

ANÁLISE DA IMPLEMENTAÇÃO DO BALANCED
SCORECARD NUMA EMPRESA PORTUGUESA DE
SISTEMAS DE INFORMAÇÃO

Renata de Oliveira Gomes

Projeto de Mestrado
em Gestão

Orientador(a):
Prof^ª. Doutora Ana Maria Simões, Prof^ª Auxiliar, ISCTE Business School,
Departamento de Contabilidade

abril 2013

Resumo

O aparecimento do *Balanced Scorecard* veio revolucionar e organizar a atividade das empresas perante uma realidade mais competitiva. Este instrumento tem sido por isso objeto de várias investigações, sendo com base na sua dinâmica que assenta o presente estudo.

Propõe-se analisar a evolução dos métodos utilizados ao nível do controlo de gestão numa empresa de sistemas de informação integrada numa empresa portuguesa do setor financeiro. Para tal realizou-se uma investigação interpretativa e foi adotado o estudo de caso como método de investigação. A recolha de informação fez-se através de entrevistas semi-estruturadas, documentos internos, *websites* do grupo e de outras empresas do setor.

Com base na informação recolhida procurou analisar-se o contexto empresarial e a evolução do controlo de gestão na empresa desde a implementação do *Balanced Scorecard* em 2001. A análise dos instrumentos utilizados ao nível do planeamento estratégico e acompanhamento da estratégia e sua associação à avaliação da performance, e a posterior adaptação desses instrumentos à realidade empresarial serão os pilares deste estudo. O estudo desenvolvido permitiu concluir, por um lado, que a adoção do *Balanced Scorecard* na empresa em questão não se processou conforme previsto na conceção original de Kaplan e Norton, e por outro, perceber que a necessidade de adaptação dos instrumentos de controlo de gestão pode constituir uma evolução na gestão da organização resultante da uma maior compreensão do seu funcionamento e cultura, e não um retrocesso.

Palavras-chave: *Balanced Scorecard*; controlo de gestão; estudo de caso; estratégia.

Classificação JEL: M41; L86

Abstract

In the competitive context of nowadays, the utilization of Balance Scorecard revolutionized the way how companies organize their activity. This tool has already been studied by several investigators and it will be the focus of this study.

The objective of this study is to analyze the evolution of the methods used in the management control by a company of information systems that makes part of a Portuguese company of the Finance sector. The study was an interpretative investigation and it followed the case study method. The information collection was made by semi-structured interviews, internal documents, Websites of the organizational group and Websites of other companies from the same sector.

Based on the collected information, the study analyzed the organizational context and the evolution of the management control in the company, since the implementation of Balanced Scorecard, in 2001. This study will focus on the analysis of the strategic planning tools, the relation between the strategy and performance evaluation and on the appliance of these tools to the company reality. On one hand, the results of the study demonstrated that the Balance Scorecard tool was not implemented in this company as Kaplan and Norton initially recommended. On the other hand, the results showed that the need of adaptation of the management control tools can represent an evolution in the management of the organization, which is a result of a better comprehension of the whole organization.

Key-words: Balanced Scorecard, management control, case study, strategy.

JEL classification: M41; L86.

Índice

Resumo	I
<i>Abstract</i>	II
Índice.....	III
Índice de Figuras.....	V
Índice de Quadros	VI
Lista de Abreviações	VII
Agradecimentos.....	VIII
Capítulo I – Introdução	IX
Definição do problema.....	XI
Capítulo II – Revisão de literatura	1
2.1 Sistemas de Gestão Contabilística – A evolução.....	1
2.2 A origem dos sistemas de gestão de desempenho.....	2
2.3 BSC – Definição.....	4
2.4 BSC – Como funciona.....	7
2.5 O BSC como um sistema de gestão estratégico.....	12
2.6 Implementação do BSC.....	15
2.7 Críticas e limitações do BSC	17
2.8 BSC <i>versus</i> TDB	19
2.9 O controlo de gestão e avaliação de desempenho e o sistema de incentivos.....	21
2.10 O BSC- Utilização prática.....	23
2.11 Quadro de referência e questões de investigação.....	25
Capítulo III – Metodologia e método de investigação.....	28
3.1 Considerações gerais	28
3.2. Métodos de recolha de informação.....	30
Capítulo IV – Apresentação do Grupo Beta e da Empresa Alfa.....	32

4.1 O Grupo Beta.....	32	
4.2. A empresa Alfa.....	34	
Capítulo V – Adoção e abandono do BSC pela empresa Alfa		
5.1. A necessidade de utilização do BSC.....	35	
5.2. Implementação e evolução do BSC: ambiente organizacional e etapas de implementação.....	37	
5.3. Utilização prática do BSC	40	
5.4. A “adaptação”/abandono do BSC em Alfa.....	42	
5.5. Caso de Alfa e confronto com outros estudos empíricos	47	
Capítulo VI – Conclusões, limitações e pistas para investigações futuras.....		50
6.1. Conclusões.....	50	
6.2. Limitações.....	52	
6.3. Pistas para investigações futuras.....	53	
Referências bibliográficas.....	54	
Anexos.....	57	

Índice de Figuras

Figura 1 – Traduzir a Visão e a Estratégia: Quatro Perspetivas.....	8
Figura 2 - Perspetiva de clientes (medidas fundamentais).....	9
Figura 3 – A perspetiva dos processos internos – O modelo genérico da cadeia de valor.....	10
Figura 4 – O BSC como sistema de gestão estratégico.....	13
Figura 5 – Princípios da organização focada na estratégia (SFO).....	14
Figura 6 – Cronograma típico de implementação do BSC.....	17
Figura 7 – Objetivos estratégicos Triénio 2011-2013.....	33
Figura 8 – Estrutura da Direção de Planeamento e Controlo.....	43
Figura 9 – Processo de definição de Objetivos em Alfa.....	46

Índice de Quadros

Quadro 1 - Quadro de referência e questões de investigação.....27

Quadro 2 – Entrevistas a colaboradores31

Lista de Abreviações

AEC - Acordo de Empresas Complementares

BSC – *Balanced Scorecard*

CA - Conselho de Administração

GIP - Gestão Integrada de Pedidos

KIP – *Key Performance Indicators*

OSM – *Office of Strategy Management*

DPCG - Departamento de Planeamento e Controlo de Gestão

RH – Recursos Humanos

SFO – *Strategy Focused-Organization*

SGD – Sistema de Gestão de Desempenho

SI – Sistemas de Informação

TDB – *Tableau de Bord*

UN – Unidade(s) de negócio

Agradecimentos

Gostaria de agradecer em primeiro lugar à Professora Ana Maria Simões pela orientação e apoio na execução deste trabalho, assim como pela simpatia e disponibilidade com que sempre me recebeu e aconselhou.

Agradeço igualmente aos meus colegas de trabalho que ajudaram a “abrir portas” e me aconselharam relativamente aos passos a dar para concretizar a pesquisa. Em especial à minha Gerência e à Rute Teixeira.

Também um obrigada ao colega Carlos Alberto Fernandes pela disponibilidade e por ter feito a ponte com os colaboradores da empresa em estudo.

Agradeço também aos meus colegas de Mestrado, em especial à Joana, à Sara, à Raquel, ao Bruno, ao Fernando, ao Karim e ao Eduardo pelo companheirismo e amizade que ficou.

Aos meus pais e à minha irmã Rute agradeço o apoio e o incentivo que me deram nos momentos em que pus em causa continuar.

Por fim, um obrigada aos meus amigos, em especial à Maria João Guerreiro e à Isabel Lopes pela disponibilidade, apoio e pela ajuda na parte gráfica.

Capítulo I - Introdução

A transição entre os séculos XX e XXI, foi um dos períodos que revelou uma maior mudança no que toca aos modelos de gestão e à sua evolução. A passagem da era industrial para a era da informação, como referem Kaplan e Norton numa das suas publicações em 1996 (1996 b), vinha chamar a atenção para uma época bastante rica em termos profissionais e académicos, marcada inevitavelmente pelo alargamento da economia de mercado e consequente aparecimento de novas formas de gestão e acompanhamento da performance empresarial.

Os sistemas de controlo de gestão e de gestão estratégica como o *Tableau de Bord* (TDB), em França, e o *Balanced Scorecard* (BSC), com origem nos EUA, foram alguns dos conceitos iniciais neste campo. Principalmente o BSC representou uma grande inovação gradualmente adotada por várias empresas no mundo, inclusivamente em Portugal.

O conceito de BSC foi introduzido 1992 por Robert Kaplan e David Norton, e veio ajudar a complementar os modelos financeiros tradicionais incrementados nas empresas através da introdução de medidas não financeiras na análise do desempenho organizacional. Como referem Janota e Major (2012, pp. 240), “*o BSC veio abordar a necessidade de utilizar várias medidas de desempenho que fornecessem um quadro estratégico que, por sua vez, incentivasse o uso de medidas financeiras e não financeiras ao longo de quatro perspetivas (financeira, clientes, processos internos e aprendizagem e crescimento), permitindo medir o desempenho das organizações*”.

Apesar das vantagens incontornáveis que o BSC trouxe, os críticos não tardaram a reconhecer as suas lacunas, descrevendo-o como simplista no que toca a sua conceção e implementação, visto olhar para a empresa como se de uma máquina se tratasse. Apesar disso, a “adesão” a este instrumento tem sido grande, e pode dizer-se que dados relativos a 2006 já revelavam que entre as 250 grandes empresas portuguesas, 40 já tinham implementado o BSC ou preparavam a sua implementação (Quesado e Rodrigues, 2006).

