

***Balanced Scorecard (BSC): Uma análise do Perfil de suas Aplicações nos Anais do ANPCONT, ENANPAD e USP.***

*Balanced Scorecard (BSC): An Analysis of the Profile of its Applications in the Annals of ANPCONT, ENANPAD and USP.*

Rodrigo Vicente dos Prazeres  
[rodrigovprazeres@gmail.com](mailto:rodrigovprazeres@gmail.com)  
UFPE

Leandro da Costa Lopes  
[leandro.85@hotmail.com](mailto:leandro.85@hotmail.com)  
UFPE

Juliana Matos de Meira  
[j.meira@hotmail.com](mailto:j.meira@hotmail.com)  
UFPE

## **RESUMO**

Este trabalho concentra-se nas aplicações e nos motivos que embasam essas aplicações encontrados nos artigos publicados nos anais do ANPCONT, ENANPAD e USP sobre o Balanced Scorecard (BSC), no período que compreende os anos de 2007-2012. Este trabalho consiste em uma pesquisa documental, com base em uma metodologia exploratória e descritiva, que analisou uma amostra de 32 artigos. Na análise de dados, a amostra foi dividida em três estratos de acordo com as aplicações. Num segundo momento foram examinados os motivos que embasam as pesquisas. O primeiro estrato contém os estudos que relatam experiências com a implantação do BSC, o segundo estrato contém os estudos sobre a implantação da ferramenta em seus “conceitos clássicos” e o terceiro estrato contém os estudos relacionados à implantação de novos modelos de BSC. Os resultados indicam que, no primeiro estrato, 54% dos estudos tem como motivação mostrar a importância do BSC para a companhia. Em relação ao segundo estrato, 38% dos estudos contemplam a implantação do BSC como uma ferramenta de apoio à tomada de decisão e outros 38% tem como motivação a implantação da estratégia organizacional. Finalmente, no terceiro estrato, 56% dos estudos nele contidos, propõem novos modelos de BSC que visam melhorar a gestão estratégica organizacional.

**Palavras-Chave:** *Balanced Scorecard, BSC, Análise de Perfil.*

## **ABSTRACT**

*This paper focuses on the applications and the reasons that underlie these applications found in the papers published in the Annals of ANPCONT, ENANPAD and USP about the Balanced Scorecard (BSC), in the period comprising the years 2007-2012. This work consists in a documentary research, based on a descriptive and exploratory methodology, which analyzed a sample of 32 papers. In data analysis, the sample was divided into three strata according to the application. In a second moment the reasons that support the researches were examined. The first stratum contains the studies which*

*report the experiences with the implementation of the BSC, the second stratum contains studies about the implementation of the tool in its "classical concepts" and the third stratum contains the studies related to the implementation of new models of BSC. Results indicate that in the first stratum, the reason of 54% of the studies is to show the importance of the BSC for the company. Regarding the second stratum, 38% of the studies contemplates the implementation of the BSC as a tool to support decision making and other 38% are motivated to the implementation of business strategy. Finally, in the third stratum, 56% of the studies contained therein, propose new models of BSC to improve the strategic organizational management.*

**Key Words: *Balanced Scorecard, BSC, Profile Analysis.***

Artigo recebido em: 05.02.2013; Aceito em: 30.04.2013

## **1. Introdução**

Possibilitar a comunicação estratégica dentro de uma organização constitui tarefa de primordial importância para a gestão empresarial. A importância do processo de comunicação estratégica reside na capacidade de unir o plano estratégico ao plano operacional com a finalidade de se alcançar os objetivos corporativos.

Nesse sentido, uma das ferramentas que possibilita a comunicação estratégica é o *Balanced Scorecard* (BSC), que conforme salientam Kaplan e Norton (1997), Otley (1994) e Tonchia (2000), possibilita transformar a estratégia organizacional em ações. O processo de comunicação estratégica, portanto consiste em utilizar de maneira equilibrada um conjunto de indicadores de cunho financeiro e não financeiro que possibilitam a tradução da missão e da estratégia organizacional em ações.

Sendo assim o BSC contribui para o entendimento holístico acerca das organizações e de seus objetivos, ampliando o potencial de fornecimento de informações ao processo decisório, alinhando as ações organizacionais à estratégia, evoluindo junto às necessidades dos tomadores de decisão e facilitando assim a comunicação estratégica dentro da organização.

Já no que diz respeito aos estudos acerca BSC, a literatura acadêmica apresenta uma vasta gama. Nesse diapasão, Olson e Slater (2002) focam na utilidade da metodologia do BSC como ferramenta estratégica para maior adaptação a novas estratégias competitivas. Kasurinen (2002) examinou os fatores que influenciam na mudança da contabilidade gerencial de uma empresa com a implantação do BSC. Já Lipe e Salterio (2002) examinam evidências empíricas acerca das limitações cognitivas dos gestores quanto ao processo decisório baseado no BSC.

