

DIFICULDADES E BENEFÍCIOS NA IMPLEMENTAÇÃO DO BALANCED SCORECARD: REVISÃO DE LITERATURA

Vanderli Correia Prieto (USP)

vanderli.prieto@poli.usp.br

Marly Monteiro de Carvalho (USP)

marlymc@usp.br



A relevância entre o alinhamento da estratégia de negócio e seu desempenho operacional tem sido amplamente estudada. A literatura disponibiliza vários modelos para fazer esta ligação. Dentre eles, o Balanced Scorecard (BSC) tem se tornado o mais difundido no meio acadêmico e empresarial. A despeito da popularidade do BSC, um grupo de pesquisas tem emergido apontando que pouca atenção tem sido dada aos problemas ou dificuldades associados com a sua implementação e alguns autores sugerem que mais de 70 por cento das iniciativas falham. Neste contexto, o objetivo deste artigo é apresentar uma revisão, análise, classificação e codificação da literatura sobre Balanced Scorecard (BSC), quanto aos problemas de implementação. Trata-se de um artigo de revisão de literatura, que analisa artigos acadêmicos publicados entre 2000 e 2007, acessados em base de dados por meio de consulta ao resumo e texto completo. Utiliza-se a análise de conteúdo para classificação e análise dos resultados. Os problemas com a implementação do BSC foram classificados quanto à “dificuldades quanto ao projeto”, “dificuldades quanto ao processo” e “dificuldades quanto à continuidade de uso”. Também foram apresentadas sugestões para minimizar as dificuldades que têm surgido durante a implementação. Os resultados podem servir de base para realização de pesquisa quantitativa e estudos de casos.

Palavras-chaves: “Balanced Scorecard”, implementação da estratégia, estratégia organizacional

1. Introdução

Várias abordagens podem ser encontradas na literatura enfatizando a importância da implementação bem sucedida da estratégia a fim de obter melhoria de desempenho organizacional. Os modelos mais citados pela literatura para promover este alinhamento são o *Balanced Scorecard* – BSC (KAPLAN; NORTON, 1992), a Pirâmide de Desempenho - Performance Pyramide (LYNCH; CROSS, 1991) e o Prisma de Desempenho- Performance Prism (KENNERLY; NEELY, 2000), dentre os quais o BSC tem se tornado o mais difundido nas empresas.

Desde a sua proposição por Kaplan e Norton, em 1992, o modelo tem recebido considerável atenção tanto por parte de pesquisadores na academia quanto por parte dos executivos nas empresas. Por volta de 60 por cento das empresas listadas na Fortune 1000 têm alguma experiência com o uso do BSC (SILK, 1998) e 57 por cento das empresas no Reino Unido declaram que usam o método (SPECKBACHER et al, 2003). O trabalho de Kaplan e Norton alcança 57.8 por cento entre os trabalhos mais frequentemente citados na literatura acadêmica sobre sistemas de desempenho, no período de 1991 até 1995 (NEELY, 2005).

Inicialmente o BSC foi desenvolvido como um sistema mais abrangente de mensuração do desempenho organizacional, que incluía além dos indicadores financeiros, outros não-financeiros, cobrindo, assim, diferentes perspectivas da organização (KAPLAN; NORTON, 1992). Em 1996, o sistema passou a ser apresentado por seus autores como um sistema de gerenciamento da estratégia destinado a comunicar, gerenciar e controlar a estratégia (KAPLAN; NORTON, 1996, 2000).

A despeito do crescente interesse em sistemas de mensuração do desempenho organizacional, pouca atenção tem sido dada aos problemas ou dificuldades associados à sua implementação (BOURNE et al, 2003) e alguns autores sugerem que mais de 70 por cento das iniciativas falham.

Mediante os benefícios anunciados pelo uso do BSC, pesquisas têm sido desenvolvidas procurando verificar como o BSC tem sido introduzido em indústrias inseridas em diferentes contextos ambientais, como os trabalhos desenvolvidos por Hoque and James (2000), Speckbacher et al (2003) and Sandhu et al (2008). Tais pesquisas estão em sintonia com uma necessidade daqueles que colocam em prática os conceitos do BSC, de conhecer as interpretações e maneiras de uso do modelo (BRAAM et al, 2007).