Ao conceito inicial de BSC têm sido associados outros como o de BSCKBS (*Balanced Scorecard Knowledge-based System*), descrito por Huang (2007) como um BSC inteligente que atua como um meio de desenvolvimento de um sistema de planeamento estratégico de apoio à satisfação das necessidades dos sistemas de negócios, ou até o ABS (*Aligned Balanced Scorecard*), definido por Thompson e Mathys (2008) como uma forma de melhorar a abordagem do conceito de origem, aperfeiçoando a eficácia ao nível da liderança, como um

meio para o desenvolvimento de sistemas de gestão de elevada performance. Não só surgiram novos conceitos associados ao BSC como as próprias empresas que o adotaram dele partiram para “montar” sistemas de controlo de gestão próprios, que evoluíram para outras ferramentas, adaptando o conceito original à realidade, à cultura, à identidade empresarial, nem sempre linear e mecânica como de alguma forma o BSC prevê.

O objetivo deste estudo passa pela análise e compreensão do processo de conceção, implementação, utilização e posterior abandono (ou reinvenção) do BSC numa empresa portuguesa de Sistemas de Informação, integrada num relevante grupo financeiro português. Como consequência desta abordagem principal, foi possível analisar posteriormente a capacidade de adaptação dos instrumentos selecionados ao nível do controlo de gestão numa perspetiva de evolução da gestão na organização, resultante de um maior conhecimento e compreensão do seu funcionamento e cultura.

Este estudo propõe quatro pontos centrais de análise. O primeiro ponto prevê a descrição e contextualização da empresa em estudo e o enquadramento da sua necessidade de utilização do BSC. A implementação do BSC na empresa preenche o segundo ponto de análise, abordando a evolução da integração da ferramenta na organização (ambiente organizacional, etapas de implementação), enquanto o terceiro ponto contempla a sua utilização prática. Por fim, o quarto ponto analisa o processo de adaptação (ou abandono) do BSC à realidade empresarial e descrição das atuais ferramentas utilizadas ao nível do controlo de gestão.

A pesquisa realizada baseou-se na investigação qualitativa por se considerar que explica a forma como os fenómenos sociais são produzidos e interpretados, ajudando os investigadores a compreender as pessoas e os contextos sociais complexos onde interagem. A investigação foi desenvolvida à luz da perspetiva interpretativa visto *“auxiliar na compreensão do contexto subjacente aos sistemas de informação contabilística e na forma como estes influenciam e são influenciados pelo contexto”* (Vieira et al., 2009). O estudo de caso foi o método selecionado por *“oferecer a possibilidade de compreender a natureza prática da gestão contabilística ao nível das técnicas, processos, sistemas, etc. utilizados, e o modo como estes são usados”* (Ryan et al., 1992, pp. 143). A estrutura deste trabalho divide-se em quatro partes: i) Revisão de literatura relativa ao BSC; ii) Metodologia de investigação utilizada; iii) Contextualização da empresa em estudo, descrição do estudo de caso e abordagem da conceção, implementação, uso e abandono do BSC; iv) Conclusões do estudo e suas limitações, assim como pistas para futuras oportunidades de investigação.

Definição do problema

O objetivo deste estudo passa por analisar o processo de implementação do BSC na empresa Alfa, e posterior evolução da sua utilização ao nível do controlo de gestão na atividade. A empresa em estudo está integrada num grupo financeiro português de relevo que, em 2000, por via da sua dimensão, resolveu fundir vários serviços de sistemas de informação das diversas empresas do grupo, com vista a otimizar o seu desempenho, prestando um serviço de maior qualidade e eficiência. A empresa Alfa surgiu assim com o objetivo de centralizar e fornecer os serviços de TI ao grupo, contando atualmente com cerca de 500 funcionários.

A introdução do BSC em Alfa teve início no ano 2001, com a apresentação de um projeto piloto, cuja gestão era feita pelo Departamento de Planeamento e Controlo de Gestão (DPCG), sob a supervisão do Conselho de Administração (CA), existindo também uma equipa responsável pela coordenação do processo de implementação do BSC na unidade.

A implementação do BSC e sua utilização foi um processo longo que se prolongou até 2006, verificando-se sensivelmente nos dois anos seguintes a necessidade de repensar a estratégia adotada até então, bem como a tomada de consciência de que a identidade e a realidade cultural de uma empresa exigia ajustamentos específicos e requeria flexibilidade e capacidade de adaptação dos modelos de gestão que se lhe colocam, por forma a atingir um melhor desempenho.

A evolução dos processos ao nível do controlo de gestão na empresa Alfa, espelham a realidade pouco linear das empresas, revelando sucessos e lacunas de escolhas efetuadas, mas essencialmente o processo de aprendizagem que se percorre até conhecer as necessidades da sua estrutura e mais importante ainda saber como assisti-las.

Capítulo II – Revisão de literatura

2.1. – Sistemas de Gestão Contabilística – A evolução

A origem dos sistemas de gestão contabilística remonta ao século XIX, tendo sido, nos EUA que as primeiras empresas, nomeadamente da indústria têxtil, ferroviária e distribuição, adotaram estes processos (Johnson e Kaplan, 1987). Estes sistemas vieram facilitar o crescimento das empresas em larga escala, pois não só contribuíram para o alargamento do mercado, como também para a racionalização e divisão do trabalho (Johnson e Kaplan, 1987). A gestão contabilística veio focar a atenção dos gestores nos ganhos potenciais, provenientes de sistemas que forneciam informações atuais e precisas, que facilitavam os esforços ao nível do controlo de custos, da gestão da produtividade, das melhorias no processo produtivo, para além de que eram úteis meios de motivação e avaliação da performance dos gestores (Johnson e Kaplan, 1987).

Kaplan e Norton (1996b) referem que durante a era industrial, entre 1850 e 1975, várias foram as empresas que adotaram estes sistemas de controlo financeiro como forma de tornar eficiente a gestão e a alocação de capital financeiro e físico, tais como a General Motors, a DuPont, a Matsushita e a General Electric. Porém e apesar da manifesta utilidade, a partir da década de oitenta, os sistemas de gestão contabilística utilizados, começavam a tornar-se obsoletos perante a nova realidade empresarial (Johnson e Kaplan, 1987). Vivia-se um período caracterizado por avanços tecnológicos significativos, pela expansão dos sistemas de informação e pelo aumento da competitividade global entre as empresas, ambiente que contrastava com o *“excessivo foco em atingir a performance financeira a curto-prazo”*(Johnson e Kaplan, 1987) que se verificava.

A passagem da era industrial para a era da informação, nas últimas décadas do século XX, veio pôr em causa os principais pressupostos da era industrial (Kaplan e Norton, 1996b), dado que a implementação de novas tecnologias em ativos tangíveis já não era suficiente para assegurar uma vantagem competitiva sustentável. Esta “nova” era requeria *“novas capacidades para o sucesso competitivo”* na medida em que *“a capacidade das empresas mobilizarem e explorarem os seus ativos intangíveis ou invisíveis tornou-se mais decisiva do que o investimento e a gestão dos ativos físicos, tangíveis”* (Kaplan e Norton, 1996b, pp. 88). Os ativos intangíveis tornaram-se assim *“a principal fonte de vantagem competitiva”* (Kaplan e Norton, 2001, pp. 88), abrangendo uma nova dinâmica que inclui *“a relação com os clientes, produtos e serviços inovadores, alta qualidade e capacidade de resposta dos*

processos operacionais, competências e conhecimento dos colaboradores, tecnologia de informação de apoio aos colaboradores que liga a empresa e os seus clientes e fornecedores, e o clima organizacional que incentive a inovação, a resolução de problemas e o progresso” (Kaplan e Norton, 2001, pp.88).

Jordan *et al.* (2005) constataram assim que o alargamento da economia de mercado e o ambiente cada vez mais competitivo em que se vivia veio exigir novas formas de medição e acompanhamento da performance empresarial, que proporcionasse uma visão mais abrangente, e que contemplasse indicadores de curto e longo prazo, internos e externos, financeiros e não financeiros, que refletissem os fatores críticos da organização e a sua relação com a estratégia.

As novas necessidades das empresas contrastavam portanto com os sistemas de gestão contabilística tradicionais utilizados até então, os quais apresentavam limitações que poderiam até dar sinais errados sobre a performance das organizações, tais como a falta de abrangência das medidas financeiras utilizadas, a imprecisão com que os sistemas contabilísticos mediam a performance, o foco limitado sobre os resultados (*outcome measures*) e a ênfase excessiva sobre o desempenho a curto prazo (Hopwood (1972) in Wong-on-Wing, Guo, Li e Yang, 2006). Os sistemas de gestão baseados apenas em medidas financeiras, mostravam-se, portanto, “*desadequados para orientar e avaliar o caminho que as empresas da era da informação devem percorrer para a criação de valor futuro através do investimento nos clientes, fornecedores, colaboradores, processos, tecnologia e inovação”* (Kaplan e Norton, 1996b, pp. 7). Estas limitações conduzem à necessidade “*de uma adequada conceção, implementação e utilização de sistemas de medição de desempenho”* (Chytas *et al.*, 2010, pp. 461).