Nesse norte, no que é relativo aos estudos nacionais sobre o BSC, emerge a necessidade de se identificar e consolidar tanto as aplicações dadas ao BSC quanto os motivos que embasam as aplicações encontradas nas pesquisas nacionais.

Nesse contexto o presente trabalho busca responder a seguinte questão: **Quais as aplicações dadas ao BSC e quais os motivos que embasam as aplicações encontradas nas pesquisas constantes dos anais dos congressos ANPCONT, ENANPAD e USP no período entre 2007 e 2012?**

Portanto, considerando-se o objetivo acima descrito, o estudo se faz relevante ao identificar quais as aplicações e quais os motivos que embasam as aplicações do BSC nas pesquisas publicadas nos congressos acima descritos.

Sendo assim, esse trabalho divide-se em quatro partes. Primeiramente é abordado o arcabouço teórico relativo ao BSC na seção de revisão da literatura, por conseguinte é demonstrada a metodologia utilizada na pesquisa; na sequência é evidenciada a análise dos dados e resultados da pesquisa. Por fim, as considerações finais fornecem uma conclusão crítica acerca dos resultados da pesquisa.

## 2. Revisão da Literatura

Porter (1996) ensina que eficácia operacional e estratégia são duas coisas necessárias para um melhor desempenho, porém são duas coisas distintas. O autor coloca que eficácia operacional significa executar o mesmo que os concorrentes, porém de uma forma melhor. Já estratégia consiste em executar operações diferentes das dos concorrentes, ou executar as mesmas operações só que de modo diferente.

Essencialmente, a proposta do BSC é o de traduzir a missão e a estratégia organizacional em ações ou como salientam Kaplan e Norton (1997) “Os objetivos e medidas do *Scorecard* derivam da missão e estratégia da empresa”. Portanto, os objetivos estratégicos estruturadas no BSC têm como finalidade aproximar o desempenho organizacional dos seus interesses estabelecidos.

Desse modo o BSC deve ser entendido como a ferramenta gerencial que possibilita a comunicação entre o ambiente estratégico e os demais ambientes internos para a consecução dos objetivos da organização, onde o BSC ajuda a operacionalizar o discurso gerencial sobre objetivos, missões, valores e estratégias. (COOPER; EZZAMEL, 2013).

Otley (1999) ratifica essa visão, definindo que “O BSC é uma abordagem essencialmente multi-dimensional para medição de desempenho e de gestão que está ligada especificamente à estratégia organizacional”. Indicando assim, a capacidade do BSC em contribuir para uma maior realização e alcance das metas organizacionais, através da implantação da estratégia, do seu correto entendimento e sobre como ela direciona as operações para o alcance dos objetivos pré-estabelecidos.

É partindo desse entendimento acerca do processo de comunicação da estratégia que o BSC deve ser pensado e implementado, com vistas a aumentar o potencial do processo decisório, a visão holística acerca da organização, o conhecimento do ambiente no qual a organização está inserida e das ações que serão tomadas para a operacionalização da estratégia.

Atkinson et. al. (1997) reforçam essa visão colocando que “o *Balanced Scorecard* tem o potencial de fornecer aos planejadores uma forma de expressar e testar um modelo sofisticado de causa e efeito na organização, um modelo que fornece aos gestores uma base para gerenciar os resultados.”

A partir disso, o BSC proporciona o que Kaplan e Norton (1997) chamam de “aprendizado estratégico”, que consiste em um processo de monitoramento e ajuste da implementação da estratégia, que permite que se identifiquem e sejam efetuadas mudanças na própria estratégia, quando necessário.

Baseando-se no acima descrito, a operacionalização do BSC, é realizada mediante a utilização de indicadores ligados aos objetivos estratégicos da organização, e buscam mensurar e avaliar mais do que da visão financeira clássica, buscam também mensurar e controlar os fatores não financeiros considerados preponderantes para o alcance dos objetivos organizacionais.

Dessa forma o BSC é operacionalizado mediante a utilização das seguintes perspectivas:

1. Perspectiva Financeira: Representam medidas de retorno financeiro de curto e de longo prazo da empresa, através do crescimento de receitas e diminuição de custos, buscando uma maior eficácia na utilização do capital investido na unidade de negócios.
2. Perspectiva dos Clientes: – Representam as medidas básicas de competitividade e mercado, contribuindo para alinhar os componentes financeiros aos objetivos dos clientes, tais como: satisfação, fidelidade, retenção, captação e lucratividade em segmentos específicos.
3. Perspectiva dos Processos Internos – Representam medidas que orientam os processos que direcionam a *performance* organizacional, contribuindo para a identificação e melhoria dos fatores críticos para a realização dos objetivos dos clientes e acionistas.
4. Perspectiva do Aprendizado e do Crescimento – Representam medidas que orientam o aprendizado e o crescimento da infraestrutura organizacional, que contribuem para a manutenção e melhoria do potencial competitivo das organizações.

