

Uma visão do estado da pesquisa do *Balanced Scorecard*

Débora Hirata Missunaga

Mestrado em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual de Maringá - UEM

Contadora

Avenida Colombo, 5790. J. Universitário. Maringá/PR. CEP: 87.020-900

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-6078-034X>

Link do lattes: <http://lattes.cnpq.br/2194561677736187>

E-mail: dmissunaga@gmail.com

Katia Abbas

Doutorado em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa

Catarina - UFSC

Professora da Universidade Estadual de Maringá - UEM

Avenida Colombo, 5790. J. Universitário. Maringá/PR. CEP: 87.020-900

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-6099-3206>

Link do lattes: <http://lattes.cnpq.br/9020415407750095>

E-mail: kabbas@uem.br

Edwin Vladimir Cardoza Galdamez

Doutorado em Engenharia de Produção pela Universidade de São Paulo - USP

Professor da Universidade Estadual de Maringá - UEM

Avenida Colombo, 5790. J. Universitário. Maringá/PR. CEP: 87.020-900

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1763-9332>

Link do lattes: <http://lattes.cnpq.br/9020415407750095>

E-mail: evcgaldamez@uem.br

RESUMO

O objetivo do estudo é analisar a pesquisa científica do *Balanced Scorecard* (BSC) no período de 2012 a 2021 registradas e publicadas em periódicos da área de contabilidade. Para o desenvolvimento do trabalho é utilizado o método de revisão sistemática e é conduzido a partir do trabalho realizado por Hoque (2014), que desenvolveu uma revisão sistemática de 20 anos sobre o BSC. Os resultados demonstram que os pesquisadores se interessaram em estudar a implantação do BSC em empresas do setor público. Além disso, vários trabalhos realizaram experimentos comportamentais para identificar se determinados fatores como, por exemplo, o formato de relatórios ou origem, interferem em julgamentos e avaliações de desempenho das organizações. Verificou-se também que o número de pesquisas relacionadas ao tema reduziu significativamente nos últimos dez anos. A pesquisa contribui para o arcabouço teórico reunindo e interligando conhecimentos, além de destacar as principais áreas e tendências estudadas sobre o BSC. No trabalho também são destacados os potenciais temas para pesquisas futuras.

Palavras chave: *Balanced Scorecard*. Revisão Sistemática. Contabilidade.

A View of the status of the Balanced Scorecard research

ABSTRACT

The study aims to analyze the scientific research of the Balanced Scorecard recorded and published in periodicals in the accounting area in the period from 2012 to 2021. In order to develop the present work, a systematic review method is used and conducted based on the work carried out by Hoque (2014), who developed a 20-year systematic review on the BSC. The results demonstrate that the researchers were interested in studying the implementation of the BSC in public sector companies. In addition, several studies have conducted behavioral experiments to identify whether certain factors, such as the format of reports or sources, interfere with organizations' judgments and performance evaluations. It was also found that the number of research related to the topic has reduced significantly in the last ten years. The research contributes to the theoretical framework by gathering and connecting knowledge, in addition to highlighting the main areas and trends studied about BSC. The work also highlights potential themes for future research.

Key words: Balanced Scorecard, Systematic Review, Accounting.

Uma vista del estado de la investigación del Balanced Scorecard

RESUMEN

El objetivo del trabajo es analizar la investigación científica del Balanced Scorecard en el período de 2012 a 2021, registrado y publicado en revistas de contabilidad. Para el desarrollo del trabajo, se utiliza el método de revisión sistemática y se realiza en base al trabajo realizado por Hoque (2014), quien desarrolló una revisión sistemática de 20 años en el BSC. Los resultados demuestran que los investigadores estaban interesados en estudiar la implementación del BSC en empresas del sector público. Además, varios estudios han llevado a cabo experimentos de comportamiento para identificar si ciertos factores, como el formato de los informes o las fuentes, interfieren en los juicios y las evaluaciones de desempeño de las organizaciones. También se descubrió que el número de investigaciones relacionadas con el tema se ha reducido significativamente en los últimos diez años. La investigación contribuye al marco teórico que reúne y conecta el conocimiento, además de destacar las principales áreas y tendencias estudiadas sobre el BSC. El trabajo también destaca temas potenciales para futuras investigaciones.

Palabras clave: Balanced Scorecard. Revisión Sistemática. Contabilidad.

1 INTRODUÇÃO

Em 1992, surgiu o *Balanced Scorecard* (BSC) como um novo modelo de gestão de desempenho originado da necessidade de analisar outras medidas além das

financeiras (Silva, 2003). Mais tarde, esse modelo também se tornou uma ferramenta de gestão estratégica.

O BSC foi difundido pelo mundo e desde sua criação surgiram muitos estudos acerca de sua implantação nas empresas. Também houve muitas críticas e adaptações ao modelo, com surgimento até mesmo de outros sistemas, mas não com a mesma aceitação que o BSC teve. Ao completar vinte anos da primeira publicação sobre o BSC, Hoque (2014) desenvolveu uma pesquisa em que analisou 114 artigos publicados em 25 revistas contábeis e 67 artigos em 46 periódicos de revistas de negócios e gestão, no período de 1992 a 2011. O objetivo do autor foi realizar uma revisão do estado da pesquisa do BSC, destacando lacunas e delineando algumas ideias para futuras pesquisas. Como resultado, seu trabalho forneceu uma visão geral da implementação e do uso do BSC, bem como forneceu orientações teóricas e métodos de investigação.

Seguindo o estudo de Hoque (2014), e tendo em vista que as lacunas e sugestões futuras apresentadas pelo autor apontaram ainda espaço de crescimento para esse conceito, o presente estudo preocupou-se em fazer uma revisão sistemática em periódicos de contabilidade altamente classificados e selecionados, para analisar a pesquisa científica do BSC no período subsequente (2012 a 2021), e assim fornecer uma visão geral da implementação e do seu uso, orientações teóricas e métodos de investigação e análise.

Como esse estudo se trata de uma revisão sistemática, ele aborda as pesquisas disponíveis relevantes e identifica lacunas na literatura atual do BSC, por isso contribui de forma que novos pesquisadores possam direcionar seus esforços a tópicos de pesquisas que carecem de mais estudos. Considerando as principais razões elencadas por Brereton, Kitchenham, Budgen, Turner e Khalil (2007) para se conduzir uma revisão sistemática, o estudo pretende resumir a evidência existente sobre determinado tópico, identificar lacunas na pesquisa atual e fornecer uma estrutura para direcionar pesquisas futuras.

Além disso, esta pesquisa também contribui com profissionais tanto do setor privado quanto público que tenham interesse em implantar o BSC em sua organização ou que já utilizam a ferramenta, mas que queiram aperfeiçoar o seu uso, pois estão reunidos aqui estudos de revistas bem-conceituadas cujos resultados podem trazer novos conhecimentos sobre a ferramenta, não apenas quanto à sua implementação,

mas também sobre outros assuntos que influenciam o seu funcionamento nas organizações.

Moher, Tsertsvadze, Tricco, Eccles, Grimshaw, Sampson e Barrowman (2007) destacam que as revisões sistemáticas são úteis se mantidas atualizadas, pois as evidências evoluem continuamente à medida que novas pesquisas são disponibilizadas. Nesse sentido, a não atualização de uma revisão sistemática impacta em sua validade. O processo de atualização de uma revisão sistemática consiste em um evento discreto com o objetivo de identificar novas evidências para incorporar em uma revisão sistemática previamente concluída. Em geral, um bom indicador para a realização da atualização de uma revisão sistemática é o tempo (Moher & Tsertsvadze, 2006).