2.2. A origem dos sistemas de gestão de desempenho

A introdução de sistemas de gestão de desempenho (SGD) veio proporcionar aos gestores o contacto com ferramentas úteis para a compreensão da atuação da empresa, e que serviriam de suporte ao seu processo de tomada de decisão (Chytas *et al.*, 2010). Nos últimos trinta anos estes sistemas têm ganho popularidade nas empresas que os adotam por várias razões mas principalmente “*por conseguirem controlar a organização de uma forma que os sistemas contabilísticos tradicionais não permitiam”* (Kellen, 2003 in Chytas *et al.*, 2010, pp. 460).

Como refere Ferreira (2009), sem um SGD as organizações dificilmente lidariam de forma eficiente e eficaz com a incerteza inerente à envolvente, o que resultaria numa afetação deficiente dos recursos e num aumento da sua probabilidade de insucesso.

Segundo Ferreira (2009), os SGD apresentam quatro características essenciais. A primeira está relacionada com a inclusão de medidas financeiras e não-financeiras nestes sistemas, o que permite ultrapassar a crítica frequente atribuída aos sistemas tradicionais de ênfase excessivo na dimensão financeira em detrimento de aspetos não-financeiros com relevância estratégica (Ferreira, 2009). A segunda característica dos SGD reporta à utilização de medidas de desempenho críticas associadas à implementação da estratégia e selecionadas para orientar e quantificar o desempenho em áreas que contribuem para a criação e sustentação de vantagem competitiva (Ferreira, 2009). O uso frequente de *benchmarking* externo pelos SGD é a terceira característica a apontar. Como refere Ferreira (2009) esta utilização de *benchmarking* confere aos SGD uma dimensão externa, permitindo a identificação das melhores práticas, o aumento da compreensão dos processos e uma aprendizagem que contribui para evitar erros cometidos por outras organizações. A quarta e última característica está relacionada com a possibilidade dos SGD incluírem mecanismos de melhoria contínua ao nível das metas e da medição de desempenho, os quais se traduzem na definição de metas de desempenho mais difíceis progressivamente e no refinamento das próprias medidas de desempenho de forma a que as mesmas se tornem mais difíceis de alcançar (Ferreira, 2009).

Para Ferreira (2009), os SGD servem cinco funções principais: i) proporcionam informação para apoiar a tomada de decisão, contribuindo desse modo para a criação de valor; ii) apoiam o processo de planeamento (formulação de objetivos e definição de metas a alcançar) e controlo (aplicação de medidas corretivas quando se verificam desvios face ao planeado); iii) contribuem para a diminuição do grau de incerteza e aumento do domínio sobre o curso dos acontecimentos que afetam a organização; iv) influenciam os comportamentos dos diversos colaboradores no sentido de assegurar que estes são congruentes com os objetivos organizacionais; v) “sinalizam” internamente (direcionam a atenção dos colaboradores para questões estratégicas, evidenciando as áreas onde aplicar os recursos organizacionais) e externamente (os SGD são utilizados para comunicar com diversos grupos de interesse que fazem parte da envolvente organizacional).

As medidas de desempenho são o elemento central dos SGD, as quais sinalizam as áreas de desempenho estratégico e são utilizadas no âmbito da avaliação de desempenho, efeitos de controlo e determinação da remuneração dos gestores (Ferreira, 2009).

De acordo com todos os parâmetros descritos relativamente aos SGD, verifica-se que uma série de quadros que apoiam a elaboração e implementação de sistemas de gestão de desempenho têm sido identificados, sendo neste contexto que surge o BSC (Chytas *et al.*, 2010). Na verdade a identificação das fragilidades da atual contabilidade de gestão, nomeadamente a produção de informação tardia, agregada, distorcida e pouco relevante, a consequente distorção da realidade económica e a prática de uma gestão excessivamente orientada para o curto prazo (Ferreira, 2009), conduziram à procura de novas técnicas para recuperação da relevância perdida pela contabilidade de gestão, das quais se destacaram o custeio baseado nas atividades e seus derivados (orçamento baseado nas atividades, gestão baseada nas atividades e análise de rentabilidade de clientes e do custo de fornecedores) e o BSC.

O BSC retém as medidas tradicionais financeiras dos sistemas de gestão contabilística já existentes, porém complementa-os com a introdução de medidas não financeiras que permitem a avaliação da performance operacional no longo prazo. O BSC é assim um instrumento de gestão de desempenho multidimensional, que fornece aos gestores uma visão global e integrada do desempenho organizacional sob quatro perspetivas: financeira, consumidor, processos internos e aprendizagem e desenvolvimento organizacional.

2.3. BSC – Definição

O BSC foi inicialmente desenvolvido e implementado em 1990 em doze empresas americanas (Advanced Micro Devices, American Standard, Apple Computer, Bell South, CIGNA, Conner Peripherals, Cray, Research, DuPont, Electronic Data Systems, General Electric, Hewlett-Packard e Shell Canada) no âmbito de um projeto de investigação, desenvolvido durante um ano pelo *Nolan Norton Institute* (Departamento de Investigação da KPMG), intitulado “*Measuring Performance in the Organization of the Future*”. Este estudo foi motivado pela ideia de que os sistemas de gestão contabilística que guiavam a gestão de desempenho nas empresas estavam a tornar-se desadequados, e capazes de dificultar a criação de valor económico futuro por parte das empresas (Kaplan e Norton, 1996b).

O nome *Balanced Scorecard*, segundo Kaplan e Norton (1996b) surgiu na medida em que este instrumento reflete o equilíbrio entre objetivos a curto e longo prazo, entre medidas financeiras e não financeiras, entre indicadores de resultado (*lagging indicators*) e indicadores de desempenho (*leading indicators*), e entre perspetivas de desempenho externas e internas. Com a apresentação do BSC em 1992, as empresas passaram a dispor de um conjunto de medidas que proporcionava aos gestores uma visão rápida e abrangente do negócio, isto é, “*medidas financeiras que contam os resultados das ações já tomadas (...) e medidas operacionais (que) são os drivers do desempenho financeiro futuro*” (Kaplan e Norton, 1992, pp. 71).

O BSC apresentava-se então como uma ferramenta de apoio às organizações na tradução e descodificação do verdadeiro significado e intenção subjacente à visão e estratégia organizacionais, através de um conjunto de objetivos, medidas de desempenho, metas e iniciativas (Ferreira, 2009). Para além disso, os seus autores apontavam também este instrumento como “*um sistema de gestão capaz de motivar inovações em áreas críticas como produtos, processos, clientes e desenvolvimento de mercado*” (Kaplan e Norton, 1993, pp. 143). Por todos estes motivos, Ferreira (2009) sublinha que, se inicialmente o BSC foi proposto como instrumento de medição de desempenho, este foi evoluindo para um sistema de gestão de desempenho que serve funções como a comunicação de prioridades, afetação de recursos, definição de metas, avaliação de desempenho e controlo estratégico.

Colocando a estratégia no centro de todo o processo de gestão, o BSC veio colmatar o “*gap*” entre o desenvolvimento da estratégia e a sua implementação (Kaplan e Norton, 1996a), bem como garantir uma maior consistência entre visão e ação dentro das empresas. Com esta “*máquina*” por trás, a estratégia poderia assim evoluir como reposta às mudanças nas empresas, no mercado, na concorrência e no ambiente tecnológico.

Para além de um sistema de gestão, o BSC é também apontado como um sistema de informação para todos os colaboradores nos vários níveis da organização (Kaplan e Norton, 1996b), assim como um meio de comunicação e sistema de aprendizagem, através do qual os gestores fazem diferentes utilizações, isto é “*para articular a estratégia com o negócio, para comunicar a estratégia de negócio, para ajudar a alinhar iniciativas individuais, organizacionais e interdepartamentais, para alcançar um objetivo comum*” (Kaplan e Norton, 1996c, pp. 56).

Após a apresentação do BSC, os seus autores debruçaram-se sobre o processo de implementação da estratégia, na medida em que “*as empresas precisavam de ferramentas para comunicar quer a estratégia, quer os processos e sistemas que os ajudariam a implementar a estratégia*” (Kaplan e Norton, 2000, pp. 168). Desta forma, foram apresentados gradualmente dois conceitos fundamentais na concretização do BSC, nomeadamente para o desenvolvimento e implementação da estratégia: mapas estratégicos (em 2000) e *Strategy-Focused Organization* (desenvolvidos com mais detalhe nos pontos 2.4. e 2.5., respetivamente).

Kaplan e Norton (2001, pp.98) defendem, com base num estudo realizado (estudo sobre 275 gestores, Kaplan e Norton, 2001) que “*a capacidade de executar a estratégia é mais importante do que a qualidade da estratégia em si*”, e por isso sugerem que as próprias organizações desenvolvam aquilo a que chamam um *Office of Strategy Management (OSM)*, ou seja uma unidade ao nível corporativo destinada a supervisionar todas as atividades relacionadas com a estratégia, por forma a que a mesma possa ser permanentemente testada e adaptada, acompanhando as mudanças da concorrência (Kaplan e Norton, 2005). Para além disso, esta unidade vem também ajudar a organização a definir uma visão mais consistente da estratégia, incluindo a identificação e realização de sinergias corporativas (Kaplan e Norton, 2006).