A formulação do BSC portanto, deve contemplar aspectos que vão além da perspectiva financeira tradicional, passando a entender que fatores não financeiros são essenciais para o sucesso da organização e que devem ser incorporados à estratégia empresarial, por tratarem-se de direcionadores de *performance*.

Nessa perspectiva pode-se citar o estudo de Hoque e James (2000), que através de evidências empíricas constatou resultados positivos no desempenho financeiro de empresas de confecções na Austrália devido a correta gestão e utilização de medidas não financeiras.

Já no que diz respeito a flexibilidade da utilização das perspectivas do BSC, estas devem ser modificadas de acordo com as circunstâncias do setor e da estratégia da unidade de negócios em que o BSC é empregado. (Kaplan e Norton, 1997). Nesse contexto, a estratégia organizacional é o fator que dará norte para a utilização ou adaptação das perspectivas do BSC às necessidades de implementação e adaptação estratégica para conhecimento dos fatores críticos que direcionam o desempenho organizacional.

Nesse sentido, Ruas (2003) descreve o caso do Instituto de Pesquisas Tecnológicas (IPT) que adaptou o modelo do BSC, identificando que seu mapa estratégico deve ser baseado nas perspectivas Financeira, Sociedade, Processos e Capacitação.

No mesmo norte, Sauerbronn et. al. (2012) propõem um modelo adaptado das perspectivas do BSC a ser utilizado no Poder Judiciário brasileiro, utilizando as perspectivas da Sociedade, dos Processos Internos e dos Recursos.

Sendo assim, com o exposto acima se pode perceber a forte contribuição que o BSC pode dar ao processo de comunicação da estratégia dentro das organizações,

contribuindo para que as entidades identifiquem e gerenciem os seus direcionadores de *performance* e que possam adaptar suas estratégias às circunstâncias particulares de seu campo de atuação para o alcance de uma melhor comunicação da estratégia dentro da estrutura organizacional.

### 3. Metodologia

Esse estudo caracteriza-se por ser de natureza exploratório-descritiva. Exploratória, pois segundo Gil (1999) “Pesquisas exploratórias são desenvolvidas com o objetivo de proporcionar visão geral, de tipo aproximativo, acerca de determinado fato.” Descritiva, pois de acordo com Gil (1999) “as pesquisas descritivas tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento e variáveis.”

O tratamento dos dados foi realizado segundo as seguintes etapas: i) revisão da literatura; ii) coleta de dados; iii) seleção dos dados; iv) tabulação e análise dos dados. Inicialmente a revisão da literatura foi feita com base em artigos de periódicos nacionais e internacionais, assim como de livros que tratam da temática aqui abordada com a finalidade de expor a atual posição doutrinária dos principais pesquisadores acerca dos assuntos abordados nesse trabalho.

Já a coleta de dados foi realizada através da busca nos anais dos seguintes congressos: ANPCONT, ENANPAD e USP, no período que compreende os anos de 2007 a 2012. Nos congressos ANPCONT e USP a coleta dos estudos foi realizada apenas nas seções de Contabilidade e Controladoria totalizando respectivamente um universo de 140 e 165 artigos de onde foram selecionados 5 artigos de cada congresso relativos à temática do BSC.

Em relação ao ENANPAD foi realizado o mesmo processo de coleta, porém, em relação a todas as divisões temáticas do congresso, totalizando um universo de 11.308 artigos, de onde foram selecionados 23 estudos referentes à temática do BSC.

O processo de seleção dos artigos consistiu na identificação das expressões “*Balanced Scorecard*” e “*BSC*” nos respectivos títulos, resumos e/ou palavras-chave. Da coleta de dados total foram selecionados 33 artigos, sendo utilizados na amostra analisada, 32 artigos, pois cabe salientar que 1 artigo foi eliminado, por ter sido considerado dupla contagem, ou seja, houve publicação em dois dos congressos analisados no período de tempo contemplado pela pesquisa.

A Tabela 1 expõe a amostra dos artigos selecionados nos anais dos congressos organizando o total de publicações por congresso e por ano, e por fim o total relativo de publicações em relação ao total de artigos publicados no período.

Tabela 1:

CONGRESSO	2007	2008	2009	2010	2011	2012	Total	%
ANPCONT	1	1	0	1	1	1	5	15,63%
USP	1	1	0	1	0	2	5	15,63%
ENANPAD	7	6	5	1	0	3	22	68,75%
TOTAL	9	8	5	3	1	5	32	100%

Fonte: Elaboração Própria

Para a análise dos resultados da pesquisa será seguida a estratégia metodológica utilizada por Rocha e Lavarda (2011) de maneira adaptada, onde os resultados estão estruturados da seguinte forma: Primeiramente são apresentadas as características gerais dos artigos em análise; em segundo lugar é feita a classificação quanto às aplicações a partir de uma categorização em três estratos, sendo eles: estudos que apresentam a implantação do BSC, estudos que sugerem a implantação do BSC em seus “conceitos clássicos” e por fim os estudos que a sugerem a implantação de novos modelos de BSC.

