

IMPLANTAÇÃO DO MAPA ESTRATÉGICO E PAINEL DE DESEMPENHO EM UMA EMPRESA COMERCIAL DA REGIÃO OESTE DO PARANÁ

STRATEGIC MAP AND PERFORMANCE PANEL IMPLANTATION IN A COMMERCIAL COMPANY OF THE PARANÁ WEST

Deisy Cristina Corrêa Igarashi¹

Wagner Igarashi²

Elisangela Soares Ferreira³

José Braz Hercos Júnior⁴

Resumo: Em anos recentes pesquisadores têm percebido que ferramentas tradicionais de gerenciamento não atendem a certas necessidades empresariais. Surgiu a necessidade de um instrumento que proporcionasse mais do que indicadores de desempenho, que suportasse decisões estratégicas. O Balanced Scorecard (BSC) pode suprir esta lacuna por ser um sistema de gestão estratégica com propósitos de curto e longo prazo. Ele tem como foco o alinhamento da organização, dos indivíduos, das iniciativas empresariais e a identificação de novos processos a fim de cumprir a missão organizacional. O presente estudo tem como objetivo propor a implantação do mapa estratégico e painel de desempenho como ferramenta gerencial, utilizando como objeto de estudo uma empresa comercial. Para tanto, foram realizadas pesquisa bibliográfica e entrevistas, bem como foi aplicada a técnica delphi para operacionalizar o BSC na empresa objeto de estudo. Como resultado a ferramenta ofereceu à organização um método de apoio à tomada de decisão, melhorou o processo de tomada de decisão, o feedback, o aprendizado estratégico e permitiu a análise do desempenho operacional.

Palavras-chave: Balanced Scorecard; Mapa Estratégico; Painel de Desempenho.

Abstract: In recent years researchers have been aware that management traditional tools don't support certain managerial needs. There was the need of an instrument to prove more than performance indicators, one that give support to strategic decisions. The Balanced Scorecard (BSC) provides this gap because for being a strategic management system with short and long term goals. BSC has the focus on organization, individuals and business initiatives alignment and new processes identification to carry out the organizational mission. The present study objective is the introduction of strategic map and performance panel as management tool, using as study object a commercial enterprise. For that, was carried out bibliographical research and interviews, as well as the Delphi technique was applied to operate the BSC in enterprise, object of study. As result the tool offered to the organization a support method to decision making, it improved the decision making process, the feedback, the strategic learning and it allowed the analysis of operational performance.

Keywords: Balanced Scorecard. Strategic Maps. Performance Panel.

1 Introdução

¹ Doutora em engenharia de produção pela UFSC, deisyigarashi@gmail.com.br

² Doutor em engenharia e gestão do conhecimento pela UFSC, wigarash@gmail.com.br

³ Graduada em ciências contábeis pela UNIOESTE, elys_soares@hotmail.com

⁴ Doutorando em ciências econômicas pela UEM, jbhjunior@uem.br

Artigo editado por Luiz Carlos Miranda

Recebido em 16/04/2010; revisado em 16/11/2010; aceito em 05/01/2011.

O Balanced Scorecard (BSC) desenvolvido em 1990 por Kaplan e Norton é um sistema de gestão estratégica com propósitos de curto e longo prazo. Seu principal foco é alinhar a organização, os indivíduos e as iniciativas empresariais; e identificar novos processos a fim de apoiar determinada organização a cumprir sua missão. O BSC é estruturado a partir de uma representação equilibrada de indicadores financeiros e não financeiros (KAPLAN; NORTON, 1992; HERNANDES, CRUZ; FALCÃO, 2000; MONTEIRO, CASTRO; PROCHNIK, 2003; STORCH, STORCH; NARA, 2004, COSTA, 2006).

Silva, Santos e Santos (2006 p.63) alertam para a importância de esta ferramenta elucidar em “todos os níveis da empresa, a sua missão e estratégia, e que toda medida selecionada para constituí-la deve ser um elemento que integre a cadeia de relação de causa e efeito que comunique o significado desta estratégia”. Deste modo, o BSC busca integrar as medidas derivadas da estratégia, e incorporar a elas elementos do desempenho passado e vetores do desempenho futuro.

Fundamentado em quatro perspectivas (finanças, clientes, processos internos e aprendizagem e crescimento) o BSC auxilia a empresa a identificar os níveis de comprometimento, e a obter estratégias e ações equilibradas nas áreas que afetam o negócio como um todo. Esta ferramenta permite a introdução de propósitos de longo prazo no sistema gerencial, por meio de mecanismos de direcionamento e mensuração da performance empresarial. O BSC pode, ainda, ser aplicado como uma ferramenta de gestão do conhecimento, a fim de consolidar a atuação gerencial e empresarial, e manter atualizada a estratégia organizacional (KAPLAN; NORTON, 1997).

A implantação do BSC divide-se em quatro partes, sendo elas: (a) definição dos objetivos e estratégias organizacionais, (b) organização dos segmentos da empresa com os objetivos propostos, (c) revisão dos processos internos que não estejam alinhados aos objetivos e (d) definição dos indicadores e seu controle.

O processo de elaboração do BSC é desenvolvido e adaptado de acordo com as características e contexto de cada organização. Kaplan (2002, p. 182) ressalta que o BSC “como benefícios adicionais, oferece uma visão sobre o futuro e um caminho para se chegar até ele, o que o transforma em um sistema de gestão”. Serra, Torres e Torres (2004) e Kaplan e Norton (2006) observam que neste processo é importante existir equilíbrio entre as medidas, de modo que os objetivos realmente os processos contínuos da estratégia. Para tanto, é necessário definir conjuntos de indicadores que reflitam os fatores críticos para se obter sucesso com a estratégia.

Neste sentido, cada BSC é único, pois ele é construído a partir de observações específicas, as quais contemplam as peculiaridades da instituição em questão. Ao observar os elementos intrínsecos da organização o BSC traduz a visão delineada em um conjunto coerente de medidas de desempenho. Para operacionalizá-lo é necessário que a organização em questão possua parâmetros acerca de seu planejamento estratégico, o qual não, necessariamente, precisa estar formalizado. Storch, Storch e Nara (2006) complementam este entendimento ao alertarem sobre a necessidade de a estratégia estar bem definida, para que se possa chegar a um consenso sobre as metas essenciais para a

empresa. Deste modo, cada uma das quatro perspectivas do BSC atua ao se desenvolver a estratégia, por meio da adoção de uma visão sistêmica, e ao contemplar elementos do ambiente, no qual a organização está inserida.

A partir do exposto, este estudo buscar responder ao seguinte questionamento: quais benefícios a proposta de implantação do mapa estratégico e painel de desempenho podem gerar para uma empresa comercial, em termos de gerenciamento?. A partir do questionamento apresentado foi delineado o objetivo do estudo: propor a implantação do mapa estratégico e painel de desempenho em uma empresa comercial, por meio de um processo participativo, a fim de observar como esta ferramenta gerencial auxilia na operacionalização do planejamento estratégico.