Assim, a atualização da revisão sistemática é fundamental para identificar novas evidências e garantir a sua validade. Neste estudo são abordadas as pesquisas disponíveis relevantes que permitiram identificar novas lacunas na literatura, atualizar os avanços científicos e contribuir com o delineamento de tópicos de pesquisas relacionados com o BSC.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Por ser uma ferramenta já descrita exhaustivamente em vários estudos, a Revisão de Literatura não abordará a sua explicação, mas sim o resultado dos estudos identificados por Hoque (2014).

Os estudos identificados por Hoque (2014), em sua revisão sistemática, indicaram ênfase nos aspectos de *design*, implementação e uso do BSC. O autor ressaltou que embora as pesquisas futuras ainda possam explorar esses aspectos em diferentes contextos, também é importante relacionar esses aspectos com outras estratégias ou processos organizacionais, tais como o gerenciamento de qualidade total, a gestão das operações, o custeio baseado em atividades, as relações da cadeia de fornecimento, a tecnologia da informação, o gerenciamento dos processos de negócios e a análise de cadeia de valor. O autor ressaltou que apenas um estudo considerou conceitos recentes em torno do BSC, como o "mapa estratégico", a "execução estratégica" e o "alinhamento estratégico total".

Dentre os setores analisados nos estudos, Hoque (2014) identificou o de serviços, fabricação, *marketing* e varejo, empresas de capital aberto, e também o setor público. A maioria dos artigos (57,1%) baseou-se uma ampla gama de teorias, tais como as econômicas, a da contingência, a da agência, a institucional, teorias múltiplas e psicológicas, dentre outras. Os artigos publicados no período 1992 à 1996 não utilizaram teorias, pois a maioria dessas publicações foi feita por Kaplan e Norton e focada no desenvolvimento e aperfeiçoamento dos conceitos do BSC. Apenas a partir de 1997, os estudos passaram a utilizar teorias para a compreensão das práticas do BSC (Hoque 2014).

Os métodos de estudo de caso/campo foram os mais utilizados, seguidos do experimental, levantamento e métodos analíticos. Muitos estudos utilizaram métodos quantitativos, enquanto alguns também utilizaram métodos mistos, ou seja, combinando qualitativos e quantitativos. Por outro lado, para uma compreensão aprofundada da adoção do BSC no contexto organizacional, os pesquisadores também escolheram abordagens qualitativas, como entrevistas presenciais, observação participante e análise de conteúdo (Hoque 2014).

A partir dessa revisão dos estudos analisados, Hoque (2014) ressaltou que, para algumas organizações, é difícil integrar o BSC com outras ferramentas de controle gerencial, como o orçamento, e que as organizações costumam usar, de forma errônea, muitas medidas em um único *scorecard*. Considerando a validade das medidas de desempenho, o autor sugere que estudos futuros combinem medidas subjetivas e objetivas de desempenho ao investigar o efeito de desempenho do BSC, possibilitando estimativas mais confiáveis.

Vários estudos, dentre eles, alguns no setor público, informaram sobre a eficácia do BSC, ressaltando que pesquisas futuras deveriam relatar casos de sucesso e fracasso da implementação do BSC em empresas. Segundo Hoque (2014), até que apareça outra ferramenta de inovação melhorada, o BSC continuará sendo valioso como mapa estratégico, facilitando a implementação de políticas e sendo uma ferramenta de controle. Em relação aos estudos, o referido autor afirmou que os pesquisadores continuarão a explorar o BSC considerando diferentes perspectivas teóricas e metodológicas.

3 METODOLOGIA

Para o desenvolvimento do estudo foi realizada uma revisão sistemática, abordada em cinco estágios. O primeiro estágio está relacionado a identificação e formulação de um problema ou questão da revisão; o segundo diz respeito a seleção de estudos por meio de uma coleta de dados abrangente e exaustiva; o terceiro consiste na avaliação da qualidade dos estudos coletados e na extração de dados; o quarto se refere à análise e interpretação dos resultados; e, por fim, no último estágio é realizada uma síntese dos resultados obtidos (Biolchini, Mian, Natali, & Travassos, 2005; Kitchenham, 2004; Pai, Mcculloch, Gorman, Pai, Enanoria, Kennedy, Tharyan, & Colford, 2004).

O problema da pesquisa fundamentou-se em analisar a pesquisa científica do BSC no período de 2012 a 201, identificando e reunindo suas contribuições. Para isso, utilizou-se para a coleta de dados 38 periódicos de contabilidade altamente classificados, que foram identificados em duas listas de *rankings* de jornais: o *Australian Business Deans Council* [ABDC] e o *Association of Business Schools* 2015 [ABS]. Estas listas também foram utilizadas por Hoque (2014), Chenhall e Smith (2011) e Shields (1997) para selecionar periódicos que publiquem pesquisas de contabilidade gerencial de qualidade e reconhecidas internacionalmente (Chenhall & Smith, 2011). Os autores também utilizaram o *Excellence in Research for Australia* [ERA] do *Australian Research Council* de 2010, porém esta lista não está mais disponível para consulta já que “se destinava exclusivamente aos propósitos da avaliação do ERA 2010 e porque as revistas podem ter mudado significativamente no número de anos desde que os *rankings* foram desenvolvidos” (Australian Research Council [ARC], 2017).

Para determinar os periódicos da pesquisa, em relação ao *Association of Business Schools* [ABS] 2015 foram selecionados apenas os classificados como 4*, 4 e 3. Em relação ao *Australian Business Deans Council* [ABDC] foram selecionados apenas os periódicos classificados como A* (melhores periódicos) e A (revistas altamente conceituadas), de acordo com o *ABDC Journal Ranking List* de 2019 (Australian Business Deans Council [ABDC], 2019).

Ainda com relação a coleta de dados, as buscas foram realizadas nos periódicos em si, porém em alguns deles não foi possível ter livre acesso, portanto,

utilizou-se também alguns mecanismos de buscas como o *American Accounting Association*, *ScienceDirect*, *Scopus* e até mesmo o *Google*. É importante destacar que apesar de serem utilizados esses mecanismos, foram selecionadas apenas as publicações dos periódicos mencionados. Com relação aos termos usados para a pesquisa, assim como no estudo de Hoque (2014), foram utilizados: “*Balanced Scorecard*”; “*Balanced Business Scorecard*”; “*Scorecard*”; e “*BSC*”.

Após selecionados os artigos, seguindo o *framework* de Shields (1997), que também foi utilizado por Chenhall e Smith (2011) e por Hoque (2014), foram classificados por tópicos, ambientes de pesquisa, teorias de pesquisa, métodos de pesquisa e por técnicas de análise de dados primários. Em seguida, essas informações foram analisadas e comparadas com os resultados obtidos no estudo de Hoque (2014), o qual fez as mesmas análises, porém durante o período de 1992 a 2011. Assim, foram identificadas possíveis diferenças nas tendências observadas por esse autor, e verificada a evolução teórico-científica do BSC, bem como discutidas as contribuições desses estudos.

4 ESTUDOS DO *BALANCED SCORECARD* PUBLICADOS EM PERIÓDICOS DE CONTABILIDADE

Nesta seção são apresentadas as classificações dos 19 artigos publicados em periódicos de contabilidade que abordam o BSC por tópicos, ambientes de pesquisa, teorias de pesquisa, métodos de pesquisa e por técnicas de análise de dados primários, bem como uma análise temporal das publicações ao longo dos últimos dez anos estudados. Os resultados obtidos foram discutidos e comparados com os encontrados por Hoque (2014) em seu trabalho.

4.1 Análise Temporal das Publicações

Além dos 25 periódicos de contabilidade utilizados por Hoque (2014), este trabalho realizou buscas em mais 09 periódicos para obter melhores resultados. Ainda assim, ao fazer uma análise temporal com seu estudo, foi possível observar que houve uma queda no número de artigos sobre o BSC publicados nos últimos dez anos. Os anos de 1992 a 1996 não tiveram publicações, pois os artigos relativos ao BSC desse período são aqueles desenvolvidos por Kaplan e Norton; de 1997 a 2001 dezesseis

artigos foram publicados, no período de 2002 a 2006 foram trinta e oito, e em 2007 a 2011 foram sessenta (Hoque, 2014). Enquanto entre o período de 2012 a 2021 foram identificados apenas 19 artigos.