#### 4. Análise dos Dados e Resultados.

##### 4.1 Características dos Artigos em Análise

De acordo com a estratégia metodológica de Rocha e Lavarda (2011), foi feito o mapeamento das características gerais dos artigos que compõem a amostra, onde inicialmente foi feito o agrupamento dos trabalhos de acordo com a atividade exercida pelas empresas para o qual os estudos foram realizados, conforme a Tabela 2, e, por conseguinte foram analisadas as aplicações dadas ao BSC por essas pesquisas, de acordo com a Tabela 3.

Tabela 2:

ORDEM	ATIVIDADES	TOTAL	%
1	Atividades Privadas	23	72%
2	Serviços Públicos	3	9%
3	Atividades Financeiras	2	6%
4	Atividades S/ fins lucrativos	2	6%
5	Atividades Agropecuárias	1	3%
6	Outros	1	3%
TOTAL GERAL		32	100%

Fonte: Adaptado de Rocha e Lavarda (2011)

De acordo com a Tabela 2 podemos visualizar que no período examinado a predominância dos estudos sobre BSC são voltados para atividades privadas, que englobam atividades como: energia elétrica, farmacêutico, varejista, serviços hospitalares, entre outros. Com uma menor predominância seguem os serviços públicos, as instituições financeiras e as entidades sem fins lucrativos, que juntos totalizam 21% das pesquisas.

Importante também salientar que o estudo que consta classificado como “outros”, refere-se a um estudo multicasos, onde são analisadas diversas empresas com atividade diferentes o que impossibilita sua classificação em alguma das outras categorias.

Já quanto às aplicações do BSC nas pesquisas, foram identificados três tipos, sendo o primeiro caracterizado por estudos realizados após a implantação da ferramenta. O segundo tipo é caracterizado por consistir em estudos referentes a propostas de implantação do BSC em seus “conceitos clássicos”. O terceiro caracteriza-se por englobar pesquisas que propõem novos modelos de utilização do BSC. Por fim a última

categoria engloba outros tipos de pesquisas que não apresentam características que permitam sua classificação nas categorias anteriormente citadas.

Tabela 3:

APLICAÇÕES DADAS AO BSC	TOTAL	%
Implantação Já Realizada	13	41%
Proposta de Implantação	7	22%
Proposta de Novos Modelos	9	28%
Outros	3	9%
<b>TOTAL GERAL</b>	<b>32</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaboração própria

A Tabela 3 demonstra que na amostra analisada, 13 (treze) artigos, totalizando 41% da amostra, são referentes a pesquisas realizadas após a implantação do BSC. Destaque também deve ser dado aos 7 (sete) artigos que tem como objetivo a proposta de implantação da ferramenta em seus “conceitos clássicos”, totalizando 22% da amostra. Outro fato interessante a se notar no que diz respeito aos objetivos é quanto a proposta de novos modelos do BSC que contém 9 (nove) artigos, totalizando 28% da amostra. Essas pesquisas buscam associar os conceitos de BSC a outros conceitos e ferramentas com a finalidade de reduzir suas imperfeições e assim aumentar a eficácia da utilização do BSC, quando aplicado a situações muito específicas. Por fim, o grupo de outros consiste em publicações que não possuem características que possibilitam sua classificação nas categorias anteriores, ou consistem em estudos que tem objetivos puramente teóricos.

#### **a) Análise Quanto aos Motivos das Aplicações**

Nessa seção é apresentada a análise dos estratos relativos às aplicações gerais pretendidas com as pesquisas publicadas nos anais dos congressos analisados. Nesse sentido, a estratégia metodológica utilizada é referente à adaptação da estratégia metodológica apresentada por Rocha e Lavarda (2011), onde originalmente são apresentadas duas seções referentes aos estudos que relatam experiências após a implantação do BSC e estudos que sugerem a implantação do BSC.

Nesse norte, a primeira seção da análise busca diagnosticar os aspectos proporcionados pelo BSC após sua implantação. Já no que diz respeito à adaptação da estratégia metodológica de Rocha e Lavarda (2011), essa consiste em subdividir o tópico referente às propostas de implantação do BSC em dois, sendo eles: Proposta de implantação do BSC em seus “conceitos clássicos” e Proposta de novos modelos de BSC, buscando assim um maior entendimento acerca dos motivos que defendem a implantação do BSC em seu modelo “clássico” e dos motivos que defendem adaptações do modelo do BSC.

#### **b) Estudos que Relatam a Implantação do BSC**

Nessa seção, foram classificados 13 estudos, que relatam as experiências obtidas com a implantação do BSC e as conseqüências da implantação para as empresas de acordo com a Tabela 4. Podemos observar que dos 13 estudos encontrados que relatam a

implantação do BSC, 54% deles mostram que o BSC é importante para a empresa e que resultou em aspectos positivos para a organização.