Por esta razão, é importante conduzir estudos para ampliar a compreensão sobre a adoção do BSC, o propósito para o qual tem sido utilizado, os benefícios da sua implementação e dificuldades no seu uso, a fim de buscar soluções que facilitem o seu uso no futuro. Neste sentido, o objetivo desta pesquisa é apresentar uma revisão, análise, classificação e codificação da literatura sobre BSC, em termos de fatores facilitadores e dificultadores da sua implementação. Os fatores identificados são codificados, apresentados e analisados, a fim de facilitar pesquisas futuras e aplicações do método. Foram consultados os trabalhos publicados entre 2000 a 2007 na base de dados *Business Source Complete*. Inicialmente os artigos foram classificados em dois grupos, de pesquisa conceitual e empírica e, então, foram organizadas as informações requeridas para a pesquisa.

Este artigo inicialmente apresenta uma revisão teórica sobre o *Balanced Scorecard*, com foco no seu uso como sistema de gerenciamento da estratégia. Em seguida apresenta-se o método

de pesquisa e de coleta dos dados e os resultados encontrados. Finalmente apresentam-se as conclusões e discussão sobre os resultados, bem como implicações e limitações do estudo.

2. Breve revisão teórica sobre o *Balanced Scorecard*

O *Balanced Scorecard* (BSC) desenvolvido por Kaplan e Norton em 1992 resultou das necessidades de captar toda a complexidade da performance na organização e tem sido ampla e crescentemente utilizado em empresas e organizações (Epstein & Manzoni, 1998).

Entre suas contribuições estão a composição e a visualização de medidas de performance que reflitam a estratégia de negócios da empresa. O BSC deve levar à criação de uma rede de indicadores de desempenho que deve atingir todos os níveis organizacionais, tornando-se, assim, uma ferramenta para comunicar e promover o comprometimento geral com a estratégia da corporação (Kaplan & Norton, 1996, 2000). O BSC se propõe a resumir em um único documento indicadores de performance em quatro perspectivas: financeira, clientes, processos internos e aprendizado e crescimento, como descritas a seguir.

Perspectiva financeira: Monitora se a estratégia da empresa está contribuindo para a melhoria dos resultados financeiros. As metas financeiras se relacionam com rentabilidade, crescimento e valor para os acionistas.

Os objetivos e medidas financeiros desempenham um papel duplo: definem o desempenho financeiro esperado da estratégia e servem de meta principal para a definição dos objetivos e medidas das outras perspectivas do *scorecard*. Segundo Kaplan & Norton (2000), nesta perspectiva, as empresas trabalham com duas estratégias básicas: crescimento da receita e produtividade. A primeira irá refletir nas outras perspectivas, no sentido de gerar novas fontes de receita provenientes de novos mercados, novos produtos ou novos clientes ou na ampliação do relacionamento com os clientes existentes. Já a estratégia de produtividade irá refletir na busca da execução eficiente das atividades operacionais em apoio aos clientes atuais, podendo incluir, também, a redução de custos.

Perspectiva do Cliente: Pressupõe definições quanto ao mercado e segmentos nos quais a organização deseja competir. A organização deverá traduzir em medidas específicas os fatores importantes para os clientes. A proposta é monitorar como a empresa entrega real valor ao cliente certo. Normalmente são definidos indicadores da satisfação e de resultados relacionados aos clientes: satisfação, retenção, captação e lucratividade.

Perspectiva dos processos internos: Os indicadores de perspectiva dos clientes e dos acionistas devem ser apoiados por processos internos. Nesta perspectiva as organizações identificam os processos críticos para a realização dos objetivos das duas perspectivas anteriores. Os processos devem criar as condições para que a organização ofereça propostas de valor ao cliente, capazes de atrair e reter clientes nos seus segmentos de atuação e, ao mesmo tempo, criando valor aos acionistas.

