: a primeira composta basicamente pelos conceitos de Kaplan e Norton (1992, 1993); a segunda inclui as relações de causa e efeito e introduz os mapas estratégicos de Kaplan e Norton (2000b); a terceira geração apresenta as declarações de destino e um modelo de articulação estratégica a qual reduz o número de perspectivas para duas (Lawrie & Cobbold, 2004; Dag Øivind Madsen & Stenheim, 2015; Perkins et al., 2014).

Brudan (2005) classificou o BSC em cinco tipos de uso. O primeiro tipo é utilizado basicamente para relatórios, enquanto o quinto tipo inclui mapas estratégicos e outros elementos avançados (Brudan, 2005; Dag Øivind Madsen & Stenheim, 2015). Soderberg et al. (2011) segregaram o BSC em cinco níveis: o Nível 1 corresponde ao BSC em que as medidas de desempenho derivam da estratégia; o Nível 2 inclui o *Nível 1* acrescido do equilíbrio entre as medidas de desempenho ou de relações de causa e efeito; o Nível 3 compreende o *Nível 1* e a totalidade do *Nível 2*; o Nível 4 inclui a aprendizagem organizacional e os sistemas de compensação e prêmios; o Nível 5 refere-se ao BSC com todos os requisitos dos níveis anteriores. (Dag Øivind Madsen & Stenheim, 2015). Perkins, Grey e Remmers (2014)

identificaram mudanças conceituais, tipificando o BSC em três gerações, distribuídas em oito versões, as quais visam expressar a intensidade da mudança em cada fase da evolução do BSC conforme demonstradas no Quadro 2.

Quadro 2 – Versões do BSC

Primeira geração			Segunda geração			Terceira geração	
BSC 1.0	BSC 1.0.1	BSC 1.1	BSC 1.2	BSC 2.0	BSC 2.1	BSC 3.0	BSC 3.1
(Kaplan & Norton, 1992)	(Kaplan & Norton, 1993)	(Kaplan & Norton, 1996c)	(Kaplan & Norton, 1996a)	(Kaplan & Norton, 2000b)	(Kaplan & Norton, 2004a, 2004b)	(Cobbold & Lawrie, 2002a; Lawrie & Cobbold, 2004)	
Integração entre as medidas	Iniciando o foco na estratégia	Mais peso às metas e tempo	Elos entre objetivos estratégicos	Introdução: mapas estratégicos	Mapas estratégicos	Declarações de Destino	Redução do número de perspectivas
Interação entre as perspectivas	Guia para construção do BSC	Os quatro processos da gestão estratégica	BSC como parte do núcleo do sistema de gestão de desempenho	Convertendo Ativos em resultados	Ativos intangíveis	Mais focos na estratégia, menos foco em medidas específicas	
Equilíbrio entre as medidas	Introdução: objetivos estratégicos	Causalidade		Introdução dos ativos intangíveis	Abordagem <i>bottom-up</i>		
		Ligação estratégica entre as medidas		Abordagem <i>top-down</i>			

Fonte: adaptado de Perkins, Grey e Remmers (2014).

A versão 1.0 tem por característica a integração entre medidas financeiras e não-financeiras; a interação entre as quatro perspectivas; e o equilíbrio entre as medidas (Kaplan & Norton, 1992). A versão 1.0.1 se destaca pelo início do foco estratégico, pelo guia de implementação do BSC e pela introdução dos objetivos estratégicos (Kaplan & Norton, 1993). A versão 1.1 envolve: mais peso às metas e tempo; os quatro processos da gestão estratégica; a introdução da causalidade; e a ligação estratégica entre as medidas (Kaplan & Norton, 1996c). A versão 1.2 apresenta os elos entre os objetivos estratégicos e o BSC como parte central do sistema de desempenho (Kaplan & Norton, 1996a). A segunda geração acomoda duas versões. A versão 2.0 possui mudanças significativas, tais como: a introdução dos mapas estratégicos; a ideia de como a organização pode converter seus ativos em resultados de desempenho; a introdução dos ativos intangíveis; e a abordagem *top-down* (Kaplan & Norton, 2000b). Já a versão 2.1 dá continuidade ao processo com: o desenvolvimento dos mapas estratégicos; a introdução de como os ativos intangíveis podem influenciar os processos internos críticos; e a abordagem *bottom-up* (Kaplan & Norton, 2004a, 2004b). Por fim, a terceira versão deriva dos estudos de Cobbold e Lawrie (2002a) e Lawrie e Cobbold (2004). A versão 3.0 é caracterizada pelas declarações de destino e pela intensidade no modelo estratégico de ligação e menos em medidas específicas. A versão 3.1 reduz o número de perspectivas, substituindo as financeiras e a de clientes pela perspectiva *resultado*, e a perspectiva de *atividade* substituindo a de aprendizado e crescimento e de processos internos (Perkins et al., 2014).

3 METODOLOGIA

A presente pesquisa é uma revisão sistemática da literatura (RSL), exploratória e descritiva. A revisão sistemática da literatura foi conduzida em três fases: (i) planejamento de revisão; (ii) condução da revisão; e (iii) extração dos dados, análise e síntese dos resultados (Needleman, 2002; Tranfield, Denyer, & Smart, 2003). A fase de planejamento consiste na formulação de protocolo, que descreve os processos e métodos aplicados na RSL, composta

por: (i) questão de pesquisa; (ii) a estratégia de busca; (iii) critérios de inclusão (IC) e exclusão (EC); e (iv) extração dos dados e síntese. Foi especificado a seguinte questão: “Quais são as evidências existentes a respeito de BSC modificado?”. A fim de materializar os elementos de provas da RSL, artigos de periódicos foram recuperados após uma sequência de pesquisa.