No que tange a essa premissa, Rocha e Rivera-Castro (2008) relatam a experiência de utilização do BSC em empresas vinícolas chilenas onde foi identificado que “Para a grande maioria das organizações pesquisadas as principais funcionalidades do BSC estão relacionadas com a possibilidade de alinhar o comportamento em torno dos objetivos fundamentais da organização, através da geração de um novo sistema de medição que permite complementar os tradicionais indicadores financeiros com medidas não financeiras de desempenho, as que em conjunto dão uma forma concreta à estratégia da organização.” Desta forma, o BSC se converte numa ferramenta importante de comunicação estratégica.

Já 23% dos estudos demonstram em determinadas organizações que a incorporação do BSC dependeu da cultura organizacional. Correa, Prochnik e Ferreira (2009) ao realizarem um estudo comparativo entre dois hospitais que utilizavam o BSC, puderam identificar que o BSC se mostrou eficaz ao facilitar a implantação da estratégia e fornecer foco aos processos de trabalho, permitindo que esses se tornassem mais coerentes as estratégias organizacionais. Nesse sentido os autores ressaltaram que “Nos dois hospitais, os entrevistados e os respondentes declararam que o BSC representou um choque cultural positivo aos hospitais, incrementando aspectos considerados fracos e falhos na cultura dessas organizações (Ex. o BSC proporcionou que os profissionais de saúde adquirissem uma visão gerencial do hospital).”

Não obstante em 15% dos casos, ainda é possível identificar que mesmo após o BSC implantado, os indicadores de cunho financeiro, sobretudo os de curto prazo continuam balizando algumas das decisões gerenciais de cunho relevante. Acerca disso, Vasconcelos e Silva (2007) concluíram em sua pesquisa que apesar do BSC ser utilizado como ferramenta para planejamento e gestão empresarial, os indicadores de cunho financeiro de curto prazo ainda são privilegiados em detrimento da utilização equilibrada de indicadores de cunho financeiro e não financeiro para os programas de remuneração variável.

Tabela 4:

ASPECTOS DIAGNOSTICADOS APÓS A IMPLANTAÇÃO DO BSC	TOTAL	%
O BSC é Importante para a Empresa	7	54%
A Incorporação do BSC Depende da Cultura Organizacional	3	23%
Maior Relevância dos Indicadores Financeiros	2	15%
Adaptação da Organização	1	8%
TOTAL GERAL	13	100%

Fonte: Adaptado de Rocha e Lavarda (2011)

Por fim, em 8% do número de observações, pode-se perceber que o BSC possibilitou a adaptação da organização às circunstâncias de competitividade do mercado. Nesse sentido Malacarne, Balassiano e Nossa (2010) analisando o BSC sob a ótica da prática de gestão de pessoas colocam que “Os gerentes do nível da alta direção compreendem o BSC como uma ferramenta que transformou a instituição tornando-a mais profissional

no que se refere ao estabelecimento de metas, indicadores e acompanhamento de projetos.”

Dessa forma, pode-se compreender que a nos estudos analisados, a metodologia do BSC proporcionou ganhos tanto ao processo decisório quanto ao potencial competitivo das organizações, por conseguirem alinhar suas estratégias à correta gestão de suas operações. Outro ponto importante a ser salientado é o elevado grau de adaptabilidade que o BSC possui no que diz respeito à diversidade de tipos organizacionais ao qual sua metodologia pode ser empregada.

### c) Estudos que Sugerem a Implantação do BSC

Nessa seção são analisados os estudos que propõem a implantação do BSC nas organizações e correspondem a 21% do total da amostra analisada. Dentre os motivos identificados nesses estudos, pode-se perceber de acordo com a Tabela 5 que em 38% dos casos, a justificativa para a implantação do BSC reside em sua utilização como ferramenta de apoio ao processo de gestão das organizações.

Tabela 5:

MOTIVO PARA IMPLANTAÇÃO DO BSC	Total	%
Análise de Desempenho	2	25%
Apoio do Processo de Gestão	3	38%
Implantação de Estratégia	3	38%
TOTAL GERAL	8	100%

Fonte: Elaboração Própria.

Pereira, Lunkes e Rosa (2007) propõem um sistema de gerenciamento de cadeias de suprimento baseando-se na metodologia do BSC. Esse estudo levou em conta apenas a perspectiva de processos internos com vistas à melhoria do processo de gestão e teve como principal ponto positivo o estabelecimento de metas e indicadores em conformidade com a estratégia organizacional, possibilitando assim a compreensão das relações de causalidade dos novos indicadores após sua inserção no mapa estratégico e como eles influenciam para o alcance dos objetivos organizacionais

Já a implantação do BSC com vistas à análise de desempenho corresponde a 25% dos casos. Fernandes et. al. (2009) nesse sentido, descrevem o processo de implantação do BSC para a avaliação de desempenho de uma entidade de terceiro setor, no intuito de auferir se os serviços prestados por essa entidade estavam em conformidade com os valores e a cultura dessa instituição no que diz respeito ao fornecimento de serviços ao seu público alvo.