Perspectiva do aprendizado e do crescimento: Empresas com condição de serem cada vez melhores são empresas com capacidade de aprender. A capacitação da organização se dará por meio dos investimentos em novos equipamentos, em pesquisa e desenvolvimento de novos produtos, em sistemas e procedimentos e nos recursos humanos da empresa.

Vale ressaltar que toda métrica colocada em uso afetará ações e decisões. Portanto, a escolha da métrica mais apropriada é crítica para o sucesso (HAUSER; KATZ, 1998).

Visto de maneira integrada, o *Balanced Scorecard* traduz o conhecimento, habilidades e sistemas que os empregados precisarão (seu aprendizado e crescimento), para inovar e

construir as capacidades estratégicas certas e eficientes (processos internos) que entregarão valor específico ao mercado (clientes), os quais, eventualmente, proporcionarão o aumento do valor ao acionista (financeiro).

A literatura considera que o processo de implementação da estratégia é complexo devido à necessidade de integração das diferentes variáveis envolvidas, tais como, a estratégia, a estrutura, pessoas, sistema de informações, métricas e recompensas (HREBINIAK; JOYCE, 2001). Enfatiza-se a importância do uso de modelos para alcançar o sucesso na execução da estratégia. Nadler e Tushman (1980) apresentam o modelo como uma estrutura teórica que pode indicar quais fatores são mais críticos ou importantes e como tais fatores estão relacionados entre si.

Visto como um sistema para gerenciamento da estratégia, o BSC se apresenta como um modelo para lidar com os problemas de implementação. A sua proposta é viabilizar a comunicação e controle da estratégia. O BSC pretende colocar em ações a estratégia declarada (NØRREKLIT, 2000). Para a sua implementação são definidos quatro processos gerenciais: de tradução da visão, de comunicação e ligação, de planejamento do negócio e de feedback e aprendizado (KAPLAN; NORTON, 1996).

Esses quatro processos refletem uma seqüência iterativa de ações. Para chegar a um sistema gerencialmente estabilizado, segundo o exemplo apresentado por Kaplan e Norton (1996), talvez seja preciso cerca de trinta meses, sendo que a organização pode percorrer esses quatro processos duas ou três vezes.

3. Aspectos metodológicos

Esse trabalho pode ser caracterizado como teórico-conceitual, especificamente voltado à busca e revisão da literatura sobre o *Balanced Scorecard*. Para localizar as publicações de interesse foi utilizada a base de dados on line *Business Source Complete*. Foram selecionados artigos publicados entre os anos 2000 e 2007, contendo a palavra chave '*Balanced Scorecard*' no resumo, provenientes de periódicos acadêmicos e com texto completo disponível. A pesquisa resultou em 292 artigos. Todos os abstracts foram analisados e apenas artigos relacionados ao processo de implementação do *Balanced Scorecard* foram selecionados. O filtro resultou em um total de 88 artigos. Os artigos foram, então, extraídos da base de dados utilizando-se o *folder* disponível no sistema. Os artigos foram, então, analisados, a fim de confirmar o uso de BSC como sistema de gerenciamento da estratégia e a sua contribuição quanto à identificação de barreiras à implementação da mesma. Outros artigos também foram acrescentados à pesquisa inicial utilizando-se o levantamento de referências cruzadas.

Uma pesquisa conduzida por Braam et al (2007) indicou que os consultores são um grupo dominante entre os disseminadores do *Balanced Scorecard*. De acordo com os autores a maior parte das suas publicações são puramente conceituais, destinadas a apresentar o conceito do BSC e ilustrar como ele pode ser aplicado e quais falhas podem ocorrer durante a sua implementação (BRAAM et al, 2007). Para analisar este tipo de publicação seria necessário considerar o discurso presente sobre o BSC e uma certa diversidade de interpretação (BRAAM et al, 2007).

Considerando estes apontamentos optou-se por selecionar apenas artigos com metodologia de pesquisa claramente especificada, resultando em um total de 16 artigos.