Dos 34 periódicos analisados foi possível constatar que a maioria das publicações se concentrou no ano de 2017, representando 30% dos artigos e pelo menos uma publicação por ano foi obtida, com exceção do ano de 2020, que não teve nenhuma publicação nos periódicos analisados.

Uma maior quantidade de artigos foi encontrada nos periódicos *Journal of Management Accounting Research* (10%), *Contemporary Accounting Research* (10%), *Critical Perspectives on Accounting* (10%) e *British Accounting Review* (10%). Porém, essa tendência não foi a mesma encontrada por Hoque (2014), que constatou um maior número de artigos no periódico *Management Accounting Research* (21%) e *Financial Accountabillity & Management* (17,5%).

A Tabela 1 traz a comparação de frequência das publicações com os resultados obtidos no estudo de Hoque (2014), que analisou as publicações do BSC no período de 1992 a 2011.

Tabela 1

Comparação das publicações com as do estudo de Hoque (2014)

Revistas/Jornais	Total	Total % 2012 - 2021	Total Hoque (2014) 1992-2011	%
<i>Journal of Management Accounting Research</i>	2	10,53%	5	4,39%
<i>Contemporary Accounting Research</i>	2	10,53%	2	1,75%
<i>Critical Perspectives on Accounting</i>	2	10,53%	9	7,9%
<i>Journal of Accounting Education</i>	1	5,26%	8	7,03%
<i>Management Accounting Research</i>	1	5,26%	24	21,05%
<i>The Accounting Review</i>	1	5,26%	6	5,26%
<i>International Journal of Accounting Information Systems</i>	1	5,26%	0	-
<i>Accounting, Auditing & Account. Journal</i>	1	5,26%	2	1,75%
<i>Accounting and Business Research</i>	1	5,26%	0	-
<i>Advances in Accounting</i>	1	5,26%	3	2,63%
<i>British Accounting Review</i>	2	10,53%	4	3,51%
<i>Financial Accountability & Management</i>	1	5,26%	20	17,54%
<i>Accounting, organizations and society</i>	1	5,26%	10	8,78%
<i>European Accounting Review</i>	-	-	6	5,26%
<i>Behavioral Research in Accounting</i>	-	-	4	3,51%
<i>Issues in Accounting Education</i>	-	-	4	3,51%
<i>Journal of Accounting Research</i>	-	-	2	1,75%
<i>ABACUS</i>	-	-	2	1,75%
<i>Accounting Horizons</i>	-	-	2	1,75%
<i>Journal of Accounting and Public Policy</i>	-	-	1	0,88%
<i>Critical Perspectives on Accounting</i>	1	5,27%	-	-
<i>Accounting and Finance</i>	1	5,27%	-	-
Total	19	-	114	-
Total %	100,00%	100,00%	114	100,00%

Nota. Fonte: elaborado pelos autores.

Nos anos de 2012 a 2021, o total de publicações é baixo, e não foi percebida uma tendência de aumento ou diminuição significativa, exceto no ano de 2017, que apresentou 6 publicações.

4.2 Os Tópicos de Pesquisa

A distribuição de frequência dos artigos analisados por tópicos está organizada na Tabela 2. É possível verificar que 26,32% tratou da adoção ou implementação do BSC, 21,05% das pesquisas concentraram-se em estudar o uso na tomada de decisões, e 15,79% se referiu a impactos nos estados mentais dos funcionários. Além

disso, aproximadamente 15,79% dos estudos focaram no BSC em geral, classificação utilizada por Hoque (2014) para enquadrar os artigos com temas mais abrangentes sobre o BSC (como nos estudos de Campbell, Datar, Kulp & Narayanan, 2015; e Cooper, Ezzamel & Qu, 2017). Cerca de 15,79% abordou a difusão do BSC e, por fim, 5,26% realizou uma revisão e análise crítica dos estudos do BSC. Nesse período não houve pesquisas sobre efetividade organizacional, planos de incentivos a empregados e relações causa e efeito.

Tabela 2

Distribuição de frequência de artigos no BSC por tópicos

Tópicos de pesquisa	Total 2012-2021	Total %	Hoque (2014) 1992-2011	Hoque (2014) Total %
Adoção / implementação	5	26,32%	24	21,00%
Usos na tomada de decisão	4	21,05%	27	23,60%
Impactos nos estados mentais dos funcionários	3	15,79%	4	2,60%
Balanced Scorecard (geral)	3	15,79%	13	11,40%
Difusão do Balanced Scorecard	3	15,79%	23	20,10%
Revisão e análise crítica	1	5,26%	7	6,10%
Efetividade organizacional	0	0,00%	12	10,50%
Planos de Incentivo para Empregados	0	0,00%	3	2,60%
Relações causa-efeito	0	0,00%	1	0,80%
Total	19	100,00%	114	100,00%

Nota. Fonte: elaborado pelos autores.

Ao comparar com o estudo de Hoque (2014), houve uma redução no número de pesquisas relacionadas ao uso na tomada de decisão, porém ainda foram localizadas pesquisas que trataram sobre a adoção e implementação do BSC, atendendo a afirmação do autor de que pesquisas futuras devem explorar esses aspectos em diferentes contextos (Hoque, 2014). Destaca-se ainda um aumento significativo em pesquisas abordando os impactos nos estados mentais dos funcionários, enquanto nos vinte anos analisados foram publicados apenas quatro estudos relacionados a esse tópico, nos últimos dez anos tiveram três.

Dessa análise, notou-se que mesmo depois de vinte anos do surgimento do BSC os autores continuaram realizando estudos sobre sua implantação e adoção. No entanto, já deveriam existir estudos apontando os resultados e a efetividade dessa implantação, aprofundando as análises no que ocorre posteriormente à sua adoção.

4.3 Os Ambientes de Pesquisa

Em relação aos ambientes de pesquisa estudados, 15,79% deles foram desenvolvidos no setor produtivo: petróleo e gás no oriente médio (Busco & Quattrone, 2015), empresas suecas de fabricação (Ax & Greeve, 2017), e empresas de fabricação de eletroeletrônicos da Malásia (Mohamed, Zainuddin, Alam, & Graham Kendall, 2017). Os demais, 10,53% foram em agências governamentais, um deles em uma organização de saúde da Etiópia (Bobe, Mihret, & Obo, 2017) e outro em organizações públicas da Itália (Bracci, Maran e Inglis, 2015). Apenas um trabalho foi desenvolvido na área de marketing e varejo, representando 5,26% (Campbell, Datar, Kulp, & Narayanan, 2015), e, em relação a estudos em governos municipais/locais, um artigo estudou o desenvolvimento de um novo modelo de gestão de desempenho no governo Tailandês (Sutheewasinnon, Hoque, & Nyamori, 2016) e outro em uma autoridade local italiana (Maran, Bracci, & Inglis, 2018), representado 10,53%.

Tabela 3

Distribuição de frequência de artigos no BSC por ambientes de pesquisa

Ambientes de pesquisa	Total 2012- 2021	Total %	Hoque (2014) 1992- 2011	Hoque (2014) Total %
Fabricação	3	15,79%	12	10,50%
Departamentos / agências governamentais	2	10,53%	13	11,40%
Marketing e varejo	1	5,26%	11	10,50%
Governos / municípios locais	2	10,53%	10	8,70%
Empresas de contabilidade	0	0,00%	2	17,90%
Serviços do setor privado	1	5,26%	14	12,20%
Empresas cotadas em bolsa	0	0,00%	11	9,60%
Hospitais privados / cuidados de saúde	0	0,00%	6	5,20%
Organizações sem fins lucrativos / não governamentais	0	0,00%	2	1,70%
Nulo / não indicado	3	15,79%	23	20,10%
Outros	7	36,84%	10	8,70%
Total	19	100,00%	114	100,00%

Nota. Fonte: elaborado pelos autores.