Já Viana et. al. (2012) analisaram o processo de implantação do BSC em uma operadora de planos de saúde de abrangência nacional, concluindo que o processo de implantação do *Balanced Scorecard* teve como retorno positivo para a operadora de plano de saúde a elaboração de um planejamento estratégico e ações estratégicas baseadas em indicadores, sendo estes com as suas respectivas metas e com um acompanhamento sistêmico.

Por fim, a implantação do BSC como ferramenta de gestão estratégica corresponde a apenas 38% dos casos. Castro e Santos (2007) por sua vez identificaram que a

implantação do BSC na gestão estratégia de uma rede de varejo farmacêutico apresentou dificuldades de operacionalização, no entanto, uma melhor utilização do potencial do BSC depende fundamentalmente de uma maior cultura a mudanças e de visão estratégica da gestão da organização.

Nesse sentido, existe uma convergência na visão dos autores - apesar de objetos diferentes de estudo – principalmente no que diz respeito a como o BSC possibilita uma melhoria no processo de gestão e um conseqüente aumento no potencial de competitividade das organizações em relação ao mercado em que atuam. Dessa forma, pode-se concluir que em relação os casos analisados nesse estrato que tais estudos objetivam o aumento do potencial de concorrência das organizações.

#### **d) Estudos que Sugerem Novos Modelos de BSC**

Nessa seção são analisados os estudos que sugerem a adaptação da metodologia do BSC a novos conceitos e ferramentas, visando aumentar a eficácia na aplicação dos conceitos do BSC a casos particulares e correspondem a 28% da amostra analisada. Os artigos classificados nessa seção diferenciam-se dos da seção anterior por não representarem a implantação dos conceitos clássicos da metodologia do BSC, ou seja, além de apresentarem os conceitos de BSC, apresentam uma combinação dos conceitos de BSC e de outras ferramentas para o surgimento de um novo modelo, de caráter mais específico.

Tabela 6:

MOTIVOS PARA ADAPTAÇÃO DO BSC	Total	%
Melhor Avaliação de Desempenho	3	33%
Melhoria na Gestão Estratégica	5	56%
Melhoria no Processo de Gestão	1	11%
<b>TOTAL GERAL</b>	<b>9</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaboração Própria

Nessa perspectiva há de se notar que a principal causa da realização de estudos que visam à adaptação do BSC a novos conceitos e ferramentas para a criação de novos modelos reside na limitação da implantação da gestão estratégica, afirmação que acordo com a Tabela 6 apresenta 56% dos estudos que tem como objetivo apresentar modelos que busquem essa melhoria.

Mâsih e Silva Júnior (2007) propõem em seu estudo um método de modelagem das competências individuais vinculadas à estratégia empresarial por meio do BSC. Nesse estudo os autores utilizam como base do seu modelo a estrutura do *CommonKads* para identificar as competências individuais necessárias a implementação da estratégia. A partir disso, a vinculação das competências individuais é feita em dois momentos. Primeiramente, no início do processo para que haja a correta identificação das competências, e ao final do processo, para que essas competências possam ser vinculadas aos objetivos estratégicos da organização presentes no mapa estratégico do BSC.

Já no que diz respeito à melhoria do processo de avaliação de desempenho, temos 33% dos casos. Souza, Prottil e Fernandes (2008) propõem integrar os conceitos de BSC aos da Dinâmica de Sistemas (DS) para a gestão de cooperativas agropecuárias. Os

conceitos da DS visam dentro do modelo proposto possibilitar aos gestores conhecer as inter-relações não-lineares e os *delays* dentro da estrutura da cooperativa. A partir disso os conceitos de BSC foram aplicados para o desenvolvimento de uma estratégia organizacional com vistas à gestão e análise do desempenho organizacional.

Quanto a melhorias no processo de gestão, temos 11% dos casos. Marchi e Wegner (2009) propõem um modelo de BSC cooperativo, com a finalidade de conduzir redes inter-organizacionais, com o intuito de gerenciar estrategicamente esse tipo de empreendimento devido ao seu caráter flexível e multidimensional, baseando o modelo em cinco perspectivas, aplicadas a dois níveis de análise, utilizando para o primeiro nível que são as organizações participantes a perspectiva financeira, de troca de valor e de criação de valor. Para o segundo nível de análise que consiste na rede em si (a entidade coletiva que representa os participantes), utilizam-se a perspectiva sócio-comportamental e de gestão da rede.

Baseando-se nos estudos acima expostos, pode-se perceber que a proposição por novos modelos de BSC tem como grande meta adequar a metodologia da ferramenta a casos bastante específicos. Essa premissa vem a reforçar ainda mais o grau de adaptabilidade da metodologia do BSC e sua importância para a sobrevivência e o aumento da competitividade das organizações.