Uma tabela adaptada de Martín et al (1999) por Carnevalli e Miguel (2008) foi modificada para armazenar os resultados. Os artigos foram classificados em dois grupos: "pesquisa conceitual" e "pesquisa empírica". Foram considerados como pesquisa conceitual os artigos

que tinham como objetivo desenvolver trabalhos “teórico-conceituais”, realizar “revisão de literatura”, “simulação” ou “modelagem teórica”. Foram considerados como pesquisa empírica os artigos que tinham como objetivo realizar estudos tipo “survey”, “estudo de caso”, “pesquisa-ação” ou “pesquisa experimental”.

A abordagem dos trabalhos também foi classificada em “quantitativa” e “qualitativa” segundo os procedimentos adotados por Carnevalli and Miguel (2008). Nos casos das pesquisas empíricas, também foi estudada a abrangência do estudo (“regional”, “nacional” ou “internacional”); unidade de análise (“pessoas”, “grupos”, “unidade organizacional”, “empresas”); método de coleta de dados (“documentação direta”: “questionário”, “entrevistas”; “documentos indiretos”: “análise documental”, “dados públicos”, “dados da imprensa”, “bibliográfico”), período analisado somente para estudos de casos conforme Voss et al. (2002) (“retrospectiva”, “atual”, “longitudinal”). Nas pesquisas conceituais, também foi estudado o método de coleta indireta de dados utilizados (“dados públicos”, “dados da imprensa”, “bibliográfico”). A classificação dos artigos foi codificada conforme apresentado na Tabela 1.

Artigos	T1- Tipo de estudo	T2 – Unidade de Análise	T3- Documentação
Anand, et al (2005)	C	UN	1
Assiri et al (2006)	B, C	UN	1, 3
Bilkhu-Thompson (2003)	D		2,3
Ching-Chow, et al (2005)	D	UN	2,3, 7
Craig & Moores (2005)	E		7
Decoene & Bruggeman (2006)	D	UN	2
Galas & Forte (2005)	D	UN/EMP	1,2,3
Hueiling Chen et al (2006)	C	UN	1
Ian Cobbold et al (2004)	D	UN	
Juhmani (2007)	C	UN	1
Kaufmann & Becker, 2005	D	UN	
Kocakülâh & Austill (2007)	D	UN	2,3
Malina & Selto (2001)	D	UN	2,3
Mcadam & Walker (2003)	D	UN	7
Mohamed (2003)	D	UN	2
Phillips, P.A. (2007)	D	UN	2,3
T1: A-Teórico-conceitual, B-Revisão de literatura; C-Survey; D-Estudo de Caso; E-Pesquisa ação F-Pesquisa experimental T2: PE-pessoas; GR-Grupos; O-Unidade Organizacional; EMP- Empresas T3: 1-Questionário, 2-Entrevista; 3-Análise de documento; 4- Dados públicos; 5-Imprensa; 6- Pesquisa bibliográfica; 7-Observação			

Tabela 1 – Classificação dos artigos analisados

Foi aplicado o método de análise de conteúdo (BARDIN, 2000) para organizar e agrupar as informações. O conteúdo dos artigos foi, então, classificado de acordo com a motivação para adoção do BSC, desafios e barreiras encontrados durante o processo de implementação, benefícios obtidos pela organização com o seu uso e recomendações para reduzir as dificuldades ou melhorar o processo de implementação. Os grupos criados pela análise de conteúdo serão apresentados e analisados na próxima seção.

4. Resultado da classificação dos artigos estudados

Os artigos classificados na categoria “pesquisa empírica” estão diretamente relacionados com o objetivo do estudo de investigar barreiras relacionadas ao processo de implementação

do BSC. As pesquisas foram desenvolvidas aplicando estudo de caso (62%) e survey (25%). Verifica-se a predominância de estudos de caso únicos com cobertura regional e surveys com cobertura nacional.