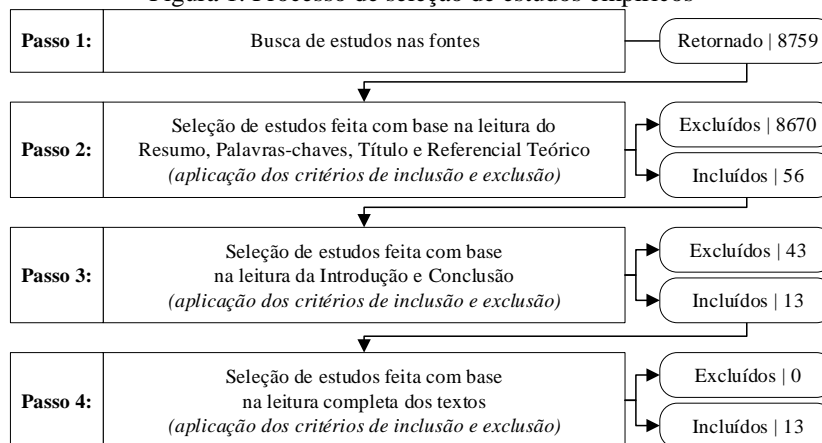
Diante disso, definiu-se a estratégia de busca. A pesquisa engloba todos os periódicos científicos A1 e A2 da área de Administração, Ciências Contábeis e Turismo, segundo classificação da Qualis/Capes referente a 2017. Utilizou-se as seguintes palavras-chaves: BSC; *Balanced Scorecard*; e *Scorecard*. Foi empregado os operadores booleanos “AND” para interligar as palavras-chaves e “OR” para diferenciar os sinônimos, assim aplicou-se as seguintes combinações: BSC AND *Balanced Scorecard* AND *Scorecard*; BSC AND *Balanced Scorecard* OR *Scorecard*; BSC OR *Balanced Scorecard* OR *Scorecard*.

Estabeleceu-se critérios de inclusão (IC) e exclusão (EC), observados na condução da revisão. Recuperou-se Estudos empíricos (EEMP) em conformidade com os seguintes critérios:

- IC 1: EEMP que estejam em português; IC 2: EEMP em periódicos nacionais; IC 3: Estudos com publicação de 2006 a 2018; IC 4: EEMP com evidências de conteúdo a respeito de *Balanced Scorecard* (BSC) no seu referencial teórico; IC 5: EEMP que apresentam evidências de contribuições a respeito de BSC, modificado ou não.
- EC 1: EEMP que não estejam em português; EC 2: EEMP em periódicos internacionais; EC 3: EEMP que são repetidos; EC 4: EEMP com publicações anteriores a 2006; EC 5: EEMP que não apresentam evidências de conteúdo a respeito de *Balanced Scorecard* (BSC) no seu referencial teórico; EC 6: EEMP que não apresentam evidências de contribuições a respeito de BSC, seja BSC modificado ou não; EC 7: EEMP que estejam incompletos (ausência de componentes como: resumo, referencial teórico, metodologia etc.); EC 8: Estudos secundários ou teóricos.

A condução da RSL visa realizar uma procura extensa e sistemática de todos os estudos que acolham aos critérios de inclusão e exclusão do protocolo. Os passos do processo de seleção dos estudos primários são demonstrados na Figura 1. No primeiro passo, identificou-se um retorno de um total de 8757 estudos publicados nos periódicos. Após isto, em cada passo seguinte foram aplicados os critérios de inclusão e exclusão. O passo dois consistiu em selecionar artigos com base na leitura do resumo, palavras-chaves, título e referencial teórico. O passo três, na leitura de introdução e conclusão. Por fim, o último passo consistiu em leitura da publicação completa resultando numa amostragem final de 13 trabalhos empíricos. Os critérios EC 1, EC 2 e EC 3 foram os principais critérios responsáveis pela rejeição de um volume alto de estudos no passo 2. Esta condução da revisão foi realizada em junho de 2019.

Figura 1. Processo de seleção de estudos empíricos



Fonte: elaborada pelos autores.

Após isso, iniciou-se a fase três da RSL com a extração dos dados que foram categorizados em conformidade com o tipo de aplicação do BSC. O presente estudo adota a

tipologia de Perkins et al. (2014), por ser o mais recente dentre as tipologias identificadas. Este trabalho prepondera ser qualitativa, pois as análises de dados utilizadas são indutivas e exigentes de interpretações do pesquisador acerca do conteúdo textual para o mapeamento das modificações do BSC (Tranfield et al., 2003). Por outro lado, é quantitativo em virtude de elementos bibliométricos, contidos nas análises, serem passíveis de mensuração (Vanti, 2002).

Após a extração dos dados, foram realizados os mapeamentos bibliométricos, metodológicos e das modificações do BSC. Além das análises de referências de citações do referencial teórico, os mapeamentos bibliométricos são compostas pelo uso das três leis bibliométricas: Bradford, Lotka e Zipf. Por fim, realiza-se as análises críticas, demonstrando em uma visão geral das modificações do BSC ao molde da tabela de Lueg e E’Silva (2013).