É um facto que a evolução da estrutura das organizações tem exigido um aperfeiçoamento no processo de integração da estrutura organizacional com a estratégia. Empresas com estruturas mais descentralizadas passaram a promover a criação de valor através do desenvolvimento de sinergias entre as unidades de negócio. Estas estruturas organizacionais exigem um maior alinhamento ao longo de toda a organização que permita alinhar a estratégia corporativa com o negócio e as unidades de suporte estratégico (Kaplan e Norton, 2006). O alinhamento em questão deve ser gerido ativamente como um processo contínuo, que requer a integração e cooperação dos membros de toda a organização, permitindo “*superar as dificuldades e frustrações que a maioria delas experimenta quando tenta implementar as suas estratégias*” (Kaplan e Norton, 2008a, pp. 7).

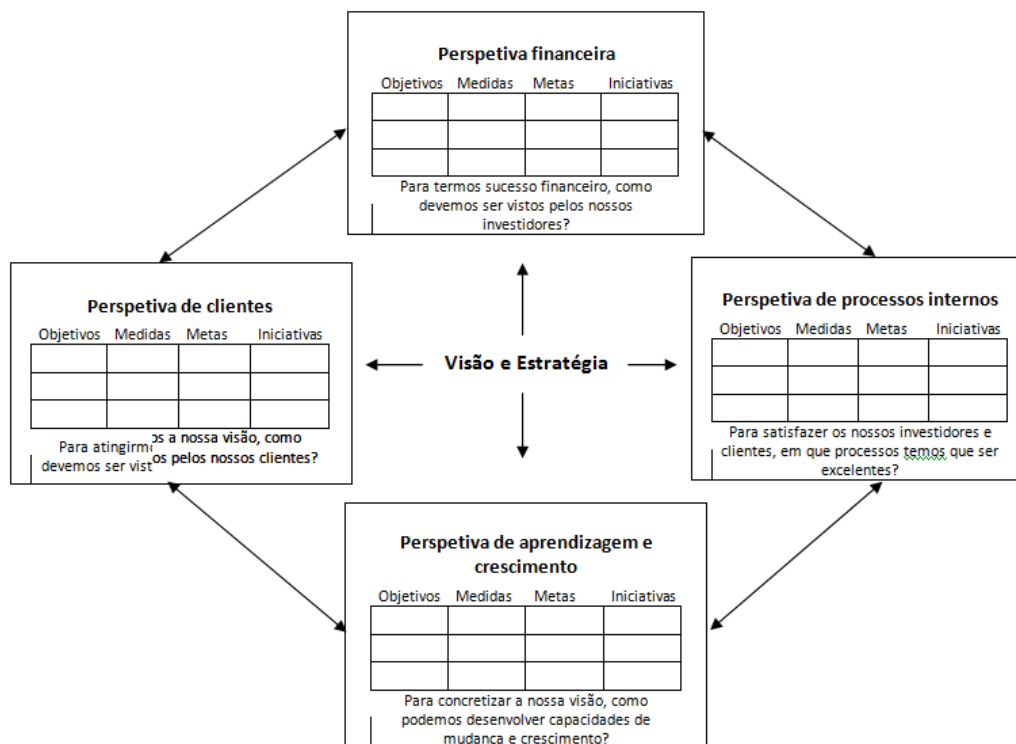
Para além do alinhamento dentro das empresas, o BSC tem sido também uma útil ferramenta para o alinhamento da empresa com os seus parceiros. A evolução da dinâmica empresarial tem alavancado a possibilidade de criação de sinergias entre as empresas, sinergias estas que, segundo Kaplan *et al.* (2010), eram inicialmente utilizadas como meio para recorrer ao

outsourcing de áreas de negócio não essenciais à organização, e que atualmente são vistas como uma potencial fonte de vantagem competitiva. Segundo os mesmos autores “*o sistema de gestão BSC pode ajudar as empresas a mudar o seu foco da gestão da aliança (sob a perspectiva) das contribuições e operações e (para passar a ter em conta) a estratégia e o compromisso*” (Kaplan *et al.*, 2010, pp.1). Deverá assim existir entre as partes concordância sobre a estratégia a desenvolver, partilha sobre as dificuldades, disputas, informações, bem como capacidade para adaptar continuamente a estratégia de acordo com a evolução das condições externas e das capacidades internas recém desenvolvidas (Kaplan *et al.*, 2010).

2.4. BSC – Como funciona

Uma das grandes questões que o BSC vinha resolver prendia-se com a vulnerabilidade dos sistemas de gestão tradicionais, extremamente focados em atingir um bom desempenho financeiro a curto-prazo, tal como referem Johnson e Kaplan (1987). Assim, o BSC, ao propor uma nova dinâmica na gestão de desempenho dentro das empresas, veio “*integrar medidas financeiras e não financeiras para combater a natureza histórica da maioria dos sistemas de gestão contabilística*” (Norreklit *et al.*, 2008, pp. 65). Esta ferramenta veio fornecer um quadro abrangente que traduz a visão e a estratégia da empresa num coerente conjunto de objetivos e medidas, que se organiza em quatro perspetivas diferentes (Kaplan e Norton, 1996b), as quais surgem da necessidade de conferir a este instrumento de gestão uma estrutura, uma lógica, que torne as medidas de desempenho e o seu agrupamento de fácil compreensão.

Figura 1 – Traduzir a Visão e a Estratégia: Quatro Perspetivas



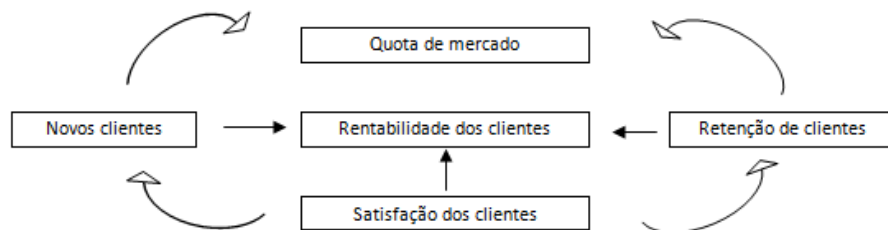
Fonte: Kaplan e Norton (1996 a, pp. 76)

i) Perspetiva financeira – Refere-se à forma com a estratégia de uma empresa, a sua implementação e execução contribui para melhorar o seu desempenho tendo em conta a criação de valor para o acionista (Kaplan e Norton, 1996b). Os objetivos financeiros servem de foco para os objetivos e medidas definidas nas outras perspetivas do *scorecard*, dado que cada medida deve inserir-se num sistema de relações de causa-efeito que culmine na melhoria do desempenho financeiro. Kaplan e Norton (1996b) definem três estados em que a empresa/UN se pode encontrar e assim definir os seus objetivos financeiros: i) Crescimento (empresas com crescimento potencial que investem no desenvolvimento e melhorias); ii) Manutenção (continuidade de investimento com vista à obtenção de retorno sobre o capital investido); iii) Maturidade (recolha de resultados dos investimentos realizados e maximização do *cash-flow*).

ii) Perspetiva dos clientes – Nesta perspetiva os gestores procuram identificar os clientes e os segmentos de mercado nos quais as UN vão competir, bem como as medidas de desempenho

dessas unidades nos segmentos definidos. Para a definição dos segmentos de mercado deve seguir-se um conjunto de medidas fundamentais:

Figura 2 - Perspetiva de clientes (medidas fundamentais)



Quota de mercado	Reflete a proporção do negócio num determinado mercado (em termos de número de clientes, dinheiro ou volume de unidades vendidas) que a unidade de negócio vende.
Novos clientes	Mede, em termos absolutos ou relativos a taxa de novos clientes ou negócios que cada unidade de negócio atrai ou ganha.
Retenção de clientes	Acompanha, em termos absolutos ou relativos, a taxa que cada unidade de negócio retém ou mantém de relacionamentos com os clientes.
Satisfação dos clientes	Avalia o nível de satisfação dos clientes segundo critérios específicos de <i>performance</i> dentro da proposta de valor.
Rentabilidade dos clientes	Mede o lucro de um cliente, ou segmento de mercado, depois de consideradas as despesas necessárias para suportar esse cliente.