Estes resultados não são conclusivos, mas estão de acordo com a tendência apontada na literatura de que o BSC tem sido analisado em contextos específicos (BRAAM et al 2004; HOQUE; JAMES, 2000; SPECKBACKER et al, 2003). Sandhu et al. (2008) utilizam o termo “localise” para especificar pesquisas que tenham o objetivo de verificar como o BSC é aplicado ou contextualizado para uma determinada organização e quais fatores moldam este processo de adaptação.

Motivação para adotar o *Balanced Scorecard*

Hoque e James (2000) afirmam que em muitos casos o uso do BSC está associado com melhoria de performance, o que pode ser confirmado pelos resultados obtidos. Os seguintes fatores encorajam o uso do BSC: “melhorar a eficácia da gestão”, “comunicar e implementar a estratégia”, “obter alinhamento com as metas da corporação”, “identificar quais são as medidas mais importantes para gerenciar”, “mapear a estratégia”, “BSC como uma ferramenta de mudança da gestão” e “identificar ou melhorar os fatores críticos de sucesso”.

Benefícios referentes à adoção do *Balanced Scorecard*

Os benefícios obtidos com a adoção e uso do BSC podem ser agrupados em grupos de benefícios tangíveis e intangíveis, e em seguida nos seguintes sub-grupos:

- Benefícios tangíveis referentes à implementação de um sistema de mensuração da performance e a possibilidade de ter maior controle sobre os resultados da organização, tais como: “avaliar a relevância da visão e da estratégia”, “traduzir a estratégia de negócios da unidade em um sistema de medidas de desempenho”, “prover uma estrutura para traduzir os objetivos estratégicos em um conjunto coerente de indicadores de performance” (ASSIRI et al, 2006; JUMANI, 2007).
- Benefícios tangíveis referentes ao controle e melhoria das operações, tais como, “conduzir a um benchmarking mais efetivo” e “obter melhoria em aspectos tangíveis das operações” (MCADAM; WALKER, 2003; PHILLIPS, 2007), e “identificar oportunidades de redução de custos” (ANAND et al, 2005).
- Benefícios intangíveis referentes ao envolvimento das pessoas, tais como: “encorajar o envolvimento das pessoas em todos os níveis” e “aumentar a aceitação do staff quanto aos objetivos e medidas propostos” (MCADAM; WALKER, 2003).

Desafios e barreiras durante o processo de desenvolvimento e implementação

Pesquisas mais recentes indicam que várias organizações enfrentam dificuldades na implementação do BSC, empregam uma quantidade significativa de recursos humanos e financeiros, sem alcançar os resultados desejados. Kaplan (1999) declara que a construção e absorção do BSC enquanto sistema de gestão em uma organização de fato exige um certo esforço.

Neste sentido buscou-se identificar quais são as barreiras relatadas pela literatura, as quais podem ser classificadas em três grupos: “dificuldades quanto ao projeto”, “dificuldades quanto ao processo” e “dificuldades quanto à continuidade de uso”. As duas primeiras classificações foram sugeridas por Kaplan e Norton (2000a). “Dificuldades quanto ao projeto” estão relacionadas à concepção do BSC pela empresa e as “dificuldades quanto ao processo”

referem-se aos problemas da própria organização e, segundo os autores, estão diretamente associadas ao fracasso na adoção do BSC.

As mais freqüentes “dificuldades de projeto” encontradas estão relatadas a seguir:

- “Precisão dos dados coletados” (KOCAKÜLÂH; AUSTILL, 2007), “decisão de quais indicadores escolher” (ASSIRI et al 2006, KAUFMANN; BECKER, 2005), “estabelecer a relação de causa e efeito” (ARNAND et al, 2005; KAUFMANN; BECKER, 2005; MALINA; SELTO, 2001) e “projetos incompletos de BSC” (KAUFMANN; BECKER, 2005).

Segundo Kaplan (1999) uma parte significativa do conjunto total de medidas do BSC não está disponível nos primeiros meses de implementação do processo e recomendam que ao invés de revisar “eternamente” as medidas em busca de um começo perfeito, a organização invista no aperfeiçoamento contínuo após a implementação.