Não foram encontrados trabalhos nas áreas de empresas de contabilidade; empresas cotadas em bolsa; e hospitais privados/cuidados de saúde. Fora da classificação prévia dos ambientes de pesquisa ilustrados na Tabela 3, foram encontrados muitos estudos com alunos de Graduação e MBA, representando 33%; um estudo realizado com administradores de todo o mundo (Krumwiede, Swain,

Thornock, & Eggett, 2013); uma revisão bibliográfica sobre as publicações do BSC, que foi o estudo feito por Hoque (2014); e uma entrevista realizada com os principais atores-chave associados ao BSC, que foi o estudo de Cooper, Ezzanel e Qu (2017).

Durante o período de 20 anos analisados por Hoque (2014), 17,9% dos artigos tinham como ambiente empresas de contabilidade, porém, nos últimos dez anos não foi verificado nenhum artigo nesta área. Verificou-se também que a pesquisa sobre o BSC no setor público continuou bastante difundida no período de 2012 a 2021. É interessante destacar que Hoque (2014) apontou como lacuna o fato de existirem poucas pesquisas em países em desenvolvimento, e após sua pesquisa tiveram dois estudos desenvolvidos nesse tipo de ambiente, inclusive um desses artigos foi escrito pelo próprio autor.

4.4 As Teorias de Pesquisa

No que diz respeito às teorias utilizadas nas pesquisas, mais da metade dos artigos analisados não especificaram sua orientação teórica, o que denotou que a maioria dos estudos foram conduzidos sem a sustentação de qualquer teoria. Apenas dois artigos (aproximadamente 10,53%) utilizaram a teoria *Actor-network*, e a Teoria Institucional (10,53%), um artigo utilizou uma Teoria Psicológica (5,26%), Crítico (5,26%), Difusão de Inovação (5,26%), e também, para explorar a relação entre o investimento em Tecnologia da Informação e o desempenho medido pelo BSC, Mohamed, Zainuddin, Alam e Graham Kendall (2017) utilizaram a Teoria dos Recursos dos Sistemas (STR).

A Tabela 4 apresenta as teorias utilizadas nos estudos pesquisados, bem como as encontradas no estudo de Hoque (2014).

Tabela 4

Distribuição de frequência de artigos no BSC por teorias

Teoria	Total 2012-2021	Total %	Hoque (2014) 1992-2011	Hoque (2014) Total %
Teoria do <i>Actor-network</i>	2	10,53%	2	1,70%
Psicológica	1	5,26%	9	7,80%
Institucional	2	10,53%	9	7,80%
Crítico (geral)	1	5,26%	1	0,80%
Difusão de inovação (atributos, mania, moda)	1	5,26%	1	0,80%
Economia	0	0,00%	11	9,60%
Comportamento organizacional	0	0,00%	7	6,10%
Contingência	0	0,00%	7	6,10%
Teoria múltipla, triangulação	0	0,00%	7	6,10%
Agência	0	0,00%	3	2,60%
Teoria das partes interessadas	0	0,00%	3	2,60%
Perspectiva do lado da oferta	0	0,00%	2	1,70%
Cultural (nacional e organizacional)	0	0,00%	1	0,80%
Histórico	0	0,00%	1	0,80%
Abordagem construtivista	0	0,00%	1	0,80%
Outros	3	15,79%	23	14,00%
Nenhum	9	47,37%	26	28,90%
Total	19	100,00%	114	100,00%

Nota. Fonte: elaborado pelos autores.

4.5 Os Métodos de Pesquisa

A maioria dos trabalhos foram desenvolvidos através de Estudo de Caso (42,11%), assim como no estudo de Hoque (2014), seguidos pelo Experimento Comportamental (31,58%), método Analítico (10,53%), método *Survey* (5,26%), e Pesquisa Ação (5,26%). Os demais métodos, como arquivamento e métodos mistos, não foram utilizados nos estudos, conforme apresentando na Tabela 5.

Tabela 5

Distribuição de frequência de artigos no BSC por métodos

Métodos de pesquisa	Total 2012-2021	Total %	Hoque (2014) 1992-2011	Hoque (2014) Total %
Casos / estudo de campo	8	42,11%%	34	29,80%
Experimento Comportamental	6	31,58%%	18	14,90%
Analítico	2	10,53%	17	15,70%
Survey	1	5,26%	18	15,70%
Pesquisa ação	1	5,26%	4	3,50%
Nenhum	1	5,26%	9	7,80%
Métodos mistos	0	0,00%	10	8,70%
Arquivamento – <i>Archival</i>	0	0,00%	4	3,50%
Total	19	100,00%	114	100,00%

Nota. Fonte: elaborado pelos autores.

4.6 As Técnicas de Análise de Dados Primários

As técnicas de análise de dados, como apresentado na Tabela 6, foram predominantemente quantitativas, sendo 47,37% técnicas de ANOVA, MANOVA ou regressão, e 5,26% estatística com correlação descritiva. Já as análises qualitativas totalizaram 36,84%, sendo que aproximadamente 21,05% são citações de entrevistas, 5,26% análise de conteúdo e 10,53% análise com participação e observação. Verificou-se que a pesquisa de Kokina, Pachamano e Corbett (2017) diz respeito a um projeto de experiência prática com o objetivo de desenvolver habilidades em alunos com análise e gerenciamento de desempenho em um empreendimento, portanto, não foi identificada uma técnica de análise de dados.

Tabela 6

Distribuição de frequência de artigos no BSC por técnica de análise de dados primários

Técnicas de análise de dados	Total 2012-2021	Total %	Hoque (2014) 1992-2011	Hoque (2014) Total %
QUANTITATIVO	10	52,63%	29	
Regressão/ANOVA/MANOVA	9	47,37%	19	16,70%
Estatística / correlação descritiva	1	5,26%	10	8,71%
QUALITATIVO	7	36,84%	39	
Cotações de entrevista	4	21,05%	34	29,80%
Análise de conteúdo	1	5,26%	2	1,71%
Participação/Observação	2	10,53%	1	0,90%
Análise de arquivamento	0	0,00%	2	1,70%
Teoria fundamentada (<i>Grounded Theory</i>)	0	0,00%	0	0,00%
MÉTODOS MISTOS (QUALITATIVA E QUANTITATIVA)	1	5,26%	10	8,70%
OUTROS	1	5,26%	8	7,00%
PLS/SEM/ANÁLISES PATH	0	0,00%	6	5,20%
NULO	0	0,00%	22	19,21%
Total	15	100,00%	114	100,00%

Nota. Fonte: elaborado pelos autores.

Na pesquisa de Hoque (2014) a maioria dos artigos utilizaram técnicas qualitativas para a análise de dados primários. Porém, no presente trabalho, apesar de haver bastante uso de cotações de entrevistas decorrentes da grande quantidade de estudos de casos ou estudos de campo, pode-se observar que houve uma predominância em técnicas quantitativas, principalmente regressão e ANOVA, corroborando com a afirmação de Hoque (2014, p. 43) que “os pesquisadores de *Balanced Scorecard* empregam cada vez mais ferramentas quantitativas/estatísticas para testar suas hipóteses”.

5 RESULTADOS OBTIDOS, CONTRIBUIÇÕES E DISCUSSÕES SOBRE OS ARTIGOS ESTUDADOS

Nesta seção são apresentados os resultados obtidos desta revisão, apresentadas as contribuições, bem como são comparados com os resultados do estudo de Hoque (2014).