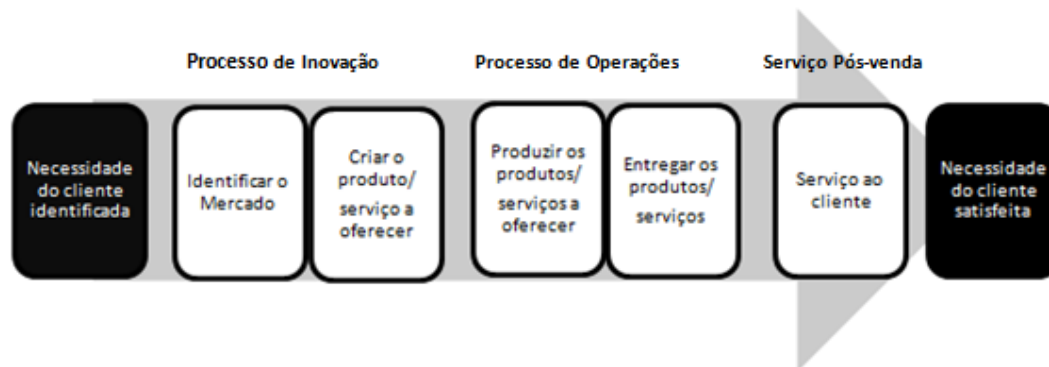
Fonte: Kaplan e Norton (1996b, pp. 69)

Nesta perspetiva é definido um dos aspetos fulcrais da estratégia: a proposta de valor, ou seja, aquilo que a empresa oferece ao cliente e aos segmentos de mercado, permitindo à organização diferenciar-se dos seus concorrentes (Kaplan e Norton, 1996b). Esta é definida por um conjunto de atributos: i) atributo dos produtos/serviços (funcionalidade, preço e qualidade); ii) Relação com os clientes (serviço de entrega ao consumidor, tempo de resposta e entrega e experiência de compra); iii) Imagem e reputação (fatores intangíveis que atraem o cliente).

iii) Perspetiva dos processos internos – Os principais fatores no sucesso de uma empresa, nomeadamente a produtividade, a qualidade, o nível de serviço e os custos, dependem da forma como esta organiza os seus processos e atividades, pois “a identificação das atividades e dos processos permite que seja assegurado de forma mais eficaz o cumprimento dos objetivos de cliente e financeiros” (Jordan *et al.*, 2005, pp. 272). Esta perspetiva realça a incorporação de processos de inovação nas atividades e processos da empresa, os quais “permitem criar novos produtos e serviços que satisfarão as necessidades emergentes dos

clientes atuais e futuros” (Kaplan e Norton, 1996c, pp.63). Kaplan e Norton (1996b), identificam a existência de uma cadeia de valor que ajuda a definir os processos internos a adotar no seio de uma empresa, nomeadamente: i) Inovação; ii) Operações; iii) Serviço pós-venda.

Figura 3 – A perspetiva dos processos internos – O modelo genérico da cadeia de valor



Fonte: Kaplan e Norton (1996b, pp. 98)

iv) Perspetiva da aprendizagem e desenvolvimento organizacional – Nesta perspetiva os gestores definem as competências dos colaboradores, a tecnologia e o ambiente corporativo necessário para suportar a estratégia (Kaplan e Norton, 2001). Se na análise feita às três perspetivas anteriores é possível identificar os “*gaps*” entre as competências das pessoas, os sistemas e os procedimentos, esta perspetiva vem “*fechá-los*”, “*identificando as infraestruturas que a organização tem que criar no longo prazo para crescer e melhorar*” (Kaplan e Norton, 1996c, pp. 64). A construção de um crescimento sustentado é feita com base em três medidas fundamentais: I) Qualificação dos colaboradores (são boas fontes de informação dos pontos a melhorar junto dos clientes e dos procedimentos); ii) Capacidade dos sistemas de informação (medida com base na percentagem de colaboradores que têm informação disponível em tempo-real sobre a qualidade, tempo e custos, e na percentagem de colaboradores de primeira linha que lidam diretamente com os clientes e que tem acesso em tempo real à informação sobre os mesmos); iii) Procedimentos organizacionais (permitem examinar o alinhamento entre o contributo dos colaboradores e o sucesso global da organização, e medir a melhoria dos processos críticos junto do cliente e internamente) (Kaplan e Norton, 1996c).

A perspetiva financeira, é assim complementada por outras três, as quais se associam mutuamente e aparecem *“ligadas entre si através de relações de causa-efeito, dependendo a sua ordenação da missão e da estratégia da organização (...)”* (Jordan *et al.*, 2005, pp. 269).

Como já referido no ponto 2.2., com vista à execução do BSC ao nível da estratégia organizacional, e atendendo às perspetivas definidas, foram criados os mapas estratégicos. Introduzidos em 2000, os mapas estratégicos são instrumentos que *“fornecem uma representação visual dos objetivos críticos da organização, e das relações cruciais entre eles que conduzem o desempenho organizacional”* (Kaplan e Norton, 2000, pp. 168). Estes mostram essencialmente a forma como a estratégia organizacional relaciona os ativos intangíveis, existentes ou a criar pela organização, e a criação de valor (transformação de ativos intangíveis em valor para os clientes, proprietários e para outros grupos de interesse) (Ferreira, 2009). Na prática representa um quadro visual que integra os objetivos da organização definidos nas quatro perspetivas do BSC, e que oferece aos colaboradores uma visão clara da forma como o seu trabalho está ligado a esses objetivos globais, permitindo-lhes coordenar a sua atividade com os mesmos (Kaplan e Norton, 2000). A tradução da estratégia numa estrutura lógica permite assim entender os mapas estratégicos como pontos de referência comuns e compreensíveis para as UN e seus colaboradores (Kaplan e Norton, 2001).

Segundo Kaplan e Norton (2004), os mapas estratégicos permitem que a organização: i) clarifique as estratégias e as comunique a todos os colaboradores; ii) identifique os processos internos chave que conduzam ao sucesso da estratégia; iii) alinhe o investimento nas pessoas, tecnologia e capital para criação de maior impacto; iv) exponha lacunas na estratégia possibilitando a tomada de ações corretivas.

Os mapas estratégicos espelham as relações de causa-efeito dentro das organizações, mostrando como é que os ativos intangíveis se transformam em resultados tangíveis (Kaplan e Norton, 2001b). A cadeia de relações de causa efeito penetra as quatro perspetivas do BSC, contando assim a história da estratégia da organização (Kaplan e Norton, 1996c). Para Ferreira (2009) as relações de causa-efeito estabelecidas entre as medidas de desempenho patentes nas quatro perspetivas do BSC representam a estrutura de base dos mapas estratégicos. No entanto, tem-se questionado se as relações lógicas de causa-efeito explicam efetivamente os resultados obtidos, sendo estas consideradas nem sempre lineares, espelhando

até alguma confusão no que respeita às interações e interdependências que se procuram estabelecer (Chytas *et al.*, 2010).

Como referem Kaplan e Norton (2000), os mapas estratégicos, ao preencher o “*gap*” entre a formulação estratégica e a implementação, ajudam as organizações a visualizar as suas estratégias de uma forma coesa, integrada e sistemática, servindo também de base para a implementação de iniciativas de crescimento de forma rápida e eficaz.

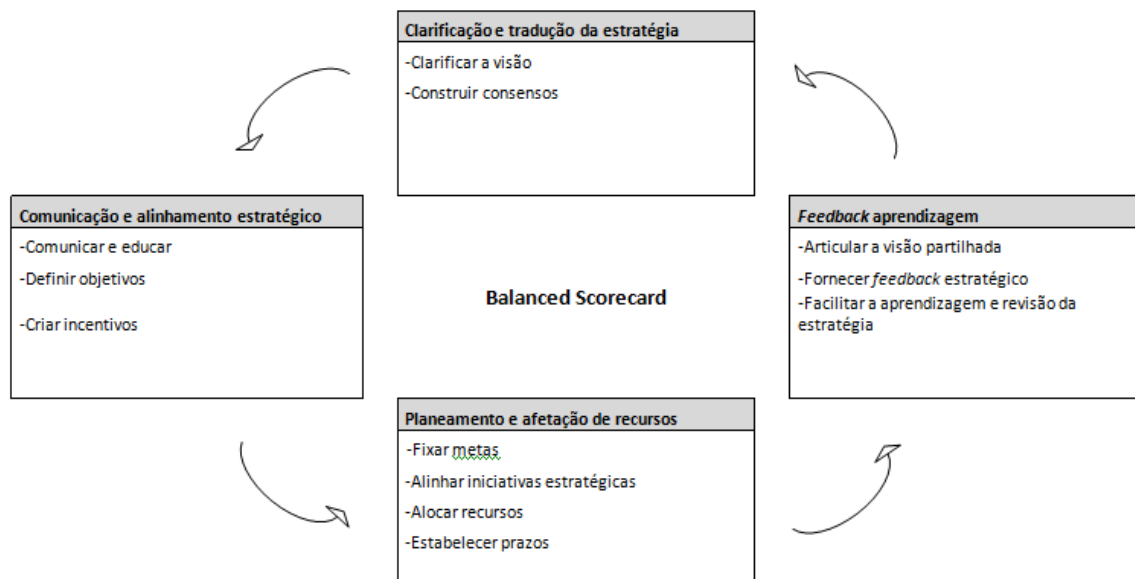
Através dos mapas estratégicos, a relação entre as quatro perspetivas do BSC torna-se mais evidente. Estas fornecem um caminho natural para categorizar os vários tipos de propostas de valor, contribuindo para a criação de sinergias corporativas que se podem estabelecer entre UN ou até entre empresas (Kaplan e Norton 2006). Empresas ou unidades de negócio que tenham como alvo os mesmos consumidores, podem usufruir das sinergias criadas para *“alavancar os seus múltiplos produtos e serviços ao criar soluções únicas para o consumidor, o que resulta na satisfação e lealdade (destes), que as empresas menos diversificadas e mais focalizadas não podem combinar”* (Kaplan e Norton, 2006).

A partilha e alinhamento ao nível da aprendizagem e crescimento das empresas permite também apoiar a estratégia ao longo de todo o negócio melhorando o conhecimento nos vários temas, como as ameaças existentes, a linha de produtos, o trabalho em equipa e a partilha de incentivos (Kaplan e Norton, 2006). A criação de sinergias e o alinhamento da organização em torno das quatro perspetivas do BSC permite *“comunicar a estratégia a todos os colaboradores e ajudar a monitorizar o desempenho da UN na definição dos seus objetivos estratégicos”* (Kaplan e Norton, 2006).