As mais freqüentes “dificuldades de processo” identificadas são:

- “Traduzir a estratégia” (ASSIRI et al 2006; MALINA; SELTO, 2001) e “comunicação com o time encarregado de conduzir o BSC” (GALAS; FORTE, 2005).

Neste sentido, a despeito da importância do processo de comunicação, estudos recentes apontam a dificuldade de operacionalizá-lo. Beer e Eisenstadt (2000) listam o que eles denominam de “os seis matadores silenciosos da implementação da estratégia”, dentre eles uma comunicação vertical pobre que ocorre quando a cultura da organização não favorece o diálogo aberto entre os níveis hierárquicos e a não disposição por parte dos gerentes seniores em confrontar publicamente as barreiras que bloqueiam a implementação da estratégia (BEER; EISENSTAT, 2004).

- “Comprometimento da alta administração” (GALAS; FORTE, 2005).

Kaplan (1999) enfatiza que a alta administração deveria compartilhar papéis e responsabilidades a fim de evitar o isolamento durante a implementação do BSC. De fato, a literatura aponta um certo desinteresse por parte dos executivos quanto ao processo de implementação da estratégia (ATKINSON, 2006; HREBINIAK; JOYCE, 2001; PRIETO; CARVALHO, 2006) e por outro lado reconhece que a habilidade de implementação por si mesma deveria ser considerada fonte de vantagem competitiva (BARNEY, 2005).

- “empregados são incapazes de perceber como contribuir para a melhoria de performance”, “não aceitação do plano de incentivos baseado no BSC”, “BSC requer atualização do conhecimento dos *stakeholders*” (DECOENE; BRUGGEMAN, 2006), “BSC requer investimento para criar valor no futuro”, “BSC requer serviço de consultoria”, “estrutura hierárquica rígida” e “ausência de uma cultura compartilhada”.

O suporte de firmas de consultoria é usualmente necessário devido à necessidade de lidar com os conceitos específicos do modelo e também devido à necessidade de lidar com o BSC como um projeto que envolve a organização como um todo (KAUFMANN; BECKER 2005).

As mais freqüentes “dificuldades quanto à continuidade de uso” verificadas foram:

- “incerteza ambiental”, “falta de revisão do BSC e de seus relatórios”, “comunicação insuficiente”, “diferentes perspectivas quanto ao tempo” e “dados incompletos de mercado e performance” (KAUFMANN; BECKER 2005).

Recomendações para reduzir as dificuldades na implementação do BSC

A literatura também apresenta recomendações para minimizar as dificuldades que surgem no processo de implementação, como relatadas a seguir:

- “considerar o BSC como um processo contínuo”, “procurar por mais e melhores indicadores”, “criar indicadores de medidas de desempenho e definições comuns a eles” e “manter todas as medidas constantemente atualizadas”.

Recomendações quanto ao envolvimento das pessoas:

- “consenso da alta direção quanto aos indicadores de performance”, “aumento do envolvimento dos executivos seniores”, “envolvimento da média gerência no processo de implementação do BSC” e “envolvimento de times de diferentes áreas”.

Neste sentido Hauser e Katz (1998) sugerem que o uso de métricas difíceis de atingir pode criar resistência por parte da gerência de nível médio. A fim de evitar este problema, estes autores sugerem a escolha de métricas que possam ser implementadas no curto prazo, mas fortemente relacionadas aos objetivos de longo prazo e com uma forte correlação com a estratégia.

5. Considerações finais e perspectivas para pesquisas futuras

O objetivo deste trabalho foi apresentar uma revisão, análise, classificação e codificação da literatura de *Balanced Scorecard* (BSC) a fim de identificar barreiras à sua implementação. Os problemas identificados foram classificados quanto à “dificuldades quanto ao projeto”, “dificuldades quanto ao processo” e “dificuldades quanto à continuidade de uso”.

Os resultados não são conclusivos e não poderiam ser generalizados. A metodologia aplicada neste estudo e os resultados iniciais podem ser replicados utilizando-se uma base de dados mais extensiva, talvez incluindo e analisando adequadamente os artigos de consultoria.