5.1 Adoção e Implementação do *Balanced Scorecard*

Inicialmente, com relação a adoção e implementação, o estudo desenvolvido por Ax e Greve (2017) analisou a difusão do BSC como uma inovação contábil durante o período de 1992 a 2008 em empresas de fabricação suecas, utilizando um questionário via *web* com uma amostra de 300 empresas. Assim, o estudo verificou que 52,7% das empresas participantes eram adotantes do BSC em suas práticas, e que a maioria delas utilizava os tipos mais sofisticados dessa ferramenta. Eles analisaram e também classificaram as empresas em “Compatíveis”, por possuírem valores e crenças associadas ao BSC, e “Incompatíveis”. Dessa análise descobriram que a adoção de uma inovação depende da compatibilidade com a cultura organizacional da empresa, e se ela irá proporcionar ganhos adequados ou se reduzirá a probabilidade de incorrer em perdas.

Outros pesquisadores que abordaram a implementação do BSC desenvolveram suas pesquisas no setor público, são eles: Bobe, Mihret e Obo (2017); Sutheewasinnon, Hoque e Nyamori (2016); Bracci, Maran e Inglis (2015); e Maran, Bracci e Inglis (2018). Hoque (2014) destacou a importância de pesquisas neste ambiente devido aos contextos diferenciados e possivelmente mais complexos do que o privado.

O estudo de Bobe et al. (2017), abordou a adoção do BSC por organizações de saúde do setor público na Etiópia. Como resultado, apresentaram a “implementação de um uso transorganizacional do BSC como um sistema de planejamento e avaliação de desempenho a nível setorial para organizações interligadas por objetivos estratégicos setoriais” (Bobe et al., 2017, p. 1251). Destaca-se neste artigo, que a Etiópia é um país africano em desenvolvimento, e dessa forma, a pesquisa contribuiu com uma das lacunas apontadas por Hoque (2014) com relação a pesquisas sobre BSC em países em desenvolvimento.

Assim como Bobe’ et al. (2017), Sutheewasinnon et al. (2016) também desenvolveram seu estudo em um país em desenvolvimento, a Tailândia. Eles analisaram com base na teoria institucional o desenvolvimento de um novo sistema de gerenciamento de desempenho, que foi modelado no BSC. Verificou-se assim, que ainda existem estudos para o desenvolvimento de novos modelos a partir do BSC, tentando contemplar áreas não abrangidas pelo mesmo, como a cultura institucional, por exemplo.

A pesquisa de Bracci et al. (2015) buscou examinar o processo de implementação do BSC em duas organizações públicas da Itália, verificando se esse processo pode ser traduzido efetivamente para o contexto do setor público e destacando fatores que afetam a adoção bem-sucedida do BSC. Os autores descobriram que os fatores externos como sociais, políticos, culturais e econômicos foram as influências negativas mais significativas no desenvolvimento desse sistema de gerenciamento de desempenho, e, por isso, destacaram a importância da compreensão tanto do ambiente interno como o externo dessas organizações.

Ainda sobre o setor público, o estudo de Maran, Bracci e Inglis (2018) examinou, por meio de um estudo de caso longitudinal em uma autoridade local italiana, como os gerentes exercem a agência antes da implementação obrigatória do BSC. Com o estudo, os autores sugeriram uma reinterpretação dos fatores de inércia (humanos, institucionais e econômicos) em termos de equilíbrio, bem como a inclusão de uma perspectiva histórica e culturalmente específica.

5.2 Mapas Estratégicos e Execução Estratégica

Alguns conceitos em torno do BSC foram observados por Hoque (2014) como aqueles que tiveram pouca atenção dos autores na época, que é o caso do mapa estratégico e execução estratégica.

No que diz respeito a execução estratégica, Campbell, Datar, Kulp e Narayanan (2015) realizaram um estudo de caso em uma cadeia de lojas de conveniência, onde analisaram o BSC durante a implantação de uma estratégia inovadora. Essa estratégia foi malsucedida, porém, com isso, os autores descobriram que “testes estatísticos formais das hipóteses subjacentes do *Balanced scorecard* e o mapa estratégico da empresa revelam problemas com a estratégia em uma base mais oportuna em relação ao processo de revisão trimestral [...]” (Campbell et al., 2015). Revisar a estratégia somente em reuniões trimestrais eventualmente levou o gestor a questionar e abandonar a estratégia. O resultado encontrado pelos autores corrobora a teoria de Kaplan e Norton (2001), os quais afirmam que os mapas estratégicos são poderosas ferramentas capazes de diagnosticar e detectar falhas no BSC das organizações.

Com relação ao mapa estratégico, Cheng e Humphreys (2012) analisaram como os vínculos causais entre objetivos estratégicos no mapa estratégico e medidas

de desempenho alinhadas pela perspectiva do *scorecard* influenciam a capacidade dos gerentes de interpretar informações externas e usá-las para avaliar a adequação da estratégia da organização. Como resultado encontraram que o fato de haver vínculos causais entre o mapa e os objetivos estratégicos causou um aumento na relevância da informação e julgamento dos gestores com relação à estratégia, por outro lado, a apresentação de medidas de desempenho categorizadas pelas perspectivas do *scorecard*, só melhora o julgamento se os gestores receberem um conjunto de objetivos estratégicos que não estejam apresentados em uma estrutura de um mapa estratégico.

5.3 Experimentos Comportamentais

Assim como no estudo de Cheng e Humphreys (2012), outras quatro pesquisas - Maas e Verdoorn (2017), Upton e Arrington (2012), Johnson, Reckers e Barlett (2015) e Kokina et al. (2017) - foram realizadas com alunos de graduações ou MBA, e, com exceção de Kokina et al. (2017), todas foram experimentos comportamentais.

Maas e Verdoorn (2017) estudaram como o formato de apresentação das informações pode influenciar no julgamento dos gestores. Eles buscaram investigar se como o *layout* do relatório de desempenho, utilizado pelos gerentes, afeta a indulgência e a compactação de suas avaliações consideradas por vários estudos como subjetiva. Para isso, realizaram um experimento com alunos da graduação em negócios e economia de uma grande universidade ocidental-europeia. Para esse experimento foram fornecidos relatórios para dois grupos, sendo que para um deles as medidas foram organizadas pelas quatro categorias do BSC enquanto para o outro, as medidas foram organizadas em ordem alfabética. Além disso, para manipular o formato de apresentação, os dados nos relatórios estavam apresentados em tabelas ou gráficos. Os autores descobriram que os participantes que receberam o relatório com o formato do BSC foram menos indulgentes e que a organização da informação não afetou a compactação da classificação, dessa forma, o formato dos relatórios de desempenho pode influenciar nas avaliações dos gerentes.

Já o estudo de Upton e Arrington (2012) realizou um experimento com uma abordagem baseada em preocupações sociais-cognitivas para examinar o efeito de atitudes explícitas ou implícitas sobre a raça negra em decisões de avaliação de desempenho e alocações de bônus em um quadro de BSC. Como resultado, foi

apontado que atitudes implícitas dão algum grau de viés racial em decisões nas práticas relacionadas à avaliação de desempenho, porém não foram percebidas diferenças para alocações de bônus.

Os estudantes foram usados como base no estudo de Johnson *et. al.* (2015) para identificar se a presença ou a ausência de uma linha de tempo para implementação da estratégia e se as percepções do avaliador sobre a eficácia da nova estratégia influenciam no julgamento dos avaliadores de desempenho em um ambiente de BSC. Como resultado, os autores apresentaram que as empresas podem se beneficiar muito ao incluir uma linha de tempo na implementação da estratégia, já que a percepção do avaliador do planejamento estratégico pode estar focada em medidas de desempenho que visem o cumprimento das metas estratégicas. Verificaram também que se os avaliadores acreditam na eficácia da estratégia eles avaliam positivamente, ao contrário daqueles que percebem a nova estratégia como menos efetiva.