Para atingir o objetivo proposto, o estudo foi segmentado em mais quatro seções além desta de caráter introdutório. A seção 2 resgata os aspectos teóricos relacionados ao BSC e enfatiza as perspectivas e os elementos que compõem o mapa e o painel de desempenho. A seção 3 aborda os procedimentos metodológicos aplicados ao se desenvolver o estudo. A seção 4 delineia os procedimentos adotados para operacionalizar o BSC. A seção 5 apresenta as considerações finais do estudo, bem como as recomendações para trabalhos futuros. Por fim, são listadas as referências pesquisadas.

2 Elementos a serem observados para operacionalização do Balanced Scorecard

O Balanced Scorecard, desenvolvido por Kaplan e Norton (1992), tem por objetivo medir o desempenho das organizações, e refletir o equilíbrio entre o curto e o longo prazo. Para tanto, Kaplan e Norton (1992) propõem medir o desempenho destes objetivos sobre quatro perspectivas: financeira, cliente, processo interno e aprendizado e crescimento.

Para Possamai e Dias Junior (2004) o BSC é um processo contínuo da estratégia, e ele se inicia pela missão. A partir, desse ponto identificam-se os valores essenciais, os quais representam as regras operacionais ou convicções que orientam a organização e estão relacionados à definição de sua visão. Gomes, Muller e Kliemann Neto (2001) consideram que o BSC surge como um sistema desdobrado da estratégia e da avaliação de desempenho, com o objetivo de alinhar a estratégia com as atividades da empresa nos vários níveis hierárquicos.

Neste enfoque, o BSC representa a escolha da direção adotada pela empresa. Para isso, se faz necessário combinar decisões sobre a missão, os produtos e/ou serviços oferecidos, sobre a forma de concorrer com outras empresas, além da escolha do modelo de negócios, e do escopo da empresa (COSTA, 2006). A fase final do processo é representada pelos resultados estratégicos atingidos, como por exemplo: (a) o alcance da satisfação dos acionistas, (b) a obtenção de processos eficazes, (c) a capacidade de encantar os clientes e, (d) a obtenção de uma força de trabalho motivada e preparada.

2.1 Perspectivas apresentadas por Kaplan e Norton no processo de estruturação do BSC

Cada perspectiva do BSC necessita de um conjunto específico de indicadores, os quais precisam estar de acordo com as características e demandas pontuais da organização (observar seu foco, visão e estratégia) (FREZATTI; RELVAS; JUNQUEIRA, 2007). Além

disso, o BSC especifica os indicadores de modo que a empresa possa obter sucesso quando avaliada em longo prazo. Silva (2003) e Possamai e Dias Junior (2004) alertam que os vetores da perspectiva financeira são o objetivo central de uma organização. Isto porque sem eles sua existência no longo prazo fica comprometida.

Para melhor compreender estas inter-relações é essencial conhecer os objetivos, as funções e alguns indicadores relacionados a cada uma das perspectivas, Quadro 1.

Quadro 1: Objetivos, Funções e Exemplos de Indicadores Relativos às Perspectivas Propostas por Kaplan e Norton

Perspectivas	Autores	Objetivo	Funções	Exemplo de indicadores
Financeira	Silva (2003) Possamai e Dias Junior (2004) Kaplan e Norton (1992) Padoveze (2004)	Contempla os impactos que as decisões estratégicas de uma empresa geram em termos de indicadores e metas estabelecidos neste campo	Permite que as empresas alinhem suas medidas essenciais de resultados relacionando-as com outras medidas. Permite a avaliação e identificação das propostas de valor dirigidas para o segmento da empresa	• Alocação de capital • Eficiência do capital de giro • Retorno sobre o investimento/ EVA • Lucratividade • Mix de receita • Produtividade/ redução de custos
Clientes	Herreno Filho (2005) Kaplan e Norton (1997) Fernandes e Berton (2005)	Articula estratégias para proporcionar maiores resultados financeiros futuros	Identifica segmentos de clientes e de mercado nos quais a empresa possa competir e definir suas medidas de desempenho nos seus segmentos-alvo	• Captação de clientes • Retenção dos clientes • Participação de mercado • Lucratividade dos clientes • Satisfação dos clientes
Processos internos	Silva (2003) Kaplan e Norton (1992) Costa (2006) Epstein (1997)	Identifica o que precisa ser melhorado ou criado para atender aos atributos mapeados na perspectiva de clientes	Direciona o enfoque para os processos mais críticos do negócio, e identifica em quais a empresa precisa obter nível de excelência em relação a realização dos objetivos de clientes e acionistas	• Inovação • Retrabalho • Tempo de resposta aos clientes
Aprendizado e crescimento	Fernandes e Berton (2005) Kaplan e Norton (1997) Costa (2006)	Identifica necessidade de conhecimentos dos empregados, grau de motivação e Alinhamento com as metas da organização.	Atua em relação à identificação da infra-estrutura e das capacidades que a empresa deve construir para gerar crescimento e melhoria em longo prazo	• Qualidade do ambiente de trabalho • Satisfação dos empregados • Horas de treinamento • Retenção de funcionários • Lucratividade por funcionário • Produtividade por funcionário

O BSC capacita a empresa a alinhar a estratégia e a concentrar seus esforços ao implementar a estratégia de longo prazo. Tal prática gera compatibilidade entre visão estratégica e ação gerencial. Para isso ocorrer é necessário que os indicadores essenciais para a organização sejam selecionados para compor a ferramenta (KAPLAN, NORTON, 2004; EPSTEIN, 1997). Costa (2006) complementa que o BSC apresenta critérios comuns e

também específicos para avaliar as ações estratégicas, as quais são norteadas por características de equilíbrio entre os setores da empresa.

Kaplan e Norton (1997) também observam que as demais perspectivas são alinhadas em função da perspectiva financeira e consideram necessário compreender a inter-relação entre cada perspectiva. A fim de ilustrar este processo Storch, Storch e Nara (2006) exemplificam o alinhamento das medidas essenciais entre a perspectiva financeira e dos clientes em função de indicadores como: satisfação, fidelidade, retenção, captação e lucratividade. Possamai e Dias Junior (2004) complementam que a perspectiva clientes permite a avaliação e identificação das propostas de valor dirigidas para os segmentos de interesse da empresa. Além disso, os objetivos e as medidas da perspectiva processo interno derivam das estratégias delineadas para os clientes e acionistas, ou seja, resgatam as perspectivas cliente e financeira (KAPLAN; NORTON, 1997 SILVA, 2003).

Na perspectiva processo interno a empresa define o que precisa ser melhorado ou criado para atender os atributos mapeados na perspectiva clientes. Por sua vez, a perspectiva processo interno gera informações para a perspectiva aprendizado e crescimento, de modo a identificar os ativos intangíveis necessários ao exercício pleno das atividades organizacionais e das relações com os clientes. Assim, a perspectiva aprendizado e crescimento se relaciona com as demais (processo interno, clientes e financeira).

A inter-relação entre as perspectivas torna mais fácil entender a relação de causa e efeito entre os objetivos relacionados em cada uma. Identificados os objetivos relacionados a cada perspectiva, passa-se à estruturação do mapa. Nesta etapa são hierarquizadas as relações de causa e efeito. A partir desta hierarquização passa-se a construir o painel de desempenho, cujo objetivo final é auxiliar no gerenciamento dos objetivos, ao se estabelecer metas e definir ações que serão empreendidas com vistas ao alcance das metas.