Referências

- ANAND, M.; SAHAY, B. S. & SAHA, S. *Balanced Scorecard in Indian Companies*. The Journal for Decision Makers. (30) (2), 11-25, 2005.
- ASSIRI, A.; ZAIRI, M. & EID, R. *How to profit from the Balanced Scorecard: an implementation roadmap*. Industrial Management & Data Systems. (106) (7) 937-952, 2006.
- BARDIN, LAURENCE. *Análise de conteúdo*. Lisboa: Edições 70, 225p., 2000.
- BARNEY, J. R. & MACKAY, T. B. *Testing resource-based theory*. In: Ketchen Jr., David J. and Bergh, D. D. *Research methodology in strategy and management*. Elsevier, Oxford., 2005.
- BEER, M. & EISENSTAT, R. A. *The silent killers of strategy implementation and learning*. Sloan Management Review, (41) (4), 29-40, 2000.
- BEER, M. & EISENSTAT, R. A. *How to have an honest conversation about your business strategy*. Harvard Business Review, 82 No. 2, 82-89, 2004.
- BRAAM, G. J. M.; BENDERS, J. & HEUSINKVELD, S. *The Balanced Scorecard in the Netherlands: an analysis of its evolution using print-media indicators*. Journal of Organizational Change Management, 20 No. 6, 866-879, 2007.
- BRAAM, G. J. M. & NIJSSE, E. J. *Performance Effects of Using the Balanced Scorecard: a note on the Dutch experience*. Long Range Planning, 37 (4), 2004.
- CARNEVALLI, JOSE A. & MIGUEL, P. C. *Review, analysis and classification of the literature on QFD—Types of research, difficulties and benefits*. Int. J. Production Economics, 114, 737– 754, 2008.

- DECOENE, V. & BRUGGEMAN, W.** *Strategic alignment and middle-level managers' motivation in a Balanced Scorecard setting.* International Journal of Operations & Production Management. (26) (4) 429-448, 2006.
- EPSTEIN, M. & MANZONI, J. F.** *Implementing corporate strategy: from tableaux de bord to Balanced Scorecards.* European Management Journal, 16, No. 2, 190–203, 1998.
- GALAS, E. S. & FORTE, S. H. A. C.** *Fatores que interferem na implantação de um modelo de gestão estratégica baseado no Balanced Scorecard: estudo de caso em uma instituição pública.* Revista de Administração do Mackenzie, (6) (2), 88-111, 2005.
- HAUSER, J. & KATZ, G.** *Metrics: you are what you measure!.* European Management Journal, 16, No. 5, 517-528, 1998.
- HOQUE, Z. & JAMES, W.** *Linking Balanced Scorecard measures to size and market factors: impact on organizational performance.* Journal of Management Accounting Research. 12, 1-17, 2000.
- HREBINIAK, L. G. & JOYCE, W. F.** *Implementing strategy: an appraisal and agenda for future research.* In Hitt, M., R. Freeman, E. and Harrison, J. (Eds), Handbook of Strategic Management, Blackwell Business, 602-626, 2001.
- JUHMANI, O. I.H.** *Usage, motives and usefulness of the Balanced Scorecard (bsc): evidence from bahrain.* International Journal of Business Research. (7) (5), 106-117, 2007.
- KAPLAN, R. S.** *Balanced Scorecard: Can bad things happen to good scorecards?* Harvard Business School Press: insight, experience e ideas for strategy-focused organization report, Article B9911D, 1999.
- KAPLAN, R. S. & NORTON, D. P.** *The Balanced Scorecard: measures that drive performance.* Harvard Business Review. 70, (1) 71-79, 1992.
- KAPLAN, R. S. & NORTON, D. P.** *Putting the Balanced Scorecard to work.* Harvard Business Review. 71, (5), 134-142, 1993.
- KAPLAN, R. S. & NORTON, D. P.** *Using the Balanced Scorecard as a strategic management system.* Harvard Business Review, 74, (1), 75-85, 1996.
- KAPLAN, R. S. & NORTON, D. P.** *Balanced Scorecard: Having trouble with your strategy? then map it.* Harvard Business Review, (78) (5) 167-176, 2000.
- KAPLAN, R. S. & NORTON, D. P.** *Organização orientada para a estratégia: como as empresas que adotam o balanced scorecard prosperam no novo ambiente de negócios.* 6. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000a.
- KAUFMANN, L. & BECKER, A.** *Balanced Scorecard: Overcoming the barriers during Implementation and use of the Balanced Scorecard by multinational companies in Brazil.* Latin American Business Review, (6) (3) 39-62, 2005.
- KENNERLY, M. & NEELY, A.** *Performance measurement framework – a review.* In: *Performance measurement – past, present and future.* Andy Neely, Centre for Business Performance, Cranfield School of Management, Cranfield University, Cranfield, Bedfordshire, UK, 2000.
- KOCAKÜLÂH, M. & AUSTILL, A. D.** *Balanced Scorecard application in the Health Care Industry: a case study.* Journal of Health Care Finance. (34) (1), 72-99, 2007.
- LYNCH, R. L. & CROSS, K. F.** *Measure Up!* Blackwell Publishers, London, U.K, 1991.
- MALINA, M.A. & SELTO, F. H.** *Communicating and controlling strategy: an empirical study of the effectiveness of the Balanced Scorecard.* Journal of Management Accounting Research, 13, p.47-90, 2001.
- MARTÍN, L.A.G. et al.** *El estado actual de la investigación empírica sobre economía de la empresa: Análisis de las publicaciones españolas.* Papeles de economía española (78–79), 302–317, 1999. apud **CARNEVALLI, JOSE A. & MIGUEL, P. C.** 2008. *Review, analysis and classification of the literature on QFD—Types of research, difficulties and benefits.* Int. J. Production Economics 114, 737– 754.
- MCADAM, R. & WALKER, T.** *An Inquiry into Balanced Scorecards within Best Value Implementation in UK Local Government.* Public Administration, (81) (4), 873-892, 2003.