A pesquisa de Krumwiede, Swain, Thornock e Eggett (2013), caracterizada também como um estudo comportamental, explorou um pouco mais as medidas comuns e únicas estudadas por Lipe e Salterio (2000). O estudo desses autores apontou que os gestores que usavam o BSC para avaliação de desempenho dependiam quase exclusivamente de medidas comuns, e as medidas únicas eram pouco utilizadas. Ao considerar esse fato, Krumwiede *et al.* (2013), por meio do experimento adaptado de Lipe e Salterio (2000), descobriram que após vários períodos de *feedback* de resultados, houve uma maior dependência de medidas únicas, sugerindo que elas são indicativas do desempenho futuro. Além disso, quando a experiência do participante em tarefas de avaliação de desempenho é relativamente alta, essas medidas únicas são mais ponderadas ao longo do tempo.

Levando em conta a necessidade de desenvolver habilidades e técnicas práticas de análise de dados, resolução de problemas, e outras questões encontrados no ambiente de negócios, Kokina *et al.* (2017) desenvolveram um projeto que proporcionou experiência prática com análise e gerenciamento de desempenho em um empreendimento de comércio eletrônico. Nesse projeto, o empreendimento em questão estava em crescimento, e o aluno participante, na função de contador, tinha que analisar e alinhar dados financeiros e não financeiros, e identificar objetivos

estratégicos para projetar um BSC a fim de orientar a alta administração para tomada de decisões estratégicas.

Por fim, o estudo de Cheng, Humphreys e Zhang (2018) investigou, por meio de um experimento, se a integração de informações de risco estratégico em um BSC afeta as respostas dos gerentes a diferentes perfis de risco estratégico ao fazer julgamentos de avaliação e recomendação de estratégia. Os resultados mostraram que os gerentes fazem julgamentos de avaliação e recomendação de estratégia menos favoráveis com riscos de *driver* de alto desempenho do que com riscos de resultado de alto desempenho quando as informações de risco estratégico são integradas em um BSC, mas não quando os riscos estratégicos são apresentados como uma lista autônoma.

5.4 Outras Contribuições Importantes

Mohamed, Zainuddin, Alam e Graham Kendall (2017) realizaram uma pesquisa em indústrias do ramo elétrico eletrônico da Malásia para explorar a relação entre o investimento em Tecnologia da Informação e o desempenho medido pelo *Balanced Scorecard*. Os autores concluíram que o investimento em Tecnologia da Informação de infraestrutura levou a melhorias no processo de negócios internos, financeiro, inovação e crescimento e cliente, ou seja, em todas as perspectivas do BSC.

Além disso, a tomada de decisão descentralizada ocasionou efeito moderador apenas na perspectiva de cliente, e nas outras perspectivas moderou de forma insignificante. Dessa forma, o investimento de Tecnologia da Informação pode trazer diferentes benefícios tangíveis e intangíveis, financeira e não financeira a uma empresa (Mohamed et al., 2017). A área de Tecnologia da Informação relacionada com o uso do BSC foi apresentada no estudo de Hoque (2014) como uma sugestão para estudo futuro.

Além dos trabalhos em contextos organizacionais, outras contribuições são decorrentes de estudos sobre o *Balanced Scorecard* em si. Dois exemplos de pesquisas nesse sentido foram a de Busco e Quattrone (2015) e de Cooper, Ezzamel e Qu (2017). Busco e Quattrone (2015) que apresentaram em seu artigo uma estrutura conceitual combinando o material de um estudo de caso sobre a implementação do BSC em uma grande empresa que opera no setor de petróleo e gás, com *insights* da literatura sobre “inscrições contábeis”. Isso foi desenvolvido a fim de explorar o poder

do BSC como um diagrama visual e explicar suas múltiplas funções dentro das organizações. Assim, o BSC foi definido como uma máquina retórica com quatro características principais: espaço visual performável, método de ordenação e inovação, meios de interrogação, e ritual motivador.

Já Cooper et al. (2017) utilizaram a teoria do *actor-network* e analisaram entrevistas de atores-chave associados ao BSC para examinar “[...] os processos que resultam no desenvolvimento de uma inovação [...]” (Cooper et. al., 2017, p. 1257). Os autores identificaram quatro episódios que destacam diferentes aspectos do surgimento do BSC, e ilustraram como o BSC, como uma ideia de gerenciamento de contabilidade, se tornou prático por meio de uma análise de sua história, e como suas práticas e experiências locais passaram a ser um movimento global.

Portanto, pode-se notar que de todas as contribuições realizadas no período estudado, nos últimos dez anos se destacou o fato de que muitas pesquisas ainda se preocuparam em estudar a implantação do BSC, o que diferenciou foi a adoção em empresas do setor público.

Além disso, houve muitos experimentos para verificar impactos que determinados fatores produzem em julgamentos, avaliação, tomadas de decisões, tais como o formato do relatório, raça e linha de tempo para implementação de estratégia, que vem sendo uma tendência nas publicações.

Apesar de algumas sugestões e lacunas apontadas por Hoque (2014) terem sido estudadas, ainda existe muito a ser desenvolvido e debatido sobre o assunto. Muitas das lacunas identificadas pelo autor ainda precisam ser corrigidas, como aquelas relacionadas à motivação individual, *networks* de BSC, práticas de diversidades e retórica, como pode-se observar no Quadro 1.

Tema	Lacunas	Sugestão para pesquisas futuras
Variação internacional na prática de <i>Balanced Scorecard</i>	Poucos estudos situados em países em desenvolvimento ou emergentes.	Pesquisas entre países ou estudos em profundidade em um país específico para determinar variações internacionais no <i>design</i> e uso do BSC em organizações do setor privado e público.
Motivação individual e resultados do sistema	Pouco se sabe sobre como as medidas do BSC podem ser usadas para considerar incentivos para agentes e funcionários.	Futuros estudos poderiam investigar se a integração de elementos motivacionais individuais no projeto do BSC pode influenciar sua eficácia. Estudos também poderiam ser desenvolvidos para verificar o efeito do BSC nos indivíduos, ou o efeito das diferenças individuais ou das relações interpessoais dentro do BSC que afetam o desempenho individual ou organizacional, entre outros.
Relações de causa e efeito	Poucos estudos empíricos sobre as relações causais entre as perspectivas do BSC.	Estudos futuros poderiam investigar se e como as relações causais entre as perspectivas do BSC poderiam gerar resultado de facilitar o aprendizado estratégico da organização e dos funcionários e avaliar o impacto nos resultados estratégicos organizacionais.
<i>Networks</i> de BSC, prática e diversidade retórica	Poucos estudos relacionados a "luta e a mudança organizacional em curso", ou seja, que mostram a prática do BSC.	Pesquisas adicionais são necessárias para entender até que ponto os atores organizacionais desenvolvem uma rede para traduzir o BSC em atividades do dia a dia; e também para fornecer evidências de como os agentes usam os atributos técnicos do BSC para influenciar os outros a atingir os objetivos pretendidos.
Reforma do setor público e o BSC	Poucas pesquisas estudaram os motivos que impulsionaram as escolhas contábeis em organizações governamentais e suas consequências para os resultados organizacionais e sociais.	Estudos futuros poderiam investigar os motivos que impulsionaram as escolhas contábeis em organizações governamentais e suas consequências para os resultados organizacionais e sociais.

Quadro 1. Lacunas de conhecimento e recomendações para estudos futuros para Hoque (2014)
Fonte: Adaptado de Hoque (2014).

Ao verificar as contribuições de pesquisas nos últimos dez anos relacionadas ao BSC e confrontá-los com o quadro de lacunas e sugestões para futuras pesquisas de Hoque (2014), é possível notar que apesar de grande esforço do autor em realizar o levantamento dessas lacunas, poucas pesquisas contribuíram para diminuí-las.