2.2 Elementos que compõem o mapa estratégico e o painel de desempenho

O mapa estratégico juntamente com o painel de desempenho possibilita traduzir declarações estratégicas genéricas em hipóteses, objetivos, indicadores e iniciativas. O mapa estratégico é uma “arquitetura lógica que define a estratégia mediante a especificação das relações entre acionistas, clientes, processos de negócio e competências” (KAPLAN; NORTON, 2000a, p. 80). A metodologia para a construção do mapa estratégico inicia com aspectos gerais. Este processo desdobra a estratégia segundo quatro perspectivas (financeira, cliente, processo interno e aprendizagem e crescimento). Essas assumem uma relação direta com a visão e a estratégia. Ao se desdobrar a estratégia em temas estratégicos, ocorre uma simplificação na busca dos resultados almejados.

Segundo Kaplan e Norton (2000b) o mapa estratégico explicita a hipótese da estratégia. No entanto, os mapas estratégicos constituem-se em uma ferramenta de representação visual, a qual incorpora uma concepção clássica mecanicista e se materializa por meio de relações causais entre as perspectivas (CORRÊA; COELHO; SELIG, 2005). Quando construído de maneira adequada, o mapa oferece uma descrição integrada e lógica para a execução da estratégia. Assim, os mapas estratégicos ajudam as organizações a delinearem suas estratégias de maneira coesiva e integrada (KAPLAN, NORTON, 2000a). Além disso,

Kaplan e Norton (2000b) explicitam a hipótese da estratégia e fornecem um referencial para a descrição e gerenciamento da estratégia na economia do conhecimento. Dietschi e Nascimento (2008, p. 76) afirmam que “os mapas estratégicos devem descrever a estratégia da organização através de relações de causa e efeito entre objetivos estratégicos, criando-se relações baseadas em hipóteses”. Ao avaliar os fatores estratégicos deve existir a relação de causa e efeito ao longo das quatro perspectivas para alcançar os objetivos estabelecidos.

Kaplan e Norton (2000b) consideram que o mapa estratégico é uma ferramenta crucial para que os empregados tenham a visão de como suas atribuições estão correlacionadas aos objetivos gerais. Tal visão possibilita o trabalho de maneira coordenada e pró-ativa para atingir as metas da organização. Kaplan e Norton (2004) observam que a partir da estruturação do mapa estratégico é possível descrever o processo de transformação de ativos intangíveis em resultados tangíveis para os clientes e em resultados financeiros para a empresa, além de fornecer um referencial para a descrição e gerenciamento da estratégia.

Além do desdobramento nas perspectivas ilustradas (financeira, clientes, processos internos e aprendizado e crescimento), se faz necessário disponibilizar informações que efetivamente auxiliem no processo de alinhamento da estratégia. Isto é feito com a construção de um painel de desempenho, no qual constam as perspectivas, os objetivos estratégicos, os indicadores de desempenho, as metas e as iniciativas sugeridas para o alcance das metas.

Uma vez construído o painel de desempenho, o BSC agora possui caráter gerencial. Isto porque os elementos desdobrados no painel contribuem no processo de gerenciamento. Conh e Khurana (2003) alertam que o processo de gerenciamento é mais amplo do que apenas acompanhar se as metas serão atingidas, ou não. Pois as ações efetivas de gerenciamento extrapolam o atingimento da metas, ao auxiliar na interligação e integração das estratégias individuais, fazendo com que o todo represente mais do que a soma das partes (COSTA; 2006, FERNANDES; BERTON, 2005). Tal observação está alinhada a de Kaplan e Norton (2006) ao admitirem a sinergia como um diferencial na operacionalização do mapa estratégico, por proporcionar aos funcionários a percepção da visão estratégica, e possibilitar que eles atuem de maneira participativa em relação às metas propostas.

Os autores pesquisados ressaltam alguns aspectos no processo de construção do painel de desempenho, os quais são apresentados no **Erro! Fonte de referência não encontrada..**

Quadro 2: Aspectos a serem observados na construção do painel de desempenho

Autores	Aspectos a serem observados na construção do painel de desempenho
Azevedo e Costa (2001) Luftman (2003)	Recomendam a seleção de um número de medidas reduzidas, de modo que os gestores enfoquem a estratégia ao invés de se perder na diversidade de indicadores possíveis. Essa recomendação refere-se a uma forma de manter o foco na visão estratégica.
Oliveira, Perez Junior e Silva (2002) Reich e Benbasat (2000)	Observam que o princípio para aplicação do BSC está em mensurar indicadores ligados aos processos internos da organização, aprendizado e crescimento, satisfação dos clientes e das finanças, ligando tudo isso aos objetivos estratégicos da organização.
Luftman (2003) Oliveira e Pimentel (2003)	Esclarecem os objetivos estratégicos de modo a descrever o que foi alcançado e os fatores que alteram os resultados, gerenciando os caminhos traçados pela organização e fazendo a correção necessária dos rumos traçados
Silva (2003) Reich e Benbasat (2000)	Observam que para promover consenso entre o grupo de executivos se faz necessário comunicar a estratégia junto a seus colaboradores de modo que eles colaborem em sua execução, alocando recursos com base nas prioridades estratégicas.
Magalhães (2003) Lawson, Stratton, Hatch (2003)	Sugerem a criação de indicadores de desempenho e a construção de um painel de desempenho para que os dados sejam constantemente avaliados, tal prática gera um controle ao mesmo tempo amplo, objetivo e balanceado e contribui para uma análise periódica das metas propostas
Serra, Torres e Torres (2004) Otley (1999)	Destacam que devem ser desenvolvidos indicadores que a venham suportar a estratégia e que a quantidade de indicadores deve ser a menor possível, para que não haja sobrecarga de informações.
Kaplan e Norton (2001) Costa (2006)	Acreditam ser possível monitorar e orientar a execução da estratégia com vistas a proporcionar melhores condições às unidades do negócio enfocando a criação de valor e os relacionamentos com os clientes. Neste caso os autores alertam que mais importante do que o número de medidas, é assegurar que o BSC seja a expressão de uma única estratégia.
Kaplan e Norton (2006 e 2002b)	Ressaltam que a ênfase na construção de relações de causa e efeito no BSC gera um raciocínio sistêmico dinâmico, permitindo que os indivíduos da organização compreendam como uma pessoa influencia no papel das outras, além de facilitar na definição dos indicadores de desempenho e nas iniciativas correlatas que não apenas medem as mudanças, como também as alinham.
Ensslin, Ribeiro e Petri (2007) Henderson e Venkatraman (1993)	Consideram que o painel de desempenho oferece como produto informações pontuais do que a organização poderia fazer para alcançar os objetivos críticos, que levariam a estratégia organizacional a ser bem-sucedida

Os aspectos listados no **Erro! Fonte de referência não encontrada.** delineiam a relação entre a estratégia e as ações estratégicas, de forma a materializar sua visão futura. Este processo possibilita que o BSC atue ao mesmo tempo como um modelo de avaliação e uma filosofia de gestão.