4 ANÁLISES DOS DADOS

4.1 Mapeamento bibliométrico e metodológico da RSL

A RSL conduziu a uma amostra de 13 trabalhos publicados em periódicos referentes ao período de 2006 a 2018. Os anos de 2006 e 2008 concentram o maior volume de publicações com cerca de 54% dos trabalhos da amostra. Os periódicos RAP (4) e RC&F (2) concentram o maior volume de publicações com quatro em cada uma. De 2010 a 2015, período em que houve uma constante entre os resultados da amostra, quatro trabalhos recuperados são da RAE. Juntos, os periódicos RAE, RC&F e RAP que representam 84,62% do volume da amostra.

Em relação a participação das instituições dos autores nos artigos, a FEA-USP participa com 11,11%, a Universidade Presbiteriana Mackenzie e a Universidade de Brasília, 8,33% cada. Enquanto a Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Universidade de Fortaleza, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Universidade Federal de Minas Gerais, Universidade Federal do Rio de Janeiro e Universidade do Vale do Itajaí representam 5,56% cada uma. Além destas, outras 14 instituições com apenas uma participação cada.

Trabalhos contendo até 3 integrantes respondem por aproximadamente 84,6% das publicações da amostra. O maior volume de publicações com até 3 autores é observado nos periódicos RAP e ERA com 4 artigos cada uma de representatividade.

O estudo retornou um volume de 37 contribuições entre autorias e coautorias. Com cerca de 5,3%, Fábio Frezatti, identificado como o autor mais produtivo, é o único com duas publicações, ambas publicadas na RAE, já os demais autores limitaram-se a apenas uma contribuição. Esta observação evidencia a Lei de Lotka que realça a existência de um elevado índice de publicações por poucos pesquisadores e baixo volume por diversos autores.

A Tabela 1, além de indicar as obras mais referenciadas pela amostra, conduz a uma análise prévia dos autores mais citados durante os trabalhos analisados. Trata-se de Robert S. Kaplan e David P. Norton, autores e coautores dos livros e artigos mais referenciados pela amostra, num conjunto de 536 referências.

A obra *A estratégia em ação: balanced scorecard* de Kaplan e Norton (1997) foi a mais referenciada entre os demais trabalhos, inclusive em comparação ao artigo de Kaplan e Norton (1992), cujo trabalho introduz os conceitos iniciais do BSC na literatura. Ressalta-se que Kaplan e Norton (1997), obra traduzida do livro *The Balanced Scorecard: translating strategy into action* de Kaplan e Norton (1996b), ocupa a terceira posição no ranking das obras mais referenciadas. Entre as quatro primeiras posições da classificação, três referem-se a livros e uma trata-se de artigo publicado na *Havard Business Review* (HBR).

Observou-se também que nenhum dos trabalhos referenciaram o artigo *Putting the Balanced Scorecard to Work* de Kaplan e Norton (1993), cujo trabalho liga o BSC à estratégia e representa o BSC 1.0.1 (Perkins et al., 2014). Do mesmo modo, as obras de Cobbold e Lawrie (2002a) e Lawrie e Cobbold (2004), que apresentam as características dos BSC 3.0 e BSC 3.1 de Perkins et al. (2014), não foram referenciadas pelos artigos da amostra.

Tabela 1 – Ranking das referências mais utilizadas

Descrição	N	Ranking	% do total de referências	Obra referenciada
Kaplan e Norton (1997)	7	1°	1,31%	KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. A estratégia em ação: <i>balanced scorecard</i> . Tradução de Luiz Euclides Trindade Frazão Filho. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
Kaplan e Norton (1992)	5	2°	0,93%	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 e Norton (1996b)	4	3°	0,75%	KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. The Balanced Scorecard: translating strategy into action. Boston: Harvard Business School Press, 1996. 344 p.
Kaplan e Norton (2001a)	3	4°	0,56%	KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. Organização orientada para a estratégia: como as empresas que adotam o balanced scorecard prosperam no novo ambiente de negócios. Tradução Afonso Serra. Rio de Janeiro: Campus, 2001.

Fonte: elaborada pelos autores com base em dados empíricos.

A análise de citações foi realizada no referencial teórico com o objetivo de verificar se há nexos entre as citações utilizadas e os conceitos consagrados do BSC na literatura. Isto posto, a Tabela 2 exibe o *ranking* dos autores mais citados.

Tabela 2 – *Ranking* dos autores mais citados, considerando o ano de publicação

Autores mais citados no referencial teórico	Ano	Quantidade	Ranking
Ansari, Fiss e Zajac	2010	29	1°
Kaplan e Norton	1997	18	2°
Kaplan e Norton	1996b	15	3°
Henderson e Venkatrama	1993	14	4°
Kaplan e Norton	2008	12	5°
Brodbeck	2001	11	6°
Kaplan e Norton	2000a	10	7°
Carbone, Brandão e Leite	2005	10	7°
Kaplan e Norton	1992	9	9°
Luftman, Papp e Brier	2002	9	9°
Citações com ausências de referências		12	
Demais autores citados		659	
Total		808	

Fonte: elaborada pelos autores com base em dados empíricos.

Análogo ao resultado do *ranking* de referências, Kaplan e Norton destacam-se novamente, neste caso, como os autores mais citados através das obras de 1992, 1996b, 1997, 2000 e 2008. Ansari, Fiss e Zajac (2010) foi citado 29 vezes, porém em apenas uma publicação. Por outro lado, a obra de Kaplan e Norton (1997) foi citada 18 vezes, em 5 artigos.

Com o propósito de averiguar a frequência de ocorrência das palavras-chaves, considerando a Lei de Zipf, 62 palavras-chaves foram utilizadas nos estudos. A palavra-chave *Balanced Scorecard* é a mais frequente, com quase 12,9% do volume total de palavras-chaves. Em seguida, a expressão *Planejamento Estratégico* perfaz 4,84%, outros termos como *Alinhamento Estratégico*, *Contabilidade Gerencial*, *Tecnologia da Informação* e *Contabilidade Gerencial* são representadas com 3,23%, e as demais palavras-chaves, menos de 2% cada.