Houve duas pesquisas que abordaram implementação do BSC em países em desenvolvimento (Bobe et al., 2017; Sutheewasinnon et al., 2016), contribuindo com uma das lacunas apontadas por Hoque (2014) relacionadas à variação internacional na prática do BSC. Observou-se também que foram desenvolvidos três estudos em setores públicos (Bobe et al., 2017; Bracci et al., 2015; Sutheewasinnon et al., 2016),

porém todos eles trataram sobre a implementação e fatores que influenciaram a mesma. Sutteewasinnon et al. (2016) buscaram entender os motivos que impulsionaram a escolha contábil na organização, porém nenhum desses estudos no setor público procurou saber as consequências para os resultados organizacionais e sociais.

Na pesquisa realizada por Hoque (2014) já foram identificados vários estudos experimentais baseados em psicologia no BSC, os quais demonstraram que as decisões dos indivíduos usando medidas do BSC são subjetivas (Hoque, 2014), e a partir disso, o autor faz uma série de sugestões de pesquisas a serem realizadas sobre motivação individual. No entanto, nos últimos dez anos verificou-se ainda grande preocupação de pesquisadores realizarem experimentos comportamentais para testar as tomadas de decisões subjetivas (Johnson et al., 2015; Maas & Verdoorn, 2017; Upton & Arrington, 2012;), e nenhum estudo procurou identificar como as medidas do BSC podem ser usadas para considerar incentivos para agentes e funcionários, como sugerido por Hoque (2014).

Recentemente, Wanderley, Cullen e Tsamenyi (2021), por meio de um estudo de campo em uma empresa brasileira de distribuição de energia elétrica, que passou de propriedade estatal para propriedade privada, identificaram um desalinhamento que produziu tensões e complexidade das lógicas institucionais para a organização, obrigando os implementadores do BSC a racionalizá-lo para dar sentido à sua implementação na empresa. Os resultados também mostram por que e como os promotores do BSC conduziram sua “estratégia de tradução” para desembaraçar e reagrupar os componentes materiais e simbólicos do BSC para facilitar sua implementação e uso.

Além das considerações realizadas de acordo com as lacunas e sugestões de Hoque (2014), ao analisar os artigos coletados notou-se que, assim como nos vinte anos estudados pelo autor, ainda há um número considerável de pesquisas relacionadas à adoção e implementação do BSC (26,67% dos artigos analisados). Porém, não foram encontrados estudos que mostraram os resultados e desempenho das organizações após, ou que compararam o desempenho antes e depois da implantação. Portanto, para futuras pesquisas sugere-se também que sejam analisadas se a adoção dessa ferramenta trouxe benefícios e melhoria no desempenho da organização também a longo prazo.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa teve como objetivo principal analisar a evolução teórico-científica do BSC no período de 2012 a 2021, identificando e reunindo suas contribuições. Na revisão sistemática foram selecionados 19 artigos publicados entre as 38 revistas contábeis de alto impacto selecionadas. Os resultados obtidos foram comparados com a pesquisa de Hoque (2014), possibilitando uma análise dos 20 anos estudados por esse autor juntamente com os últimos dez anos da presente pesquisa.

Dessa maneira, foi possível verificar uma redução considerável no número de pesquisas sobre o BSC, nos últimos dez anos. Observou-se também que assim como no estudo de Hoque (2014), durante esse período, muitas pesquisas abordaram a adoção ou implementação do BSC, que ocorreram em organizações do setor público, e duas delas em países em desenvolvimento, preenchendo uma das lacunas apontadas pelo autor. Destaca-se ainda que no período estudado por Hoque (2014) já eram realizadas pesquisas em organizações do setor público. Também foi possível verificar um aumento significativo em pesquisas abordando impactos nos estados mentais dos funcionários, enquanto em 20 anos houve apenas quatro pesquisas, nos últimos dez anos tiveram três.

Com relação às teorias de pesquisa, a maior parte dos artigos analisados não especificaram a sua lente teórica, porém em relação àqueles que o fizeram, destaca-se duas pesquisas que utilizaram a teoria *actor-network*, e também uma que utilizou a Teoria dos Recursos dos Sistemas (STR) para explorar a relação entre o investimento em Tecnologia da Informação e o desempenho medido pelo BSC.

Quanto aos métodos de pesquisa, as tendências foram as mesmas nos últimos 30 anos, predominando o estudo de caso. Além disso, os métodos de análise de dados primários nos últimos dez anos foram predominantemente quantitativos, e apesar disso se diferir dos métodos utilizados nas pesquisas dos 20 anos analisados por Hoque (2014), essa mudança na tendência já foi prevista por ele em seu estudo. Mas, apesar do predomínio da pesquisa quantitativa, estudos qualitativos foram observados em grande parte dos estudos.

Quanto às contribuições realizadas no período estudado de 2012 a 2021, foi possível verificar que muitas pesquisas se interessaram em estudar a implantação do BSC em empresas do setor público. Além disso, vários trabalhos realizaram

experimentos comportamentais para identificar se determinados fatores, como o formato de relatórios, raças ou linha de tempo para a implementação de estratégia, interferem em julgamentos e avaliações.

Apesar de sua relevância, esta pesquisa possui algumas limitações. Primeiramente, como a coleta de dados foi restrita a um grupo de periódicos selecionados na área contábil, podem existir artigos relevantes que não foram publicados nos mesmos, e conseqüentemente não foram analisados nesta pesquisa. Assim, sugere-se uma pesquisa considerando também a área de gestão. Além disso, alguns artigos desses periódicos não estavam liberados para acesso, o que limitou uma percepção mais precisa sobre estudos do BSC.

Por fim, nota-se que muitas sugestões de pesquisas relacionadas ao BSC apontadas por Hoque (2014) ainda não foram atendidas. Houve estudos realizados em países em desenvolvimento, em organizações do setor público, vários experimentos comportamentais, porém tanto com relação às pesquisas sobre motivação individual quanto *networks* de BSC, práticas de diversidades e retórica ainda têm muito a contribuir ao arcabouço teórico, ficando esses temas como sugestões para pesquisas futuras.

REFERÊNCIAS

- Association of Business Schools [ABS], (2017). Academic Journal Guide 2015. Recuperado em 12 dezembro, 2017, de https://charteredabs.org/wp-content/uploads/2016/06/AJG105_Methodology.pdf
- Australian Business Deans Council [ABDC]. (2019). *Master Journal List*. Recuperado em 05 maio, 2022, de <http://www.abdc.edu.au/master-journal-list.php>
- Australian Research Council. (2017). *Excellence in Research for Australia* [ERA]. Recuperado em 12 dezembro, 2017, de <http://www.arc.gov.au/excellence-research-australia>
- Ax, C. & Greve, J. (2017). Adoption of management accounting innovations: Organizational Organizationalculture compatibility and perceived outcomes. *Management Accounting Research*, 34, 59–74. Recuperado em: 17 dezembro, 2017, de <https://doi.org/10.1016/j.mar.2016.07.007>
- Biolchini, J., Mian, P. G., Natali, A. C. C., & Travassos, G. H. (2005). Systematic review in software engineering. Technical Report RT-ES 679/05, PESC – COPPE/UFRJ, Rio de Janeiro, 2005.