Apresentados os elementos conceituais considerados como essenciais, em relação ao processo de estruturação do BSC, passa-se na próxima seção a apresentar os procedimentos adotados na operacionalização da ferramenta.

3 Metodologia

O desenvolvimento do estudo teve início a partir de pesquisa bibliográfica, desenvolvida em livros e artigos, com o propósito de resgatar conceitos relativos ao tema escolhido, neste caso o BSC. A revisão teórica evidencia a inter-relação entre as perspectivas (Financeira, Cliente, Processo interno, Aprendizado e crescimento), no sentido de obter a relação causa efeito entre os objetivos estratégicos. Adicionalmente, foram abordados mais especificamente o mapa estratégico e o painel de desempenho.

Após a etapa de revisão teórica, passou-se à operacionalização do BSC, seção 4. Nesta etapa foi selecionada uma empresa que atua no setor comercial da região oeste do estado do Paraná. O estudo aplicado foi realizado no período de março a novembro de 2009. Ele faz uso de informações oriundas do planejamento estratégico da instituição, bem como da técnica Delphi, utilizada para “estruturar um processo de comunicação grupal de maneira que o processo é efetivo em permitir a um grupo de indivíduos, como um todo, a lidar com um problema complexo” (TUROFF; LINSTONE, 1975, p. 3). Esta é uma técnica de pesquisa qualitativa, na qual se busca consenso de opiniões de um grupo a respeito de eventos futuros. Ela é recomendada quando não se dispõe de dados quantitativos ou estes não podem ser projetados para o futuro com segurança, em face de expectativa de mudanças estruturais nos fatores determinantes das tendências futuras (MARTINO, 1993).

A técnica Delphi é aplicada por meio de rodadas. Em cada uma seus participantes devem reavaliar as respostas apresentadas e justificá-las. Esse processo é realizado sucessivamente até que a divergência de opiniões entre os participantes tenha se reduzido a um nível satisfatório. Assim, a resposta da última rodada é considerada aceita pelo grupo. O feedback estabelecido nas diversas rodadas permite a troca de informações entre os participantes e em geral converge rumo ao consenso (ESTES, KUESPERT, 1976).

Deste modo, foram obtidos os dados primários, que possibilitaram a construção do BSC (mapa e painel para empresa objeto de estudo). Com relação à análise dos dados, o estudo adota a abordagem qualitativa, a qual se refere a um método de pesquisa não estruturada, baseada em pequenas amostras, que auxilia na compreensão do contexto do problema (MALHOTRA, 2001).

Este estudo apresenta três elementos limitantes, a saber: (a) o estudo realizado junto à empresa aborda o BSC restringindo-se apenas ao mapa e ao painel de desempenho; (b) as informações apresentadas na seção 4 (operacionalização) são ilustrativas, no sentido de que não contemplam de modo detalhado e exaustivo as informações que compõem o mapa e o painel construído para a empresa; (c) os resultados obtidos no processo de construção do mapa e painel se limitam à organização pesquisada, estas informações não podem ser aplicadas em outras instituições, quer elas atuem no mesmo setor ou não, sem validar o contexto em que elas estão inseridas.

4 A operacionalização do Balanced Scorecard

Esta seção apresenta os resultados obtidos ao se operacionalizar o BSC. A empresa em que se desenvolveu o estudo no âmbito prático iniciou suas atividades em 1975 e atualmente comercializa os seguintes produtos: (a) caminhões e chassis para ônibus novos da marca Mercedes-Benz (Brasil), (b) utilitários da linha Sprinter da marca Mercedes-Benz (Argentina), (c) componentes, peças e acessórios Mercedes-Benz e outras fontes, (d) pneus para caminhões e recapagens da marca Michelin, (e) além de oferecer assistência técnica (oficina) dos produtos Mercedes-Benz. As unidades de negócio da empresa são denominadas: vendas, semi-novos, pós-vendas (peças e oficina), pneus, recamic (recapagem de pneus) e departamento administrativo e financeiro. A empresa conta com oito filiais, localizadas no oeste do estado do Paraná. E possui um quadro de funcionários de cinquenta e nove pessoas distribuídas entre as unidades do negócio.

Os executivos de alta e média gerência da empresa optaram por realizar a revisão do planejamento estratégico da organização antes de iniciar a construção do BSC. Neste processo foram revistos elementos relativos à: missão, visão, valores e princípios organizacionais, e em relação ao ambiente (pontos fracos, fortes, ameaças e oportunidades). O processo de revisão do planejamento estratégico utilizou por base dois conjuntos de forças: (a) compreender as oportunidades e desafios criados pelos segmentos do ambiente, como por exemplo, concorrência, consumidores, tecnologia e outros elementos; e (b) compreender os problemas e as oportunidades que surgem no âmbito interno da organização, como por exemplo, competência dos funcionários, tecnologia dos equipamentos e dos processos, disponibilidades de capital, entre outros elementos.

A organização objeto do estudo considerou estas informações sigilosas, e não permitiu a divulgação no contexto deste trabalho. Por isso, alguns elementos foram suprimidos, sendo que o estudo é informado tomando por base a divulgação de parte das informações. Neste caso, foram selecionadas apenas as informações relacionadas à construção do mapa e painel de desempenho, consideradas como não comprometedoras pela alta e média gerência da organização. Portanto, as informações apresentadas referem-se a uma parte do mapa e painel, e ilustra o processo de operacionalização da ferramenta.

Apesar disso, os elementos essenciais (missão, visão e análise do ambiente) para a construção do BSC são apresentados neste estudo, pois estes têm por objetivo auxiliar na implementação da estratégia. A missão da organização estabelece o propósito ou as razões da existência da empresa, do ponto de vista de sua utilidade para os clientes. Ao se identificar a missão foi possível compreender qual a necessidade do mercado que a empresa atende. A visão afeta a escolha da estratégia, por identificar os objetivos e as metas atingíveis, bem como as limitações de recursos. Na análise do ambiente são estabelecidos os contextos em que a organização atua, e é a partir deste ponto que este estudo apresenta o processo de operacionalização do BSC.

Conforme informado na seção de metodologia a análise do ambiente contou com a participação dos membros da organização, de modo mais específico com a alta e média gerência e fez uso da técnica Delphi. Neste processo, foram realizadas rodadas. A cada

rodada os objetivos foram repetidas vezes apresentados aos participantes, os quais reavaliavam suas respostas e as justificavam. Este processo foi realizado sucessivamente até que a divergência de opiniões entre os participantes fosse reduzida a um nível satisfatório, sendo a resposta da última rodada considerada aceita pelo grupo. Os itens apontados como relevantes pelo grupo de funcionários no contexto da empresa são apresentados no Quadro 3.