## 5. Conclusão

Esse trabalho teve como objetivo identificar as aplicações e os motivos que embasam essas aplicações nas pesquisas acerca do BSC na literatura brasileira publicada em congressos de âmbito nacional. Desse modo foi realizada uma revisão bibliográfica acerca dos principais conceitos de BSC e sua utilidade para a comunicação da estratégia no âmbito empresarial.

No que diz respeito às aplicações dadas ao BSC, foram identificados na amostra três tipos de aplicações e, por conseguinte tais aplicações foram divididas e analisadas três estratos, de acordo com os motivos que embasam as aplicações propostas nos estudos.

A partir da amostra analisada pode-se perceber que a maior parte da produção brasileira no período analisado é relativa a relatos de experiências de organizações que já haviam implantado o BSC com relativo sucesso. Já em menor proporção foram encontrados artigos relativos a propostas de implantação do BSC, exaltando os benefícios que essa ferramenta pode gerar dentro das organizações.

Por fim, há de ser dado destaque também aos estudos relativos a propostas de novos modelos de utilização do BSC. Nesses estudos foram constatados que os objetivos principais eram os de relacionar conceitos de outras metodologias e ferramentas aos conceitos clássicos de BSC com a finalidade de aumentar sua aplicabilidade e sua implantação bem sucedida em casos de setores ou organizações específicas.

Sendo assim ainda é relevante citar que alguns dos estudos que compõem a amostra analisada refletem um cenário de pesquisa diferente do atual, pois muito do que se propõe em alguns dos estudos apresentados, é relativo a um período onde algumas questões da metodologia do BSC ainda permaneciam nebulosas. Esse fator, portanto levou, sobretudo a pesquisas referentes à implantação de novos modelos de BSC.

Porém as publicações de Kaplan e Norton do ano de 2007 em diante esclareceram alguns dos conceitos necessários à implantação e operacionalização do BSC de maneira

efetiva, o que caracteriza que alguns dos estudos relativos à implantação de novos modelos do BSC talvez não necessitem de uma adaptação tão radical do modelo ou da incorporação de outras ferramentas para a implantação e operacionalização do BSC.

De certo, é possível inferir que o BSC é um tema extremamente relevante no que diz respeito à temática de gestão empresarial e que vem sendo tratado com relativo sucesso nos congressos de âmbito nacional, constituindo tema de interesse recorrente em boa parte dos estudos das áreas correlacionadas com a gestão empresarial. Nesse sentido, constitui-se um fator preponderante a grande gama de pesquisas relativas ao BSC envolvendo aspectos multidisciplinares e suas conseqüentes utilizações nas mais diversas áreas do conhecimento aplicado a gestão organizacional.

## Referências

ATKINSON, A. A.; BALAKRISHMAN, Ramji; BOOTH, Peter; COTE, Jane M.; GROOT, Tom; MALMI, Teemu; ROBERTS, Hanno; ULIANA, Enrico; WU, Anne. **New Directions on Management Accounting Research**. Journal of Management Account Research, vol 9, p. 79-108, 1997.

CASTRO, João Bosco Barroso de; SANTOS, Neusa Maria Bastos Fernandes. **Balanced Scorecard em Hospitais: uma Avaliação das Críticas Associadas ao Modelo a Partir do Estudo de Caso em duas Organizações Hospitalares Brasileiras**. In: Congresso de Controladoria e Contabilidade da USP, 2007. São Paulo. *Anais...* São Paulo: USP, 2007.

COOPER, David J.; EZZAMEL, Mahmoud. **Globalization discourses and performance measurement systems in a multinational firm**. Accounting, Organizations and Society, vol 38, issue 4, p. 288–313, 2013.

CORREA, Marcos Gomes; PROCHNIK, Victor; FERREIRA, Araceli Cristina de Sousa. **Balanced Scorecard em Hospitais: uma Avaliação das Críticas Associadas ao Modelo a Partir do Estudo de Caso em duas Organizações Hospitalares Brasileiras**. In: Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação em Administração, 33, 2009, Rio de Janeiro. *Anais...* Rio de Janeiro: ANPAD, 2009.

FERNANDES, Aline Rodrigues. **Avaliação de Desempenho Organizacional no Terceiro Setor: um Estudo sobre a Viabilidade de Aplicação do Balanced Scorecard**. In: Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação em Administração, 33, 2009, Rio de Janeiro. *Anais...* Rio de Janeiro: ANPAD, 2009.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1999.

HOQUE, Zahirul; JAMES, Wendy. **Linking Balanced Scorecard Measures to Size and Market Factors: Impact on Organizational Performance**. Journal Of Management Accounting Research, 12: p.01-17, 2000.

LIPE, M. G.; SALTERIO, S. **A Note on the Judgmental Effects of the Balanced Scorecard's Information Organization.** *Accounting, Organizations and Society*, 27 (6): 531- 540, 2002.