NADLER, DAVID & TUSHMAN, MICHAEL L. *A model for diagnosing organizational behavior.* Organizational Dynamics, (19) (2), 35-51, 1980.

NEELY, A. *Evolution of performance measurement research: developments in the last decade and a research agenda for the next.* International Journal of Operations & Production Management, Vol 25 (12), 1264-1277, 2005.

NØRREKLIT, H. *The balance on the Balanced Scorecard – a critical analysis of some of its assumptions.* Management Accounting Research, 11 (1), 65-88, 2000.

NØRREKLIT, H. *The Balanced Scorecard: what is the score? a rhetorical analysis of the Balanced Scorecard.* Accounting, Organizations and Society, 28 (6), 591-619, 2003.

PHILLIPS, P. A. *The Balanced Scorecard and strategic control: a hotel case study analysis.* Service Industries Journal, (27) (6), 731-746, 2007.

PRIETO, VANDERLI C. *Análise de modelos de alinhamento estratégico interno.* São Paulo: Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção). Programa de pós graduação em Engenharia de Produção. Escola Politécnica da Universidade de São Paulo. Departamento de Engenharia de Produção, 2006.

PRIETO, V.C. ET AL. *Critical Factors in Balanced Scorecard Implementation.* Gestão & Produção. (13) (1), 81-92, 2006.

SANDHU, R.; BAXTER, J. & EMSLEY, D. *Initiating the Localisation of a Balanced Scorecard in a Singaporean Firm.* Singapore Management Review. (30) (1), p. 25 – 41, 2008.

SPECKBACHER, G.; BISCHOF, J. & PFEIFFER, T. *A descriptive analysis on the implementation of Balanced Scorecards in german-speaking countries.* Management Accounting Research, 14 (4), 361-887, 2003.

VOSS, C.; TSIKRIKTSIS, N. & FROHLICH, M. *Case research: Case research in operations management.* International Journal of Operations and Production Management 22 (2), 195–219, 2002.