Quadro 3: Análise ambiental da empresa

Ambiente Interno		Ambiente Externo	
Pontos Fortes	Pontos Fracos	Oportunidades	Ameaças
Relacionamento da alta administração com o cliente	Baixo recurso financeiro próprio	Faz parte da maior rede de assistência técnica do país	Agressividade e boas condições ofertadas pela concorrência
Período de atuação no mercado	Indisponibilidade de produtos para entrega imediata	Oferece a maior e mais completa linha de produtos	Região de fronteira com o Paraguai
Equipe experiente e especializada	Falta de continuidade na implantação de novos processos	Aumento da demanda no segmento de caminhões	Lançamentos da concorrência com condições de ganhar mercado
Programas de qualidade	Falta de plano de cargos e salários definido	Concentração do transporte na modalidade rodoviária	Elevada carga tributária em relação aos países vizinhos
Sistemática de vendas	Qualidade no atendimento		
Representação de marcas consolidadas	Crescimento profissional		

De posse dos elementos relativos ao ambiente, passou-se ao processo de estruturação do BSC, para tanto se correlacionou os pontos fracos e ameaças aos objetivos emergentes, os quais compõem o mapa estratégico da empresa representado na Figura 1.

O mapa estratégico representa a integração entre as quatro perspectivas do BSC, na busca de conexão entre os objetivos e suas causas, dentro da estrutura da missão organizacional, sendo o planejamento estratégico a ferramenta fundamental para a sua elaboração. Isso porque o mapa estratégico traz as possíveis formas de alcance dos objetivos planejados. O mapa estratégico da empresa objeto de estudo é apresentado de forma parcial. Mas possibilita visualizar os fatores que influenciam no alcance dos objetivos estratégicos da empresa, segundo os fundamentos das quatro perspectivas do BSC, utilizando relações de causa e efeito.

A partir destas informações, advindas da análise do ambiente, Quadro 3, por meio da técnica Delphi foi possível identificar os objetivos emergentes, e a perspectiva com a qual cada um está relacionado. Assim, foi possível obter um primeiro esboço do mapa estratégico sem as relações de causa e efeito. Para delinear as relações de causa e efeito cada executivo refletiu individualmente quanto à inter-relação entre cada um dos objetivos. Para isso, eles consideraram o papel dos objetivos com relação à classificação. Os

executivos tiveram um período de uma semana para estabelecerem relações de causa e efeito entre os objetivos.

Construídas as relações de causa e efeito individuais por executivo, aplicou-se novamente a técnica Delphi, de modo a se proceder a análise e leitura do mapa, obtendo um consenso entre os envolvidos com relação à representação da estratégia. Parte do mapa estratégico obtido com o processo é apresentada na Figura 1.

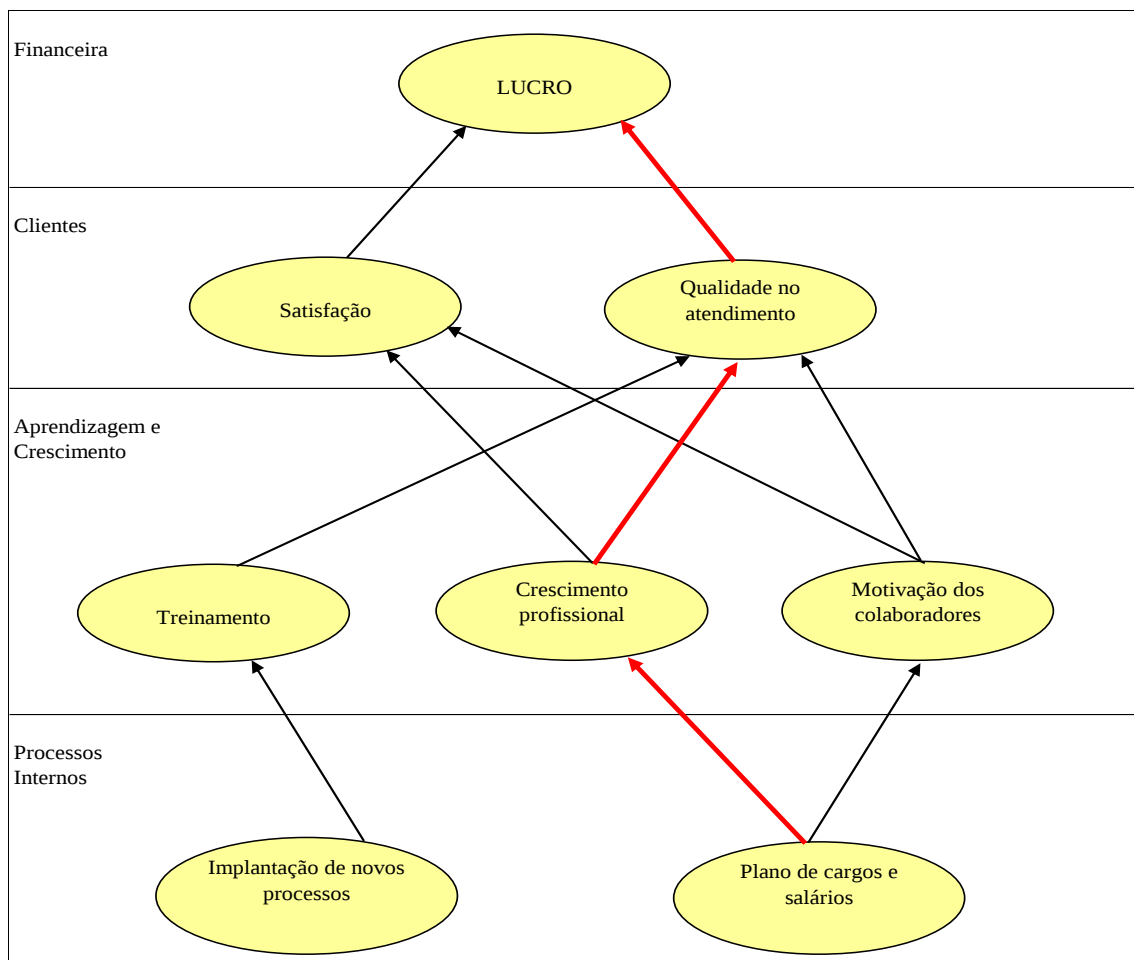


Figura 1: Mapa estratégico parcial proposto para a empresa

A Figura 1 foi construída em um processo *top down*. Entretanto, a leitura do mapa estratégico é realizada em um processo *bottom up*. O processo de construção do mapa estratégico foi realizado em três etapas. A primeira refere-se à hierarquização dos níveis (financeiro, cliente, aprendizado e crescimento e processos internos), os quais são identificados a partir do planejamento estratégico, mais especificamente por meio da missão e visão anunciadas pela instituição. A segunda refere-se aos fatores estratégicos (lucro, satisfação, qualidade no atendimento, treinamento, crescimento profissional, motivação dos colaboradores, implantação de novos processos, e de plano de cargos e salários), os quais são extraídos, parte da missão e visão, e parte dos pontos fortes e fracos

(Quadro 3). A terceira refere-se à identificação das linhas estratégicas, para tanto parte-se da base do mapa e busca-se relacionar um objetivo ao seguinte, até atingir o topo do mapa.

Os fatores estratégicos apresentados foram determinados de acordo com os pontos fracos apresentados na análise ambiental exibida no Quadro 3. Essa análise possibilitou a avaliação dos objetivos estratégicos propostos para o painel de desempenho, como exposto no

Quadro 4. Salienta-se que um dos benefícios da utilização do mapa estratégico é obter uma representação visual dos objetivos da empresa.