- Bobe, B. J., Mihret, D. G., & Obo, D. D. (2017). Public-sector reforms and balanced scorecard adoption: an Ethiopian case study. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 30(6), 1230-1256. Recuperado em 8 dezembro, 2017, de <http://www-emeraldinsight.com.ez79.periodicos.capes.gov.br/doi/full/10.1108/AAAJ-03-2016-2484>
- Bracci, E., Maran, L., & Inglis, R. (2015). Examining the process of performance measurement system design and implementation in two Italian public service organizations. *Financial Accountability & Management*, 33, 406-421. Recuperado em 29 novembro, 2017, de <http://onlinelibrary-wiley.ez79.periodicos.capes.gov.br/doi/10.1111/faam.12131/epdf>
- Maran, L., Bracci, E., & Inglis, R. (2018). Performance management systems' stability: Unfolding the human factor – a case from the Italian public sector. *The British Accounting Review*, 50, 324-339. Recuperado em 20 novembro, 2022, de <https://doi.org/10.1016/j.bar.2018.01.002>
- Brereton, P., Kitchenham, B. A., Budgen, D., Turner, M., & Khalil, M. (2007). “Lessons from applying the systematic literature review process within the software engineering domain”, *Journal of Systems and Software*, 80(4), 571-583. Recuperado em 15 agosto, 2022, de <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S016412120600197X>
- Busco, C., & Quattrone, P. (2015). Exploring how the Balanced Scorecard engages and unfolds: articulating the visual power of accounting inscriptions. *Contemporary Accounting Research*, 32(3), 1236-1262. Recuperado em 29 novembro, 2017, de <http://onlinelibrary-wiley.ez79.periodicos.capes.gov.br/doi/10.1111/1911-3846.12105/epdf>
- Campbell, D., Datar, S. M., Kulp, S. L. & Nayaranan, VG. (2015). Testing strategy with multiple performance measures evidence from a Balanced Scorecard at Store24. *Journal of management accounting research*, 27(2), 39-65. Recuperado em 7 dezembro, 2017, de <https://doi.org/10.2308/jmar-51209>
- Cheng, M. M., & Humphreys, K. A. (2012). The differential improvement effects of the strategy map and scorecard perspectives on managers' strategic judgments. *The Accounting Review*, 87(3), 899-924. Recuperado em 17 dezembro, 2017, de <https://doi.org/10.2308/accr-10212>
- Cheng, M. M., Humphreys, K. A., & Zhang, Y, Y. (2018). The interplay between strategic risk profiles and presentation format on managers' strategic judgments using the balanced scorecard. *Accounting, Organizations and Society* 70, 92-105. Recuperado em 21 novembro, 2022, de <https://doi.org/10.1016/j.aos.2018.05.009>
- Chenhall, R. H., & Smith, D. (2011). A review of management accounting research: 1980-2009. *Accounting and Finance*, 51(1), 173-206. Recuperado em: 3 janeiro, 2018, de <http://onlinelibrary-wiley.ez79.periodicos.capes.gov.br/doi/10.1111/j.1467-629X.2010.00371.x/full>.

- Cooper, D. J., Ezzamel, M., & Qu S. Q. (2017). Popularizing a management accounting idea: the case of the Balanced Scorecard. *Contemporary Accounting Research*, 34(2), 991-1025. Recuperado em 29 novembro, 2017, de <http://onlinelibrary-wiley.ez79.periodicos.capes.gov.br/doi/10.1111/1911-3846.12299/epdf>
- Hoque, Z. (2014). 20 years of studies on the balanced scorecard: trends, accomplishments, gaps and opportunities for future research. [Versão eletrônica] *The British Accounting Review*, 46, 33-59. Recuperado em 8 dezembro, 2017, de <http://www.sciencedirect.com.ez79.periodicos.capes.gov.br/science/article/pii/S089083891300084X?via%3Dihub>
- Johnson, E. N., Reckers, P. M. J., & Bartlett, G. D. (2015). Influences of timeline and perceived strategy effectiveness on balanced scorecard performance evaluation judgments. *Journal of management accounting research*, 26(1), 165–184. Recuperado em 7 dezembro, 2017, de https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2340156
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2001). Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part I. *American Accounting Association*, 15(1), 87-104.
- Kitchenham, B. (2004). Procedures for performing systematic reviews. *Technical Report TR/SE-0401*, Keele University and NICTA.
- Kokina, J., Pachamanova, D., & Corbett, A. (2017). The role of data visualization and analytics in performance management: Guiding entrepreneurial growth decisions. *Journal of accounting education*, 38, 50-62. Recuperado em 7 dezembro, 2017, de <https://doi.org/10.1016/j.jaccedu.2016.12.005>
- Krumwiede, K. R., Swain, M. R., Thornock T. A., & Eggett D. L. (2013). The effects of task outcome feedback and broad domain evaluation experience on the use of unique scorecard measures. *Advances in Accounting*, 29(2), 205-217. Recuperado em 08 dezembro, 2017, de <http://www.sciencedirect.com.ez79.periodicos.capes.gov.br/science/article/pii/S0882611013000254>
- Lipe, M. G., & Salterio, S. E. (2000). The balanced scorecard: judgemental effects of common and unique performance measures. *The Accounting Review*, 75(3), 283-298
- Maas, V. S., & Verdoorn, N. (2017). The effects of performance report layout on manager's subjective evaluation judgements. *Accounting and Business Research*, 47(7), 731-751. Recuperado em: 09 janeiro, 2017, de <http://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/00014788.2017.1324756>
- Mohamed, A., Zainuddin, Y., Alam, N., & Kendall, G. (2017). Does decentralized decision making increase company performance through its Information Technology infrastructure investment? *International Journal of Accounting Information System*, 27, 1-15. Recuperado em 14 dezembro, 2017, de

<http://www.sciencedirect.com.ez79.periodicos.capes.gov.br/science/article/pii/S1467089516300987>

- Moher, D., Tsertsvadze, A., Tricco, A. C., Eccles, M., Grimshaw, J., Sampson, M. D. & Barrowman, N. (2007), "A systematic review identified few methods and strategies describing when and how to update systematic reviews", *Journal of Clinical Epidemiology*, 60(11), 1095.e1-1095.e11, available at: <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0895435607001060> (accessed)
- Moher, D., & Tsertsvadze, A. (2006), "Systematic reviews: when is an update an update?", *The Lancet*, 367(9514), 881-883, Recuperado em: 21 novembro, 2018, de: <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S014067360668358X> (accessed)
- Pai, M., Mcculloch, M., Gorman, J. D., Pai, N., Enanoria, W., Kennedy, G., Tharyan, P., & Colford Jr, J. M. (2004). Systematic reviews and meta-analyses: an illustrated, step-by-step guide. [Versão eletrônica]*Clinical Research Methods. The National Medical Journal of India*,17(2), 86-95.
- Silva, L. C. (2003). O Balanced Scorecard e o processo estratégico. Caderno de Pesquisa em Administração, 10(4), 61-73. Recuperado em janeiro 27, 2018, de <http://www.bmainformatica.com.br/pdfs/BSC%20eo%20Plano%20Estrategico.pdf>
- Shields, M. D. (1997). Research in management accounting by North Americans in the 1990s. *Journal of Management Accounting Research*, 9, 3-62. Recuperado em 3 janeiro, 2018, de https://www.researchgate.net/publication/247396806_Research_in_Management_Accounting_by_North_Americans_in_the_1990s
- Sutheewasinnon, P., Hoque, Z., & Nyamori, R. O. (2016). Development of a performance management in the Thailand public sector: Isomorphism and the role and strategies of institutional entrepreneurs. *Critical Perspectives on Accounting*, 40, 24-44. Recuperado em: 10 janeiro 2018, em <http://www.sciencedirect.com.ez79.periodicos.capes.gov.br/science/article/pii/S1045235415000829>
- Upton, D. R., & Arrington C. E. (2012). Implicit racial prejudice against African-Americans in balanced scorecard performance evaluations. *Critical Perspectives on Accounting*, 23, 281-297. Recuperado em: 08 dezembro 2017, de <http://www.sciencedirect.com.ez79.periodicos.capes.gov.br/science/article/pii/S104523541200010X>
- Wanderley, C. A., Cullen, J., & Tsamenyi, M. (2021). The unfolding rationales surrounding management accounting innovations: a balanced scorecard case. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. Recuperado em: 21 novembro, 2022, de 0.1108/AAAJ-05-2019-4001

Data de Submissão: 23/07/2024

Data de Aceite: 14/03/2025

113