Com referência a natureza dos trabalhos, a pesquisa revela que 53,8% são qualitativos, 30,8% quantitativos e 15,4% qualitativos e quantitativos, concomitantemente. Os trabalhos de natureza quali-quantitativos são de 2006 e de 2008. Considerando o tipo de pesquisa dentre os artigos analisados, 38,5% são estudos de caso, sendo quatro artigos referente a 2006 e um trabalho relativo à 2016. Os demais trabalhos são caracterizados como pesquisa *survey*. Dos trabalhos analisados, 6 são de aplicação geral em grandes organizações de capital aberto e/ou fechado, dois aplicados à área de TI, dois no setor público, um no setor de água e saneamento, um na área de distribuição de combustível e um no setor financeiro.

4.2 Mapeamento das modificações do *Balanced Scorecard*

De modo geral, os trabalhos da amostra trazem a compreensão de que o BSC é uma ferramenta de utilidade ou instrumento de gestão popular. Isso corrobora com as considerações de Albertsen e Lueg (2014). Villas et al. (2006) e Brandão, Zimmer, Pereira, Marques, Costa, Carbone e Almada (2008) compreendem o BSC como metodologia, enquanto Silva e Mário (2015) assimilam o BSC como modelo de planejamento.

Galas e Pontes (2006), sob a ótica dos gestores, analisaram os impactos da implantação do BSC nos fatores de alinhamento estratégico da Tecnologia de Informação com o negócio. Para eles, o alinhamento estratégico é alcançado por meio do *link* do *scorecard* de alto nível, concebido para a organização. Segundo eles, um BSC personalizado pode permitir que o alinhamento fosse atingido. Eles reconhecem os ativos intangíveis como tão importantes quanto os tangíveis. Não houve menções a nenhuma das perspectivas e a base do trabalho restringe-se a Kaplan e Norton (1997, 2000b), sendo identificado segunda geração (Perkins et al., 2014).

Fernandes, Fleury e Mills (2006) objetivaram entender como os recursos, em especial recursos humanos, influenciam o desempenho organizacional, considerando categorias de recursos e mensurando o desempenho através de indicadores envolvendo as perspectivas do BSC. Eles entendem que *clientes*, *financeiro* e *processos internos* são perspectivas de desempenho do BSC e reputam a perspectiva *aprendizado e crescimento* como uma competência ou categoria de recurso, modificando-a. No caso, o *aprendizado e crescimento* é substituída pelo símbolo proposto por Mills et al. (2002) para competência. Além disto, poderiam considerar *ambiental* como uma perspectiva em potencial, pois em suas conclusões relataram que os fatores ambientais apareceram como o mais forte determinante do desempenho, assim talvez, os resultados desejados e o equilíbrio poderiam ser alcançados (Kaplan & Norton, 1996b; Perkins et al., 2014). Em conformidade com Lueg e E'silva (2013), este estudo adaptou as perspectivas, preservando os conceitos de mapas estratégicos de Kaplan e Norton (1997, 2000b), caracterizando, assim, a segunda geração do BSC (Perkins et al., 2014).

Rossetto, Orth e Rossetto (2006) propuseram um instrumento para a gestão estratégica urbana, o qual envolve o processo de planejamento estratégico, a utilização do BSC para a gestão urbana e a estrutura de indicadores voltada para a sustentabilidade. O trabalho utiliza os conceitos propostos por Kaplan e Norton (1997) para apresentar um BSC com quatro novas perspectivas: *Social*; *Ambiental*; *Físico-Espacial*; e *Econômica*. De acordo com o estudo, a utilização destas perspectivas exprime um avanço no processo decisório ao criar uma estrutura apropriada, de linguagem comum e com indicadores informativos que possibilitam um processo participativo entre vários tipos de profissionais. O BSC proposto apresenta perspectivas modificadas e, conforme Chan (2004), o *Balanced Scorecard*, aplicável ao setor público, pode ser modificado para incluir perspectivas alternativas ao modelo original de Kaplan e Norton. Enfim, a pesquisa restringe-se a primeira geração (Perkins et al., 2014), em razão de que as estratégias são trabalhadas em diferentes perspectivas (Kaplan & Norton, 1996b, 1997).

Villas et al. (2006) estudaram as unidades de negócio do refino de uma petroleira e propuseram um modelo conceitual de auxílio a gestão da Tecnologia de Informação e Comunicação. Os autores reconhecem o BSC como um sistema de gerenciamento ao modelo de alinhamento estratégico, ou seja, para eles o BSC assegura o alinhamento estratégico como observado em Kaplan e Norton (1997). Apesar de mencionarem mapas estratégicos, devido ao escopo por eles utilizados, baseados em Kaplan e Norton (1997), não foi possível identificar o BSC como sendo da segunda geração, classificando-o, portanto, como sendo da primeira geração. Além disso, não houve menção a respeito de perspectivas modificadas ou não.

Antunes e Alves (2008) estudaram a contribuição do *Enterprise Resources Planning* (ERP) para a qualidade da informação contábil gerencial. Para os autores, os gestores devem considerar os ativos intangíveis no modelo de gestão estratégica, porém nenhuma das empresas investigadas gera, pelo ERP, informações desta natureza. O estudo revela ainda que apenas 6%

das empresas com ERP contemplam informações sobre BSC. Sendo assim, concluem que nessas empresas, os sistemas de ERP não são utilizados para suportarem as decisões estratégicas. Esta conclusão corrobora ao preconizado por Kaplan e Norton (2000a, 2004b). Contudo, considerando a evolução do BSC, a análise pode ter sido prejudicada, uma vez que a base teórica do trabalho se apoia apenas na obra traduzida de Kaplan e Norton (1997).