A partir da relação entre a análise ambiental, fatores estratégicos e objetivos estratégicos, os quais foram informados respectivamente pelo planejamento estratégico, mapa estratégico e painel de desempenho, Quadro 5. Tal estruturação auxilia a empresa a atingir seu objetivo, ou seja, minimizar ou se possível eliminar os pontos fracos do ambiente organizacional. Por exemplo, na análise ambiental identificou-se o item 'baixo recurso financeiro próprio', e a alta e a média gerência consideraram que este se relaciona com o fator estratégico o 'lucro', o qual possui como objetivo estratégico 'acréscimo do lucro operacional'.

Quadro 4: Análise ambiental, fator estratégico e objetivos estratégicos

Análise ambiental (Quadro 3)	Fatores estratégicos (Figura 1)	Objetivos estratégicos (serão alimentados no painel de desempenho Quadro 5)
Baixo recurso financeiro próprio	Lucro	Acréscimo do lucro operacional
Falta de plano de cargos e salários	Plano de cargos e salários	Motivação dos colaboradores
Crescimento profissional	Crescimento profissional	Maior produtividade dos colaboradores
Qualidade no atendimento	Qualidade no atendimento	Satisfação e fidelização do cliente

Outro ponto considerado tanto na análise ambiental, quanto no fator estratégico ao se elaborar o mapa estratégico foi 'qualidade no atendimento'. O objetivo estratégico vinculado ao fator estratégico pela alta e média gerência foi 'satisfação e fidelização do cliente'. Após a elaboração do mapa estratégico da empresa e observada a relação entre análise ambiental, fatores e objetivos estratégicos pode-se delinear planos de ação e metas a serem atingidas. Estes elementos se referem à próxima etapa do BSC, a qual enfoca a elaboração do painel de desempenho, Quadro 5, o qual foi elaborado de acordo com objetivos estratégicos da organização. Assim, os itens que compõem o painel (indicadores, metas e ações) contribuem no processo de implantação do BSC na empresa objeto de estudo.

Os fatores estratégicos e objetivos estratégicos,

Quadro 4, foram utilizados ao se desenvolver o painel de desempenho, Quadro 5. O painel de desempenho apresenta as ações consideradas relevantes no processo de acompanhar e

desenvolver a estratégia empresarial, além de observar os fatores estratégicos apresentados no mapa estratégico. Portanto, o painel de desempenho, Quadro 5, demonstra a linha estratégica em destaque no mapa estratégico, Figura 1.

Com a estruturação do painel torna-se possível gerenciar o desempenho da organização em cada um dos indicadores selecionados, acompanhar se as metas estabelecidas são atendidas, e verificar se as ações identificadas contribuem efetivamente no processo.

Com relação à construção do painel destaca-se que cada elemento foi discutido e analisado individualmente por meio da técnica Delphi, assim como os demais elementos identificados.

Quadro 5: Painel de desempenho parcial proposto para a empresa

Perspectivas	Mapa da estratégia	Objetivos estratégicos	Indicadores	Metas	Ações
Financeira	Lucro	Crescimento	Lucro operacional (R\$)	Aumentar em 5%	Utilizar o fluxo de caixa como ferramenta de gestão financeira
Clientes	Qualidade no atendimento	Fidelização de clientes	Aumento das passagens do cliente pelo concessionário (R\$)	Aumentar em 10%	Aumentar volume de negócios
Aprendizagem e crescimento	Crescimento profissional	Maior produtividade	Cumprimento das metas (número)	90% de produtividade em relação às metas estabelecidas	Aumentar para 50% o subsídio de curso superior Bônus financeiro para o cumprimento de 100% da meta
Processos Internos	Plano de cargos e salários	Motivação dos colaboradores	Turnover (%)	Diminuir o turnover de 8% a para 3%	Estabelecer um plano que contemple cargos e salários

Para ilustrar o processo foi selecionada a perspectiva financeira. Ou seja, foi extraída do mapa estratégico a preocupação 'lucro'. No painel verificou-se que a mesma está relacionada ao objetivo estratégico 'crescimento do negócio'. A partir desta percepção identificaram-se os indicadores, nesse caso 'lucro operacional (R\$)'. Definido o indicador, com base no desempenho atual foi estabelecida a meta de 'aumentar em 5%', a qual se espera atingir dentro de 18 meses. Por fim, foi selecionada como ação 'utilizar o fluxo de caixa como ferramenta de gestão financeira'. O fluxo de caixa foi selecionado devido ao propósito de facilitar o gerenciamento das obrigações e direitos da empresa. A partir de

um melhor gerenciamento de recursos a empresa espera reduzir a captação de recursos de terceiros para pagamento das obrigações. Atualmente devido a indisponibilidade de caixa, a prática de captação de recursos, acarreta um alto gasto mensal com despesas financeiras. Este gasto em muitos períodos compromete o resultado operacional líquido obtido.

Após interagir com a gerência operacional, foi apresentado o mapa estratégico e o painel de desempenho elaborado para a alta e média gerência, bem como detectados ao longo do processo de estruturação, pontos positivos e negativos. Dentre os pontos positivos destaca-se que a ferramenta permite aperfeiçoar o processo de tomada de decisão, como também apóia os gestores na tomada de decisão. Além disso, o BSC auxilia a acompanhar o desempenho operacional da organização, permitindo controlar e acompanhar as atividades. Sendo possível obter *feedback* das ações realizadas, bem como aprendizado com as melhores práticas.

Como desvantagem observou-se que houve pouco tempo disponível para a implantação da ferramenta, além do fato de o quadro de funcionários reduzido impactar no tempo de interação para a estruturação da ferramenta. Por tanto, considera-se necessário que todos os envolvidos no processo de implantação disponibilizem maior atenção à ferramenta, principalmente ao se fazer o vínculo dos objetivos estratégicos do BSC com o orçamento já estabelecido pela organização. Outra desvantagem se refere à conciliação das estratégias com o nível operacional, segmento que se mostrou receptivo a ferramenta. Por isso, sugere-se que sejam identificados elementos que incentivem os funcionários a utilizarem a ferramenta.

Foi percebido que a continuidade do processo de implementação do BSC necessita que a empresa passe a adotar um modelo hierárquico mais descentralizado. Neste sentido, a empresa realiza esforços para incentivar a mudança cultural e ajustar sua estrutura. Durante o processo de estruturação os gestores tomaram conhecimento da resistência de alguns funcionários em relação à nova ferramenta.

Por meio da construção do BSC foi possível traduzir a missão, bem como delinear a estratégia e os objetivos em medidas organizadas nas quatro perspectivas. Tal prática possibilitou uma estrutura e uma linguagem mais efetiva ao se comunicar a missão e a estratégia, utilizando-se de indicadores para informar os gestores sobre os vetores de sucesso atual e futuro.

No entanto, salienta-se que é necessário trabalhar os pontos negativos identificados para que a continuidade da implantação da ferramenta, bem como sua operacionalização gerem os benefícios que os gestores da organização esperam.