2.5 – O BSC como um sistema de gestão estratégico

O BSC enquanto instrumento de gestão estratégica das organizações, como o descrevem Jordan *et al.* (2005), é responsável por garantir a ligação e coerência entre as iniciativas operacionais e os objetivos estratégicos. A organização e a sua estratégia são alinhadas através do BSC, que para o efeito se baseia em quatro processos de análise, que ligam as atividades a curto prazo com os objetivos a longo prazo (Kaplan e Norton, 1996a):

Figura 4 – O BSC como sistema de gestão estratégico



Fonte: Kaplan e Norton (1996 a, pp. 77)

i) Clarificação e tradução da visão estratégica –A definição do BSC através de uma sequência de relações de causa-efeito entre resultados e vetores de desempenho, ajuda a clarificar as ações a empreender (Jordan *et al.*, 2005), os objetivos e as medidas que descrevem os *drivers* do sucesso no longo prazo (Kaplan e Norton, 1996a);

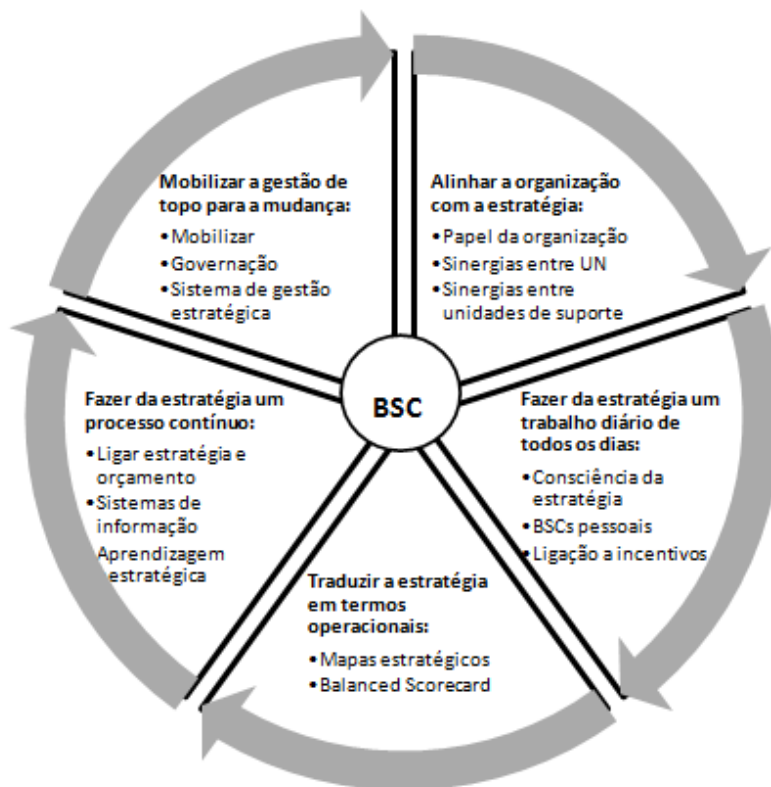
ii) Comunicação e alinhamento estratégico – O BSC garante que todos os níveis da organização compreendam a estratégia a longo prazo e que os objetivos departamentais e individuais estejam alinhados com esta (Kaplan e Norton, 1996a). Definiram-se três atividades para o alinhamento do desempenho individual dos colaboradores com a estratégia: comunicação e educação, definição de objetivos, associação de recompensas às medidas de desempenho (Kaplan e Norton, 1996a).

iii) Formulação estratégica, orçamentação e afetação de recursos –O BSC serve de base à definição de objetivos e medidas dos gestores, no que respeita à alocação de recursos e definição de prioridades, o que lhes permite realizar e coordenar as iniciativas que levam à concretização de objetivos estratégicos a longo prazo (Kaplan e Norton, 1996a).

iv) *Feedback* e aprendizagem organizacional – O BSC não garante o sucesso da organização, mas ajuda a uma melhor compreensão da estratégia e respetivos fatores críticos de sucesso, instituindo um processo de aprendizagem estratégica (Jordan *et al.*, 2005).

Desde a implementação do BSC em 1992 que os seus autores o têm continuamente “refinado” ao nível da sua componente de gestão estratégica (Kaplan e Norton,2008a). Kaplan e Norton (2001b) acreditam que uma estratégia bem elaborada e bem compreendida pode, através do alinhamento e coerência dos recursos da organização, produzir um avanço no desempenho da mesma, nem sempre linear. Esta crença tem em conta o resultado de estudos sobre empresas utilizadoras do BSC, as quais revelavam um padrão consistente ao alcançar o alinhamento e focus, baseando-se na utilização de um sistema de gestão da estratégia englobador de três dimensões: a estratégia (no centro de toda a organização), a focalização (alinhamento de recursos e atividades da organização com a estratégia) e a organização (BSC dinamiza a organização e a sua ligação com as várias unidades de negócio, serviços partilhados e colaboradores): *Strategy-Focused Organization*.

Figura 5 – Princípios da organização focada na estratégia (SFO)



Fonte: Kaplan e Norton (2001b, pp. 9)

i) Traduzir a estratégia em termos operacionais - O BSC fornece uma estrutura que descreve e comunica a estratégia de forma consistente e perspicaz, a que os autores chamaram mapa estratégico. Os mapas estratégicos e o BSC constituem a tecnologia de medição para a gestão de uma economia baseada no conhecimento (Kaplan e Norton, 2001b).

ii) Alinhar a organização com a estratégia - A criação de sinergias é o objetivo mais abrangente da estrutura de uma organização. Apesar das organizações consistirem em numerosos setores, UN, departamentos, cada um com estratégias próprias, através do BSC pretende-se que estas se relacionem e integrem (Kaplan e Norton, 2001b).

iii) Fazer da estratégia um trabalho diário de todos - A implementação da estratégia requer a contribuição ativa de todos os membros da organização e como tal, a SFO requer que todos os colaboradores compreendam a estratégia e que concretizem os seus negócios diariamente, contribuindo para o sucesso da mesma. As empresas começaram a adotar BSCs individuais para a definição de objetivos pessoais, e a definir ligações entre o BSC e compensações remuneratórias em função do desempenho (Kaplan e Norton, 2001b).

iv) Fazer da estratégia um processo contínuo - Através do BSC a empresas começaram a introduzir um processo de gestão da estratégia, que integra a gestão tática (orçamentos financeiros e avaliações mensais) e a gestão da estratégia como um processo contínuo. Cada empresa define o seu processo de gestão da estratégia, existindo porém três temas comuns: a ligação da estratégia ao processo de orçamentação, introdução de reuniões periódicas para discussão da estratégia e a evolução de processos de aprendizagem e adaptação da estratégia.

iv) Mobilizar a gestão de topo para a mudança - A estratégia requer o envolvimento ativo da gestão de topo, trabalho de equipa para coordenar mudanças, e uma atenção contínua nas iniciativas e mudanças que vão ao encontro dos resultados esperados. A gestão de topo é responsável por três fases no âmbito do BSC: a mobilização para o lançamento do processo, a transição para um novo modelo de desempenho (*Governance*) e a introdução de um novo sistema de gestão estratégica que institucionaliza os novos valores culturais e a nova estrutura.

2.6 – Implementação do BSC

O BSC tornou-se num instrumento de gestão muito utilizado nas empresas, sendo que estudos realizados revelam que cerca de uma década após a sua apresentação, o número de empresas que estava familiarizado ou já implementava o BSC era bastante elevado (60% nos EUA (Malmi 2001), 98% na Alemanha, 83% no Reino Unido, 41% em França (Bourguignon *et al.* 2004). Em Portugal, como refere Ferreira (2009) a adoção do BSC foi consistente com o modelo de difusão de inovação, o qual se revelou lento. Segundo um estudo do mesmo autor no ano 2000, o nível de uso do BSC em Portugal era muito reduzido no universo das grandes

empresas não financeiras, no entanto, a partir essencialmente de 2006 verificou-se o crescimento do número de empresas que utilizam o BSC.