Brandão et al. (2008) tiveram por objetivo avaliar a percepção de funcionários de uma instituição financeira a respeito do modelo de gestão de desempenho por competência. Com fins de alinhar a gestão do desempenho à estratégia organizacional, tal modelo seguiu as premissas do BSC, baseando-se em Kaplan e Norton (1997), os quais evidenciam a primeira geração do BSC segundo a tipologia apresentada por Perkins et al. (2014). Este modelo é composto por cinco perspectivas: *Estratégia e Operações* (correspondente à Financeira); *Resultado Econômico* (correspondente à Financeira); *Satisfação do Cliente* (correspondente à Cliente), *Comportamento Organizacional* (correspondente à *aprendizado e crescimento*); e *Processos internos* (a mesma do BSC tradicional). Estas perspectivas são desdobradas em metas, que contém indicadores quantitativos, e em fatores, que indicam competências profissionais. As competências e seu desenvolvimento, por sua vez, parecem serem auxiliadas pelas modificações, ou seja, adaptadas ao contexto organizacional (Kaplan & Norton, 1996b; Lueg & E’Silva, 2013; Dag Øivind Madsen & Stenheim, 2015).

Dietschi e Nascimento (2008) buscaram identificar a aderência do BSC entre empresas de capital aberto e fechado. Para tanto, os autores discutiram sobre a literatura do BSC, apresentando conceitos tradicionais, além de outros instrumentos de gestão. Os resultados da pesquisa, além de evidenciarem o grau de importância atribuído aos fatores financeiros e o nível de implementação dos indicadores financeiros como características marcantes nas companhias de capital aberto, concluíram haver um desequilíbrio das perspectivas financeiras e não-financeiras, e também, que a aderência ao BSC é superior nas empresas de capital aberto. Neste trabalho, os autores se ampararam em Kaplan e Norton (2000b), ao tratar claramente sobre os mapas estratégicos e as relações de causa e efeito, logo o presente trabalho enquadra-se na segunda geração do BSC (Perkins et al., 2014).

Frezatti, Relvas e Junqueira (2010) investigaram o elo entre a estrutura de atributos da contabilidade gerencial e a existência do BSC nas empresas brasileiras. Segundo os autores, a presença ou ausência dos atributos qualitativos da contabilidade gerencial permite aos gestores a compreensão das razões da não implementação ou fracasso de ferramentas gerenciais. Neste sentido, eles concluíram, alertando sobre os requisitos mínimos para suportar o BSC. Não houve modificações acerca das perspectivas do *Balanced Scorecard* e, apesar do estudo ser de 2010, a análise se limitou a primeira geração do BSC (Perkins et al., 2014).

Rezende, Avila e Maia (2012) procuraram, sob a ótica do BSC tradicional, evidências de associação entre a geração de valor a mercado e componentes de capital financeiro e de capital intelectual. Constatou-se que, os índices se correlacionam significativamente com a geração de valor, com exceção apenas do índice de capital humano. Para os autores, o resultado é compatível, em grande parte, com a proposta de Kaplan e Norton (2004b), tendo em vista o retorno superior nas empresas que adotam o BSC. Percebe-se neste estudo, a adoção da segunda geração do BSC, em razão dos autores ligarem os ativos intangíveis à estratégia e ao desempenho das empresas pesquisadas (Kaplan & Norton, 2004b; Perkins et al., 2014).

Frezatti, Bido, Cruz e Camargo (2014) propuseram a estudar como o BSC se relaciona com o processo de inovação nas empresas. Para os autores, a estrutura original do BSC permite o planejamento e o monitoramento do processo de inovação. O estudo mostrou que, todas as dimensões foram consideradas relevantes, mas que na prática, o foco reside nos indicadores financeiros. Por isso, criticam essa relação de dependência entre estratégia de inovação e indicadores financeiros. E por fim, chegam a conclusão de que o relacionamento entre o BSC e o processo de inovação exige relativo esforço para estruturar a inovação como uma atividade

que traga resultados de longo prazo. Esta pesquisa teve por base os conceitos de Kaplan e Norton (1996b), e neste aspecto, deixa de fora conceitos importantes introduzidos ao longo da evolução do BSC, a exemplo de como os ativos intangíveis influenciam o desempenho organizacional (Kaplan & Norton, 2000a, 2000b, 2004b). Embora publicado em 2014, o trabalho adotou a primeira geração do BSC (Perkins et al., 2014).

Silva e Mario (2015) descreveram o processo de adoção do planejamento estratégico no setor público. Segundo eles, o BSC tem destaque no referido setor como modelo de planejamento e monitoramento estratégico. Ao apresentar a ferramenta, os autores basearam-se nos conceitos iniciais de Kaplan e Norton (1992), entretanto sem tratar das perspectivas e de evidências de modificações. Sabe-se das dificuldades encontradas em organizações do setor público, a exemplo da perspectiva financeira (Kaplan, 1999), o que sugere perspectivas de desempenho novas ou modificadas (Chan, 2004; Lawrie & Cobbold, 2004). Contudo, Silva e Mario (2015) não mencionam qualquer modificação ou dificuldade em relação as perspectivas. Pela tipologia de Perkins et al. (2014), o trabalho envolve a primeira geração do BSC.