5 Conclusão e Considerações finais

Com a percepção de que a utilização isolada de ferramentas de gerenciamento não proporcionam resultados que potencializam as atividades organizacionais, Kaplan e Norton (1997) estruturaram o Balanced Scorecard (BSC), o qual é considerado um sistema de gestão estratégica, cuja finalidade é traduzir a missão das empresas em medidas que auxiliem a gestão. Neste sentido, o BSC se destaca em função de aliar aspectos financeiros

e não financeiros, bem como em função da possibilidade de abordar elementos tangíveis e intangíveis em paralelo e inserí-los na avaliação do desempenho.

Por isso, um dos fatores que gera diferencial ao BSC é a possibilidade de equilibrar as medidas derivadas das estratégias, bem como estabelecer objetivos e realimentá-los de modo contínuo. Contudo, apenas a divulgação de indicadores é considerada insuficiente para se entender e obter o compromisso das partes envolvidas (funcionários). Para tanto, se faz necessário obter consenso entre os participantes desde o processo de construção, tanto da estratégia, quanto da própria ferramenta (BSC). Assim, os elementos que compõe a estratégia da organização são percebidos como pertencentes ao grupo que os originou, ou seja, na empresa objeto de estudo, os elementos se originaram junto aos funcionários.

Em função disso é preciso que o processo de operacionalização do BSC contemple decisões coordenadas, sincronizadas e obedeçam a critérios de prioridade. Por isso, neste estudo foi aplicada a técnica Delphi para se obter os dados junto à empresa objeto do estudo. Esta técnica incentiva o processo participativo, bem como a reflexão em relação a cada um dos elementos propostos junto ao grupo (perspectivas, objetivos, indicadores, metas e ações). Observados os aspectos quanto à participação do grupo, acredita-se que o foco da operacionalização do BSC extrapola as perspectivas, o mapa estratégico e o painel de desempenho, por gerar um modelo mental que auxilia a organização a desenvolver sua trajetória estratégica.

Para o objetivo deste estudo de propor a implantação do mapa estratégico e painel de desempenho em uma empresa comercial; por meio de um processo participativo, a fim de observar como esta ferramenta gerencial auxilia na operacionalização do planejamento estratégico; considera-se que a adoção do BSC no âmbito da empresa objeto de estudo mobilizou as pessoas tanto ao se estruturar, quanto ao se operacionalizar a estratégia.

Como resultado da pesquisa, considera-se que a proposta de estruturação do mapa estratégico e painel de desempenho possibilitou tornar novamente ativo o processo de gestão na empresa objeto de estudo, bem como o controle e o acompanhamento das atividades junto ao ambiente organizacional. Deste modo, os objetivos estratégicos da organização, agora, são conhecidos por um número maior de funcionários; os quais estão envolvidos, com a mensuração dos resultados obtidos em relação ao planejado. Assim, é possível definir ações para novos fatores que são críticos ao sucesso da empresa, a fim de conquistar excelência e lucratividade e atender as expectativas dos acionistas de que a organização continue competitiva no mercado.

De modo geral, pode-se destacar as seguintes vantagens oferecidas à organização, a partir do BSC: (a) a empresa agora possui um ferramenta que apóia a tomada de decisão, (b) a possibilidade de melhorar o processo de tomada de decisão, (c) a possibilidade de se analisar o desempenho operacional e melhorar o feedback e o aprendizado estratégico. Adicionalmente, a ferramenta de gestão proporcionou aos gestores condições de observar e acompanhar os resultados da gestão da empresa.

A partir dos resultados aqui obtidos recomenda-se para estudos futuros: acompanhar a ferramenta de modo a verificar se os indicadores e as ações estabelecidas efetivamente

geram diferenciação em relação ao desempenho organizacional. Além disto, recomenda-se realizar a pesquisa sobre o enfoque longitudinal, a fim de coletar informações em relação ao BSC ao longo do tempo e evidenciar o processo de gerenciamento ao se operacionalizar ações estratégicas.

Referências

AZEVEDO, M. C.; COSTA, H. G. Métodos para avaliação da postura estratégica. **Caderno de pesquisa em administração**, São Paulo, v. 08. n. 02, p. 1 - 18, abril/junho, 2001.

CONH, J.; KHURANA, R. Mapas estratégicos para planejamento da sucessão do CEO. In. *Balanced Scorecard: reflexões, idéias & experiências para organização orientadas para estratégias*, 2003, Boston. Artigo. Boston: **Haward Bunisses School Publishing**, 2003.

CORRÊA, Â. C.. COELHO, C. C. de S. R. SELIG, P. M. Mapas estratégicos do Balanced Scorecard como um SCA: uma abordagem quântica à estratégia. **XXV Encontro Nacional de Engenharia de Produção ENEGEP**, Porto Alegre, 2005. Disponível em <http://www.abepro.org.br/biblioteca/ENEGEP2005_Enegep0702_1704.pdf> Acesso em : 30 de Mai 2009.

COSTA, A. P. P. **Balanced Scorecard**: conceitos e guias de implementação. São Paulo: Atlas, 2006.

DIETSCHI, D. A. NASCIMENTO, A. M. Um estudo sobre a aderência do Balanced Scorecard às empresas abertas e fechadas. **Revista Contabilidade e Finanças - USP** - São Paulo, v. 19, n. 46, p. 73 – 85, janeiro/abril 2008.

ENSSLIN, S. R. RIBEIRO, G. de A. PETRI, S. M. Prontidão estratégica do capital humano por meio da abordagem Balanced Scorecard: Um estudo de caso na gerencia de contabilidade e controladoria da companhia de gás de Santa Catarina. **4º Congresso USP de Iniciação Científica em contabilidade, FEA/USP**, São Paulo, 2007, v. 1, p. 1-15. Disponível em <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos72007/602.pdf>> Acesso: 05 Abr 2009.

EPSTEIN, M.J. The balanced scorecard and table de bord: Translating strategy into action; **Management Accounting**, v. 79, n. 2, p. 28 - 37, 1997.

ESTES, G. M e KUESPERT, D. Delphi in industrial forecasting. In: **Chemical and Engineering News**, EUA, p. 40 - 47, agosto/agosto, 1976.

FERNANDES, B. H. R.; BERTON, L. H. **Administração Estratégica**: da competência empreendedora à avaliação de desempenho. São Paulo: Saraiva, 2005.

FREZATTI, F. RELVAS, T. R. S. JUNQUEIRA, E. R. Balanced scorecard e a estrutura de atributos da contabilidade gerencial: uma análise no ambiente Brasileiro. **XXXI Encontro**

da ANPAD, Rio de Janeiro, 2007. Disponível em <http://www.anpad.org.br/evento.php?acao=trabalho&cod_edicao_subsecao=280&cod_evento_edicao=33&cod_edicao_trabalho=7952>. Acesso em: 06 set. 2008.