O BSC veio criar uma ponte entre o desenvolvimento e a formulação estratégica e a sua implementação (Kaplan e Norton, 1996b). Esta desconexão que limitava a execução da estratégia até à introdução do BSC era causada por quatro barreiras principais identificadas por Kaplan e Norton (1996b): i) a visão e a estratégia não eram incontestáveis, ii) a estratégia não estava ligada a objetivos de equipa, departamentais e individuais, iii) a estratégia não estava ligada à alocação de recursos de longo e curto prazo, iv) o *feedback* era tático e não estratégico. O processo de implementação requer habitualmente a existência de um cronograma, que espelha o desenrolar de um processo constituído essencialmente por quatro fases, cuja duração média é de 16 semanas (Kaplan e Norton, 1996b):

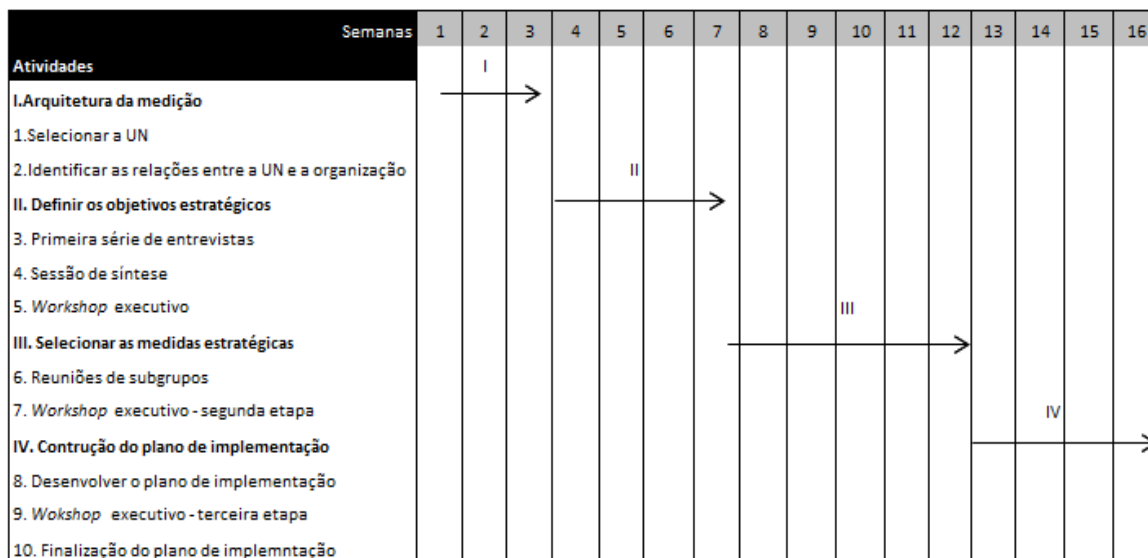
1ª Fase – Definição da arquitetura da medição – Seleção da Unidade de Negócio (UN) adequada e identificação das relações entre a UN e a organização. Definem-se os objetivos financeiros da UN e as relações com outras UN relativamente a clientes, competências, fornecedores, etc.

2ª Fase – Construção de consenso em torno dos objetivos estratégicos – Realização de entrevistas para recolha de informação sobre a UN, organização no geral e indústria. Elaboram-se objetivos e medidas e realiza-se o primeiro *workshop* com os gestores de topo para definir os objetivos para cada perspetiva do BSC.

3ª Fase – Reuniões de subgrupos – Aperfeiçoam-se os objetivos estratégicos, identificam-se fontes de informação bem como as relações entre as várias medidas dentro de cada perspetiva do BSC. Realiza-se um *workshop* que envolve gestores de topo e intermédios no desenvolvimento do plano de implementação do BSC.

4ª Fase – Construção do plano de implementação – Nomeia-se uma equipa responsável pela definição de metas e apresentação de bases de dados e sistemas de informação de suporte ao BSC. Define-se a forma como o BSC será comunicado. Realiza-se um *workshop* para definição de um plano de implementação do BSC, que o comunique à organização como ferramenta de gestão e sistema de suporte. A integração do sistema de gestão na organização deve realizar-se no prazo de sessenta dias.

Figura 6 – Cronograma típico de implementação do BSC



Fonte: Kaplan e Norton (1996b, pp.309)

Mesmo após a implementação dos sistemas de controlo de gestão como o BSC, Jordan *et al.* (2005) defendem que continuam a existir barreiras que se colocam na sua utilização, provenientes principalmente dos sistemas de informação que alimentam estes instrumentos, das quais se destacam: i) a fragmentação dos dados dentro das organizações e as dificuldades de acesso; ii) a qualidade dos dados; iii) a semântica não partilhada.

2.7. Críticas e limitações do BSC

No mundo dos negócios, o BSC gerou grande interesse internacional, no entanto, vários foram os autores que se debruçaram sobre a legitimidade dos seus pressupostos. Como referem Thompson e Mathys (2008), tem havido alguma dificuldade na realização de estudos longitudinais que suportem a eficácia da abordagem feita pelo BSC. Na verdade, as modificações e adaptações do BSC com vista à sua aplicação em diferentes realidades organizacionais têm tornado difícil a validação da sua eficácia.

Bessire e Baker (2005) apontam a excessiva teorização do BSC como uma das suas grandes limitações, acrescentando que este modelo não se baseia sequer numa teoria estratégica bem concebida, caracterizada sim pela simplicidade com que apresenta a realidade. A linguagem utilizada para a apresentação e divulgação do BSC é também alvo de críticas. O uso amplo de analogias e metáforas gera uma ambiguidade linguística que pode ser problemática, visto que

o “jogo de linguagem” a que se recorre deixa muito espaço para interpretações (Norreklit, 2003). O recurso à metáfora mecânica para descrição do BSC é disso exemplo, na medida em que esconde o aspeto humano das organizações e camufla a perceção de que a gestão e o controlo de uma organização é mais complexo do que operar uma máquina (Bessire e Baker, 2005). Ainda no âmbito da linguagem, os conceitos subjacentes ao BSC são também considerados vagos, imprecisos e de tal modo abstratos que tornam difícil a sua utilização, condicionando a clareza da ferramenta em geral (Norreklit, 2003).

Para Norreklit (2000) as limitações do BSC no que respeita às relações de causa-efeito subjacentes a todo o processo, bem como à sua conceção enquanto modelo de controlo ao serviço das organizações, têm sido as mais relevantes. A autora considera que em algumas áreas não se verifica a existência de relações de causa-efeito, reforçando que estas podem até ser perigosas, na medida em que se as relações definidas ao longo das quatro perspetivas não forem adequadas, o sistema do BSC será danificado (Norreklit *et. al.*, 2008). Ittner *et. al.* (2003) *in* Davis e Albright (2004), revela achar até contraditórias as relações causais que se verificam num estudo realizado em empresas de serviços financeiros utilizadoras do BSC, no qual se encontram associações negativas entre o uso do BSC e o desempenho financeiro. O mesmo autor acrescenta ainda que é elevada a percentagem de empresas utilizadoras do BSC que revela não confiar nos modelos de negócio que estabelecem relações causais entre os *drivers* de desempenho e os seus resultados. Uma investigação realizada nos EUA, veio revelar que um quarto das empresas que utiliza SGD como o BSC não avalia de forma rigorosa a relação entre a estratégia e as medidas de desempenho (Itter, 2004 *in* Vieira *et al.* 2009), bem como que aproximadamente sete em cada dez empresas não desenvolvem mapas de causa-efeito entre as medidas de desempenho.

Enquanto modelo de controlo, Norreklit aponta também limitações. Tendo como objetivo resolver os problemas relacionados com a implementação da estratégia, o BSC, ao traduzir-se num modelo hierárquico *top-down*, de difícil enraizamento na dinâmica organizacional, pode tornar-se questionável enquanto ferramenta de gestão estratégica (Norreklit, 2000). Em alternativa, a autora sugere a existência de uma maior interatividade em todo o processo, desde a formulação da estratégia, à construção do BSC e até à sua implementação.

Em 2008 Norreklit *et. al.*, descrevem as principais armadilhas do BSC, reforçando algumas das críticas já referidas e acrescentado outras. Por um lado, os *trade-offs* e confrontos despoletados pela utilização de medidas diversas de medição de desempenho, como acontece

no BSC, relativamente às quais se desconhece a sua importância relativa. Por outro lado, o fato de o BSC não ser explícito relativamente à dimensão tempo, fragiliza a sua conceção baseada nas relações de causa-efeito. Logicamente e como referem os autores (Norreklit *et.al*, 2008) a relação de causa e efeito exige um intervalo de tempo entre, precisamente, a causa e o efeito, no entanto os efeitos das diferentes perspetivas envolvem diferentes escalas de tempo.

Tompson e Mathys (2008) apontam quatro problemas principais à aplicação efetiva do BSC: i) falta de compreensão da importância dos processos dentro das organizações, fundamental para apoiar a comunicação da liderança e o desempenho dos colaboradores em geral; ii) falta de compreensão do alinhamento entre itens dentro do *scorecard*, isto é, falta de clareza na forma como a estratégia e o BSC se relacionam, e na forma como os itens dentro do *scorecard* se alinham para satisfazer e implementar a estratégia e os objetivos organizacionais; iii) a necessidade de utilizar métricas apropriadas por forma a vincular as medidas entre os itens relacionados à luz das relações de causa-efeito estabelecidas; iv) a necessidade de compreender de que forma as estratégias da organização influenciam e se relacionam com os elementos do BSC.

Apesar das limitações e críticas apontadas, o BSC tem desfrutado de um enorme sucesso, nomeadamente nos países anglo-saxónicos, sendo considerado um meio privilegiado para construir, orientar e estimular a aprendizagem nas organizações. As razões para tal, segundo Bessire e Baker (2005), podem residir não tanto nas propriedades teóricas do modelo em si, mas sobretudo no papel que este parece desempenhar na criação de consenso dentro das organizações.

2.8 BSC versus TDB

O modelo apresentado através do BSC, não é particularmente inovador do ponto de vista teórico e prático (Norreklit (2003). Na verdade, em 1930 surgia em França o *Tableau de Bord* (TDB), já na altura descrito como um painel utilizado pelos “pilotos” (gestores) para orientar as organizações em direção aos seus destinos (Bessire e Baker, 2005). Inicialmente o TDB era apresentado através de representações gráficas, que permitiam informar os gestores e responsáveis pela tomada de decisões da posição atual das organizações, auxiliando a sua orientação no futuro (Bessire e Baker, 2005).