Yoshikuni e Albertin (2017) associam atributos como a capacidade de mudança da empresa e a melhoria dos processos internos com as perspectivas clientes e financeira do modelo de BSC apenas. Os autores obtiveram evidências de que esses atributos estão relacionados com o modelo BSC num ambiente de turbulência econômica.

Barros e Wanderley (2016) explicou a adaptação do BSC na Companhia Petrolífera pela análise dos ajustes técnicos, políticos e culturais, sendo considerada a versão original do BSC compreendido pelas quatro perspectivas clássicas. Os autores reconhecem as três gerações do BSC, embora suas análises empíricas fiquem restrita ao BSC clássico.

Uma síntese é vista no Quadro 4, o qual aborda aspectos gerais mencionados em cada uma das análises anteriores e as versões da tipologia de Perkins et al. (2014).

Quadro 4 – Visão geral das modificações de BSC dos estudos analisados

Aplicação do BSC	Fonte	Perspectivas			Tipo de BSC*
		Nome das perspectivas	Nova	Clássica	
Área de Tecnologia de Informação	Galas e Ponte (2006)	N/D	-	-	2.0
	Villas, Fonseca e Macedo-Soares (2006)	N/D	-	-	1.2
Setor de Água e saneamento	Fernandes, Fleury e Mills (2006)	A perspectiva de “aprendizado e crescimento” é substituída pelo símbolo que Mills et al. (2002) propõem para competência.	1	3	2.1
Setor público	Rossetto, Orth e Rossetto (2006)	“Social”, “Ambiental”, “Físico-Espacial” e “Econômica”	4	-	1.2
	Silva e Mário (2015)	N/D	-	-	1.0
Setor financeiro	Brandão et al (2008)	“Estratégia e Operações”, “Resultado Econômico”, “Satisfação do Cliente”, “Comportamento Organizacional” e “Processos internos”	4	1	1.2
Setor petrolífero	Barros e Wanderley (2016)	Perspectivas tradicionais	-	4	3.0
Organizações de grande complexidade ou de médio e grande porte ou organizações em geral	Dietschi e Nascimento (2008)	Perspectivas tradicionais	-	4	2.0
	Antunes e Alves (2008)	N/D	-	-	1.1
	Frezatti, Relvas e Junqueira (2010)	Perspectivas tradicionais	-	4	1.1
	Rezende, Avila e Maia (2012)	Perspectivas tradicionais	-	4	2.1
	Frezatti et al. (2014)	Perspectivas tradicionais	-	4	1.1
	Yoshikuni e Albertin (2017)	Perspectivas tradicionais	-	2	3.1

Fonte: elaborado pelos autores com a estrutura apresentada por Lueg e E’silva (2013).

Conforme Quadro 4, 53,8% dos estudos pertencem a primeira geração, enquanto que dois trabalhos foram identificados como reportando-se ao BSC da terceira geração. Em relação as modificações do *Balanced Scorecard*, três trabalhos apresentaram perspectivas modificadas, ao passo que em Galas e Ponte (2006), Villas et al. (2006), Antunes e Alves (2008) e Silva e Mário (2015) não foi possível determinar se houveram ou não modificações.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O BSC, reconhecido como um dos modelos mais populares de medição de desempenho, evoluiu a partir das sofisticadas incorporadas ao modelo, ensejando estudos motivados a compreensão das tipologias, das perspectivas e suas correspondentes modificações. Assim, a partir de uma Revisão Sistemática da Literatura, o presente estudo objetivou encontrar evidências de modificações do BSC na prática organizacional, analisando as perspectivas e a tipologia. Para isto, a revisão incluiu os artigos de periódicos científicos nacionais, Qualis/Capes de 2014 entre A1 e A2, no período de 2006 a 2018.

Em razão desta delimitação, não foram considerados possíveis trabalhos empíricos, tais como os apresentados em congressos ou em outras revistas. Destaca-se, entretanto, que a principal limitação desta pesquisa recai na impossibilidade de generalização da amostra, contudo observa-se que a produção científica sobre a temática do BSC e suas modificações tem decrescido, mas mantendo uma constância de uma publicação de 2010 até o ano de 2015.

O mapeamento metodológico revelou que mais da metade dos trabalhos são qualitativos, contudo, entre 2010 e 2014, verificou-se apenas pesquisas quantitativas. Estudos de casos concentraram-se nas publicações de 2006. Nos trabalhos quantitativos, percebeu-se certo empenho dos pesquisadores para a validação das relações de causa e efeito entre os conceitos do BSC e os diferentes fatores organizacionais. Todavia, os aspectos qualitativos envolvidos no fenômeno não podem ser desconsiderados. À vista disso, esta compreensão pactua com o entendimento de Nørreklit et al. (2012) quanto à prerrogativa das pesquisas qualitativas descritivas, por auxiliarem na compreensão dos dados usados para descrever situações, em contra ponto ao estabelecimento de relações hipotéticas para o estudos de BSC.

Como era de se esperar, os criadores do BSC, Kaplan e Norton foram os mais citados e referenciados, no entanto, de modo concentrado nos primeiros trabalhos, a exemplo da obra *A estratégia em ação: Balanced Scorecard* de Kaplan e Norton (1997). E obras, tais como Kaplan e Norton (2000b, 2004b), que introduzem os conceitos de mapas estratégicos e de ativos intangíveis ligados à estratégia, figuraram apenas uma vez. Evidenciando que as pesquisas analisadas, em grande parte, não estão em sintonia com a evolução do BSC.