GOMES, L. C. MÜLLER, C. J. KLIEMANN NETO, F. J. Utilização do Balanced Scorecard (BSC) para avaliar a contribuição do sistema Toyota de produção (STP) à estratégia das empresas. **XXI Encontro Nacional de Engenharia de Produção/ENEGEP**, 2001, Salvador. Disponível em <http://www.abepro.org.br/biblioteca/ENEGEP2001_TR73_0409.pdf>. Acesso em: 06 set. 2008.

HENDERSON, J. C.; VENKATRAMAN, N.. Strategic alignment: leveraging information technology for transforming organizations. **IBM Systems Journal**, v. 32, n. 1, p. 472-484, 1993.

HERNANDES, C. A. M.; CRUZ, C. S.; FALCÃO, S. D. Combinando o Balanced Scorecard com a gestão do conhecimento. **Caderno de pesquisa em administração**. São Paulo, v. 1, nº 12, 2º trim São Paulo: [S.N.], 2000.

HERRENO FILHO, E. **Balanced Scorecard e a gestão estratégica: uma abordagem prática**. São Paulo: Elsevier, 2005.

KAPLAN, R. S., NORTON, D. P. **Organização Orientada para a estratégia**. Rio de Janeiro: Campus, 6. ed., 2000a.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **A estratégia em ação: Balanced Scorecard**. 20 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 1997.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **Alinhamento**: Utilizando o Balanced Scorecard para criar sinergias corporativas. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **Mapas Estratégicos**: Convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis. 7. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

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. 11. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2001.

KAPLAN, R.. Balanced Scorecard. Entrevista com Robert Kaplan. In. JULIO, Carlos Alberto; SALIBE NETO, José (Org.). **Estratégia e planejamento**: autores e conceitos imprescindíveis. São Paulo: Publifolha, 2002. p.181 -186.

KAPLAN, R.S.; NORTON, D.P. Having Trouble With Your Strategy? The Map it. **Havard Business Review**, September-October, p. 3 - 11, 2000b.

KAPLAN, R.S.; NORTON, D.P. The Balanced Scorecard – Measures That Drive Performance. **Harvard Business Review**, Jan/Feb, p.71-79, 1992

LAWSON, R.; STRATTON, W.; HATCH, T. The benefits of a scorecard system: A new North American study explains how balanced scorecard users get their money's worth. **CMA Management. Hamilton**, v.77, n.4, Jun/Jul, p.24-26, 2003.

LUFTMAN, J. N.. Assessing IT/business alignment. **Information Strategy**, v. 20, n. 1, Fall, p. 7-14, 2003.

MAGALHÃES, I. L. R. G. Balanced Scorecard como ferramenta de seleção de projetos de TI - Desmistificando a "Sacred Cow". **Seminário Gestão de Projetos SUCESU**. São Paulo, 2003. Disponível em <http://www.ogerente.com.br/img_artigos/projetos/bsc-para-selecao-de-projetos.pdf> Acesso em: 05 Set. 2008.

MALHOTRA, N. K. **Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

MARTINO, J. P. **Technological forecasting for decision making**. 3. ed. New York: McGraw-Hill Inc., 1993.

MONTEIRO, P. R. A.; CASTRO, A. R.; PROCHNICK, V. **A mensuração do desempenho ambiental no Balanced Scorecard e o caso da Shell**. São Paulo:[S.N.], 2003.

OLIVEIRA, L. M.; PEREZ JUNIOR, J. H.; SILVA, C. A. S. **Controladoria estratégica**. São Paulo: Atlas, 2002.

OLIVEIRA, R. A.; PIMENTEL, J.S. O Balanced Scorecard como ferramenta para a gestão estratégica. **Artigos de Conclusão de Curso**, 1º Semestre de 2003. **Revista do Curso de Ciências Contábeis UNB**, Periódico anual 2003. Universidade Católica de Brasília. Disponível em: <<http://www.contabeis.ucb.br/sites/000/96/00000247.pdf>>. Acesso em: 051 de Set. 20108.

OTLEY, D. Performance Management: a framework for management control systems research. **Management Accounting Research**, Kidlington, v. 10, n. 4, p. 363 - 382, Dez, 1999.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

POSSAMAI, O.; DIAS JUNIOR, C. M. A importância dos ativos intangíveis na concepção de organizações orientadas pelo conhecimento. In. **Revista da FAE**, 7., 2004, Paraná. Artigo. Curitiba: Revista da FAE, 2004, p. 1-7, 2004.

REICH, B. H.; BENBASAT, I. Factors that influence the social dimension of alignment between business and information technology objectives. **MIS Quarterly**, v. 24, n. 1, , march, p. 81 -113, 2000.

SERRA, F.; TORRES, M. C. S.; TORRES, A. P. **Administração Estratégica**: conceitos, roteiro prático e casos. Rio de Janeiro, Reichmann & Affonso Editores, 2004.

SILVA, J. A. T.; SANTOS, R. F.; SANTOS, N. M. B. F. **Criando valor com serviços compartilhados**: aplicação do Balanced Scorecard. São Paulo, Saraiva, 2006.

SILVA, L. C. O Balanced Scorecard e o processo estratégico. **Caderno de pesquisa em Administração**, São Paulo, v.10, n. 4, p. 61-73, outubro/dezembro 2003.

STORCH, L. A.; STORCH, C. R. R.; NARA, E. O. B. Mapa estratégico: uma representação gráfica do Balanced Scorecard, ferramenta para otimização da tomada de decisões: estudo de caso de uma indústria de porte médio. In. **XXIV Encontro Nac. de Eng. de Produção**, 26., 2004, Florianópolis. 2004.

TUROFF, M.; LINSTONE, H. A. **The Delphi method**. New York: Addison Wesley Publishing Company Inc., 1975.

Deisy Cristina Corrêa Igarashi é Professora da Universidade Estadual do Oeste do Paraná (UNIOESTE), deisyigarshi@gmail.com Endereço: Universidade Estadual do Oeste do Paraná (UNIOESTE) Centro de Ciências Sociais e Aplicadas - CCSA Av. Tarquinio Joslin do Santos, 1300 Campus Foz do Iguaçu 85870-900- Foz do Iguaçu - PR	Wagner Igarashi é Professor da Universidade Estadual do Oeste do Paraná (UNIOESTE), wigarash@gmail.com Endereço: Universidade Estadual do Oeste do Paraná (UNIOESTE) Centro de Engenharia e Ciências Exatas - CECE Av. Tarquinio Joslin do Santos, 1300 Campus Foz do Iguaçu 85870-900- Foz do Iguaçu - PR
Elisangela Soares Ferreira é graduada pela Universidade Estadual do Oeste do Paraná (UNIOESTE), elys_soares@hotmail.com Endereço: Universidade Estadual do Oeste do Paraná (UNIOESTE) Centro de Ciências Sociais e Aplicadas - CCSA Av. Tarquinio Joslin do Santos, 1300 Campus Foz do Iguaçu 85870-900- Foz do Iguaçu - PR	José Braz Hercos Júnior é doutorando pela Universidade Estadual De Maringá (UEM), jbhjunior@uem.br Endereço: Universidade Estadual de Maringá (UEM) Centro de Ciências Sociais Aplicadas – CCSA, Departamento de Ciências Contábeis Avenida Colombo, 5790 Campus Universitário 87020-900 - Maringá - PR