OLSON, E. M.; SLATER, S.F. **The Balanced Scorecard, Competitive Strategy and Performance.** *Business Horizons*, 45 (3), p. 11-17, 2002.

OTLEY, D. **Performance Management: a Framework for Management Control Systems Research.** *Management Accounting Research*, 10, p. 363-382, 1999.

MARCHI, Jamur Johnas; WEGNER, Douglas. **Proposição de um Balanced Scorecard Cooperativo: gestão, estratégia e desempenho em redes empresariais.** In: Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação em Administração, 33, 2009, Rio de Janeiro. *Anais...* Rio de Janeiro: ANPAD, 2009.

PEREIRA, Bruno D'Alessio; LUNKES, Rogério João; Rosa, Fabrícia Silva da. **Alinhando Metas Operacionais e Indicadores Estratégicos nas Cadeias de Suprimento: Uma Proposta de Metas para um Centro de Distribuição de Bebidas sob a Perspectiva dos Processos Internos do Balanced Scorecard.** In: Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação em Administração, 31, 2007, Rio de Janeiro. *Anais...* Rio de Janeiro: ANPAD, 2007

PORTER, M. E. **What is Strategy?** *Harvard Business Review*, November-December 1996, p. 61-77.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **A Estratégia em Ação: Balanced Scorecard.** 6. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

KASURINEN, Tommi. **Exploring management accounting change: the case of balanced scorecard implementation** *Management Accounting Research*, 2002, **13**, 323–343.

MALACARNE, Robson; BALASSIANO, Moises; NOSSA, Valcemiro. **Implicações do BSC nas Representações Sociais das Práticas de Gestão de Pessoas: Estudo de Caso em uma Instituição de Ensino Profissional.** In: Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Contabilidade, 2011.. *Anais...* Vitória: ANPCONT, 2011.

MÂSIH, Rogério Teixeira; SILVA JÚNIOR, Jeová Torres. **Proposta de um Método para Modelagem das Competências Individuais Vinculadas à Estratégia Empresarial por meio do Balanced Scorecard** In: Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação em Administração, 31, 2007, Rio de Janeiro. *Anais...* Rio de Janeiro: ANPAD, 2007.

RUAS, Edgar Bertini. **Criação de Indicadores Estratégicos para o Instituto de Pesquisas Tecnológicas do Estado de São Paulo S.A.** *RAE-eletrônica*, Volume 2, Número 1, jan-jun/2003.

ROCHA, Irani; LAVARDA, Carlos Eduardo Facin. **Restrospectiva Bibliográfica sobre o Balanced Scorecard (BSC) como Instrumento de Planejamento e Controles nas Empresas.** Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ. Rio de Janeiro, v. 16, n. 1, p. 19 - p. 34, jan./abril, 2011.

ROCHA, Joseilton Silveira da; RIVERA-CASTRO, Miguel. **Balanced Scorecard (BSC): A Experiência das Grandes Empresas Chilenas do Setor Vinícola.** In: Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Contabilidade, 2008.. *Anais...* Salvador: ANPCONT, 2008.

SAUERBRONN, Fernanda Filgueiras; SAUERBRONN, João Felipe Rammelt; GANGEMI, Pedro Paulo de Toledo; FERNANDES, Janaina de Mendonça. **BSC no Poder Judiciário: uma Proposta de Estudo da Estratégia como Prática Social.** In: Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação em Administração, 36, 2012, Rio de Janeiro. *Anais...* Rio de Janeiro: ANPAD, 2012

SOUZA, Alfredo Benedito Kugeratski; PROTIL, Roberto Max; FERNANDES, Amarildo Cruz. **Avaliação e Gestão da Pesquisa Agropecuária em Cooperativas Agroindustriais:** In: Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação em Administração, 32, 2008, Rio de Janeiro. *Anais...* Rio de Janeiro: ANPAD, 2008  
TONCHIA, S. **Linking Performance Measurement System to Strategic and Organizational Choices.** International Journal of Business Performance, v. 2, p. 15-19, 2000.

VASCONCELOS, Kleber Albuquerque de; SILVA, Georgina Alves Vieira da. **A aplicação estratégica da remuneração variável: conectando o sistema de recompensas ao *Balanced Scorecard*.** In: Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação em Administração, 31, 2007, Rio de Janeiro. *Anais...* Rio de Janeiro: ANPAD, 2007.

VIANA, Andson de Freitas; LEÃO, Fernando Antônio de Oliveira; VILELA, Rafael Heltion Pereira; OLIVEIRA, Daniele Adelaide Brandão de. **Implantação do Balanced Scorecard como Instrumento Estratégico em Operadoras de Plano de Saúde: Estudo de caso.** In: Congresso de Controladoria e Contabilidade da USP, 12, 2012. São Paulo. *Anais...* São Paulo: USP, 2012.