Contudo, houve trabalhos modificados, a partir da inclusão de conceitos sobre alinhamento estratégico, mapas estratégicos e ativos intangíveis, características presentes na segunda geração. Alguns estudos mantiveram as perspectivas originais do BSC, outros incluíram novos conceitos, modificando-as. Nota-se, portanto, a existência de modificações de BSC: ora adaptando as perspectivas, ora sofisticando o modelo. Estas evidências corroboram com os achados de Lueg e E'silva (2013).

A maioria dos trabalhos desta pesquisa não apresentou perspectivas modificadas, até porque não é necessário inventar novas perspectivas, as quais poderiam levar a um excesso de informações (Lueg & E'Silva, 2013). Porém, nos trabalhos em que há novas perspectivas, não ficou claro as razões e o embasamento responsáveis pelas modificações.

De acordo com a metodologia proposta nesta pesquisa, verificou-se a supremacia de estudos envolvendo aspectos da primeira geração, quatro da segunda geração e nenhum da terceira geração. Isto reforça o entendimento de Madsen e Stenheim (2015) de que poucas organizações usam versões mais “amplas” do BSC. Importante dizer que uma geração não é melhor que a outra, apenas diferente, devendo ser adequada ao contexto, de forma a atender às necessidades da organização (Perkins et al., 2014).

Portanto, o BSC é pouco modificado na prática organizacional, e quando modificado concentra-se basicamente nos conceitos preconizados por Kaplan e Norton (1997). Logo, existe certo distanciamento entre a prática e evolução teórica. Os trabalhos não se situaram quanto a nenhuma das tipologias. Os que aplicaram as sofisticções, não descreveram com acurácia as modificações e seus efeitos. É salutar dizer que a indicação da tipologia nos estudos empíricos é um passo essencial ao aprimoramento de futuras pesquisas. Quem sabe no futuro tenha-se um novo conjunto de estudos que possibilite identificar se as modificações introduzidas têm melhorado a utilidade estratégica do BSC como sistema de medição de desempenho.

REFERÊNCIAS

- Albertsen, O. A., & Lueg, R. (2014). The balanced scorecard's missing link to compensation: A literature review and an agenda for future research. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 10(4), 431–465.
- Ansari, S. M., Fiss, P. C., & Zajac, Z. J. (2010). Made to fit: How practices vary as they diffuse. *Academy of Management Review*, 35(1), 67–92. <https://doi.org/10.5465/AMR.2010.45577876>
- Antunes, M. T. P., & Alves, A. S. (2008). A adequação dos sistemas Enterprise Resources Planning (ERP) para a Geração de Informações contábeis gerenciais de natureza intangível: um estudo exploratório. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 10(27), 161–174.
- Barros, O. J. E. de, & Wanderley, C. de A. (2016). Adaptação do Balanced Scorecard: Estudo de Caso em uma Empresa Distribuidora de Combustível. *Revista de Contabilidade e Finanças*, 27(72), 320–333.
- Brandão, H. P., Zimmer, M. V., Pereira, C. G., Marques, F., Costa, H. V., Carbone, P. P., & Almada, V. F. de. (2008). Gestão de desempenho por competências: integrando a gestão por competências, o balanced scorecard e a avaliação 360 graus. *Revista de Administração Pública*, 42, 875–898.
- Brudan, A. (2005). Balanced Scorecard typology and organisational impact. *KM Online Journal of Knowledge Management*, 2(1).
- Chan, Y. L. (2004). Performance measurement and adoption of balanced scorecards: A survey of municipal governments in the USA and Canada. *International Journal of Public Sector Management*, 17(3), 204–221.
- Cobbold, I., & Lawrie, G. (2002a). The development of the balanced scorecard as a strategic management tool. *PMA Conference*.
- Cobbold, I., & Lawrie, G. (2002b). The development of the balanced scorecard as a strategic management tool. *PMA Conference*. Retrieved from <http://www.drjohnsulivan.comwww.workinfo.com/free/Downloads/BSC.pdf>
- Dietschi, D. A., & Nascimento, A. M. (2008). Um estudo sobre a aderência do Balanced Scorecard às empresas abertas e fechadas. *Revista Contabilidade & Finanças*, 19, 73–85.
- Fernandes, B. H. R., Fleury, M. T. L., & Mills, J. (2006). Construindo o diálogo entre competência, recursos e desempenho organizacional. *Revista de Administração de Empresas*, 46, 1–18.
- Frezatti, F., Bido, D. de S., Cruz, A. P. C. da, & Machado, M. J. de C. (2014). O papel do Balanced Scorecard na gestão da inovação. *Revista de Administração de Empresas*, 54, 381–392.
- Frezatti, F., Relvas, T. R. S., & Junqueira, E. (2010). BSC e a estrutura de atributos da contabilidade gerencial: uma análise no ambiente brasileiro. *Revista de Administração de Empresas*, 50, 187–198.
- Galas, E. S., & Ponte, V. M. R. (2006). O Balanced Scorecard e o alinhamento estratégico da tecnologia da informação: um estudo de casos múltiplos. *Revista Contabilidade & Finanças*,

17(40), 37–51.

- Kaplan, R. S. (1999). The Balanced Scorecard for Public-Sector Organizations. *Harvard Business School Publishing*.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1992). The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance. *Harvard Business Review*, 70, 71–79.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1993). Putting the Balanced Scorecard to Work. *Harvard Business Review*, 71(5), 134–147.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996a). Linking the balanced scorecard to strategy. *California Management Review*, 39, 53–79.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996b). *The Balanced Scorecard: Translating Strategy Into Action*. Harvard Business School Press. Boston: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996c). Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System. *Harvard Business Review*, 74(1), 75–85.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1997). *A estratégia em ação: balanced scorecard*. (E. T. F. Luiz Filho, Trans.). Rio de Janeiro: Campus.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2000a). Having trouble with your strategy? Then map it. *Harvard Business Review*.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2000b). The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment. *Harvard Business School Press*.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2001a). *Organização orientada para a estratégia: como as empresas que adotam o Balanced Scorecard prosperam no novo ambiente de negócios*. Rio de Janeiro: Campus.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2001b). Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part II. *Accounting Horizons*, 15(2), 147–160.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2004a). Measuring the Strategic Readiness of Intangible Assets. *Harvard Business Review*, 82(2), 52–63.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2004b). Strategy Maps: Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes. *Academy of Management Executive*, 18(2), 163–165.
- Lawrie, G., & Cobbold, I. (2004). Third generation balanced scorecard: evolution of an effective strategic control tool. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 53(7), 611–623.
- Lueg, R., & E’Silva, A. L. C. (2013). When one size does not fit all: A literature review on the modifications of the balanced scorecard. *Problems and Perspectives in Management*, 11(3), 86–94.
- Madsen, D Ø. (2011). The impact of the balanced scorecard in the Scandinavian countries: a comparative study of three national management fashion markets. *Unpublished Ph. D. Thesis, Norwegian School of Economics, Department of Strategy and Management, Bergen, Norway*.
- Madsen, Dag Øivind, & Stenheim, T. (2015). The Balanced Scorecard: A Review of Five Research Areas. *American Journal of Management*, 15(2), 24–41.
- Mills, J., Platts, K., Bourne, M., & Richards, H. (2002). *Strategy and performance: competing through competences* (Vol. 2). Cambridge University Press.
- Needleman, I. G. (2002). A guide to systematic reviews. *Journal of Clinical Periodontology*, 29 Suppl 3, 6–9; discussion 37–38.

- Neely, A. (2002). *Business Performance Measurement: Theory and Practice*.
- Neely, A., Gregory, M., & Platts, K. (1995). Performance measurement system design. *International Journal of Operations & Production Management*, 15(4), 80–116.
- Niven, P. R. (2002). *Balanced Scorecard Step-by-Step: Maximizing Performance and Maintaining Results*. New York.
- Nørreklit, H. (2000). The balance on the balanced scorecard a critical analysis of some of its assumptions. *Management Accounting Research*, 11(1), 65–88.
- Nørreklit, H. (2003). The Balanced Scorecard: what is the score? A rhetorical analysis of the Balanced Scorecard. *Accounting, Organizations and Society*, 28(6), 591–619.
- Nørreklit, H., & Mitchell, F. (2014). Contemporary issues on the balance scorecard. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 10(4).
- Nørreklit, H., Nørreklit, L., Mitchell, F., & Bjørnenak, T. (2012). The rise of the balanced scorecard! Relevance regained? *Journal of Accounting & Organizational Change*, 8(4), 490–510.
- Perkins, M., Grey, A., & Remmers, H. (2014). What do we really mean by “Balanced Scorecard.” *International Journal of Productivity and Performance Management*, 63(2), 148–169.
- Rezende, J. F. de C., Avila, M., & Maia, R. S. (2012). Geração e gestão do valor por meio de métricas baseadas nas perspectivas do capital intelectual. *Revista de Administração (São Paulo)*, 47, 51–67.
- Rossetto, A. M., Orth, D. M., & Rossetto, C. R. (2006). Gestão ambiental integrada ao desenvolvimento sustentável: um estudo de caso em Passo Fundo (RS). *Revista de Administração Pública*, 40, 809–840.
- Silva, F. de A. e, & Mário, P. do C. (2015). O processo de formulação e monitoramento do planejamento estratégico de Tribunais de Contas sob a ótica da Nova Sociologia Institucional. *Revista de Administração Pública*, 49, 1401–1427.
- Soderberg, M., Kalagnanam, S., Sheehan, N. T., & Vaidyanathan, G. (2011). When is a balanced scorecard a balanced scorecard? *International Journal of Productivity and Performance Management*, 60(7), 688–708.
- Speckbacher, G., Bischof, J., & Pfeiffer, T. (2003). A descriptive analysis on the implementation of Balanced Scorecards in German-speaking countries. *Management Accounting Research*, 14(4), 361–388.
- Tranfield, D., Denyer, D., & Smart, P. (2003). Towards a Methodology for Developing Evidence-Informed Management Knowledge by Means of Systematic Review. *British Journal of Management*, 14(3), 207–222.
- Vanti, N. A. P. (2002). Da bibliometria à webometria: uma exploração conceitual dos mecanismos utilizados para medir o registro da informação e a difusão do conhecimento. *Ciência Da Informação*, 31(2), 369–379.
- Villas, M., Fonseca, M., & Macedo-Soares, T. D. L. v. A. de. (2006). Assegurando o alinhamento estratégico da tecnologia de informação e comunicação: o caso das unidades de refino da Petrobras. *Revista de Administração Pública*, 40, 127–154.
- Voelpel, S. C., Leibold, M., & Eckhoff, R. A. (2006). The tyranny of the Balanced Scorecard in the innovation economy. *Journal of Intellectual Capital*, 7(1), 43–60.
- Yoshikuni, A. C., & Albertin, A. L. (2017). It-Enabled Dynamic Capability on Performance: an empirical study of BSC model. *Revista de Administração de Empresas*, 57(3), 215–231.