Segundo Epstein e Manzoni (1998), este sistema de gestão de desempenho foi desenvolvido por engenheiros que procuravam meios para melhorar o processo de produção e compreensão de relações de causa-efeito. Este princípio aplicou-se igualmente aos gestores de organizações, os quais ambicionavam uma ferramenta que lhes permitisse acompanhar a evolução do negócio, analisar o cumprimento dos objetivos definidos e tomar ações corretivas. Surgiu assim o TDB como uma “abordagem de gestão global” de apoio à tomada de decisão, e que traduz e visão e a missão da UN num conjunto de objetivos, a partir do qual se identificam os principais fatores de sucesso (KSF), que se traduzem posteriormente em indicadores quantitativos de desempenho (KPI) (Epstein e Manzoni, 1998). O TDB não se apresenta como um documento único aplicável a toda a empresa, pelo contrário, cada unidade de negócio tem um TDB próprio, que apoia a tomada de decisão local, com uma revisão tipicamente mensal.

Apesar de o TDB ter surgido muito antes do BSC, este último trouxe novidades e veio complementar o modelo já existente do ponto de vista teórico e prático. As principais diferenças entre o BSC e o TDB podem ser explicadas através de pressupostos ideológicos, visto que ambas as ferramentas de gestão tendem a ser coerentes com as ideologias locais dos países de origem (Bourguignon *et al.*, 2004). Se nos EUA os indivíduos agem de acordo com um maior sentido de liberdade e justiça, em França o princípio de honra pauta a sociedade em geral. Desta forma, nos EUA os instrumentos de gestão são um importante meio para a criação de hierarquias, tornando as pessoas mais obedientes, enquanto que em França, por outro lado, a hierarquia social, a obediência, a legitimidade e a segurança são tidas como questões de educação e de honra, e não “*dispositivos de gestão*” (Bourguignon *et al.*, 2004, pp. 112).

Epstein e Manzoni (1998) apontam algumas diferenças entre TDB e BSC, nomeadamente: i) TDB tende a enfatizar as medidas de carácter financeiro; ii) o TDB parte da recolha e divulgação de indicadores de desempenho já existentes enquanto o BSC parte de uma visão da UN e da estratégia associada para definir os indicadores a utilizar; iii) as medidas definidas a partir do TDB baseiam-se essencialmente na missão e objetivos da organização ou das UN, enquanto que o BSC recorre essencialmente à estratégia para o mesmo efeito; iv) o BSC é considerado um modelo de gestão mais interativo comparativamente com o TDB, o que condiciona a utilidade e o poder deste último.

Os mesmos autores sublinham ainda que o BSC fornece uma visão mais completa do desempenho da empresa, na medida em que se apresenta como um documento único, não muito longo, ligado à visão e à estratégia da organização/UN e que organiza os indicadores definidos em quatro perspetivas distintas. Jordan *et al.* (2005), acrescentam outras diferenças, nomeadamente: i) o TDB é de cariz mais operacional, enquanto o BSC é considerado um produto da estratégia; ii) o TDB foi divulgado em períodos de fraco desenvolvimento tecnológico, ao passo que o BSC está mais associado às tecnologias de informação, em particular a sistemas de informação para executivos e de apoio à decisão; iii) no TDB a definição dos indicadores é mais abrangente comparativamente ao BSC na medida em que este último se foca essencialmente na definição dos *lead e lag indicators*.

Apesar das diferenças, as duas ferramentas seguem o modelo de gestão *top-down*, através do qual se pretende atingir um duplo objetivo: i) personalização de um quadro de referência para a organização/UN; ii) alinhamento das unidades de negócio dentro da visão global da empresa e da estratégia (Epstein e Manzoni, 1998). As semelhanças entre os dois instrumentos verificam-se também na sua orientação comum para a quantificação dos objetivos, meios e fatores críticos internos e externos, para a “produção” de informação de síntese, para a construção de bases para a comunicação e diálogo interno, servindo em última análise de suporte à avaliação de desempenho, constituindo-se como referências para a determinação de prémios e incentivos (Jordan *et al.*, 2005).

2.9. O controlo de gestão e a avaliação de desempenho e o sistema de incentivos

Um dos pontos a levar em consideração aquando da implementação de um modelo de gestão de desempenho como o BSC, está relacionado com o processo de avaliação de desempenho. O BSC teve um contributo decisivo na definição do processo de avaliação de desempenho, que passou a basear-se em indicadores financeiros e não financeiros, e na associação aos sistemas de compensação financeira para os gestores (Dáliva e Simons, 1998). Segundo Lipe e Salterio (2000) o curso normal de implementação de um BSC pressupõe o desenvolvimento de um *scorecard* para cada UN, o qual servirá de base para os processos de avaliação de desempenho e de tomada de decisão. Cada *scorecard* serve de quadro de referência para uma UN específica, na medida em que espelha a estratégia e os objetivos definidos para o cumprimento da mesma (Lipe e Salterio, 2000). Albright *et al.* (2007) vão mais longe, referindo-se aos *scorecards* individuais como um meio instantâneo de avaliação do

desempenho dos colaboradores em medidas específicas, capazes de fornecer uma visão geral de como os seus esforços individuais se encaixam nos objetivos e estratégia da organização.

Para motivar o cumprimento dos objetivos definidos no *scorecard*, as organizações devem considerar sistemas de recompensa para o efeito (Albright *et al.*, 2007). Esta é uma forma dos gestores de topo sinalizarem a importância dos *scorecards* no cumprimento da estratégia e dos colaboradores entenderem os resultados do seu desempenho e o reconhecimento pelo cumprimento dos mesmos. Para Kaplan e Norton (2001a) os sistemas de compensação associados aos *scorecards* aumentam o interesse dos colaboradores pelos componentes da estratégia e pelo conhecimento e informação relacionada com as medidas definidas de suporte à sua avaliação. Esta associação às recompensas em função do desempenho, promove o alinhamento natural dos interesses dos colaboradores com os objetivos da organização, na medida em que reforça qual o resultado desejado por área, motivando desta forma os colaboradores a alcançar e superar as metas definidas através da melhoria do seu desempenho (Merchant e Van der Stede, 2003). Para estes autores existem três principais formas de incentivos monetários, nomeadamente o aumento de salário, incentivos a curto prazo (bónus e comissões) e a incentivos a longo prazo (*stock options* e *equity-based plans*).

Apesar de serem vários os autores a referir a utilização dos incentivos como um meio para consolidar e melhorar a performance, Kaplan e Norton (1996a) alertam para os eventuais riscos resultantes da associação entre avaliação de desempenho e os sistemas de incentivos: i) definição incorreta das medidas do *scorecard*; ii) validade e fiabilidade dos dados que suportam a definição das medidas a considerar; iii) consequências indesejadas/inesperadas decorrentes do modo como as metas são alcançadas para cumprimento dos objetivos. Estes pontos devem ser validados pelas organizações por forma a garantir a viabilidade da utilização dos seus *scorecards* como meios para alcançar a performance de excelência. Olve *et al.* (1999) e Otley (1999) ,in Vieira *et al.*, (2009) tomam uma posição mais radical relativamente à atribuição de recompensas. Derivado das suas experiências, recomendam a atribuição de recompensas de forma independente ao BSC, visto considerarem que esta não é uma questão clara e que carece de investigação. Otley (1999, in Vieira *et al.*, 2009) vai mais longe e argumenta que a utilização de recompensas tem potencial para destruir um BSC bem concebido, na medida em que o coloca sob a pressão dos gestores que passam a ver o BSC como determinante no tipo de recompensa que vão auferir.

2.10 O BSC – Utilização prática

Ao longo da revisão de literatura realizada, para além dos conceitos teóricos desenvolvidos em torno do BSC para apoiar a sua conceção, implementação e utilização, é também possível identificar vários estudos empíricos que demonstram a sua utilização prática. O uso prático do BSC contempla questões que superam as “regras de base” descritas anteriormente e que concretizam com maior detalhe o sucesso ou insucesso desta ferramenta em diferentes contextos. Após a apresentação do BSC como instrumento de apoio à gestão do desempenho nas empresas, alguns autores procuraram analisar quais as motivações das empresas para a sua utilização. Wiersma (2009) realizou um estudo empírico sobre os motivos pelos quais os gestores implementam o BSC. Na análise que concretizou em dezanove empresas holandesas utilizadoras do BSC, concluiu que este tem três utilizações principais: i) Apoio na tomada de decisões e racionalização das decisões; ii) Coordenação; iii) Auto-monitorização. Sugere ainda que estas três dimensões de utilização são complementares, na medida em que a utilização do BSC como apoio à tomada de decisões, assim como a utilização para coordenação estão positivamente relacionadas com a “*recetividade dos gestores para novos tipos de informação*”(Wiersma, 2009, pp. 239) e com a ênfase atribuída pelos gestores aos processos de avaliação dos subordinados. A auto-monitorização está também relacionada com a importância dada à avaliação por parte dos gestores, conclui o autor (Wiersma, 2009).

Depreende-se desta forma, que para além das motivações da organização para a utilização do BSC, a componente humana da organização, tem grande influência na forma como este é utilizado. “*O uso do BSC é influenciado pelas opiniões da gestão de topo, pelos supervisores e outros colaboradores que o utilizam*”, refere Wiersma (2009, pp. 239, 240), acrescentando ainda que “*quando o uso do sistema é obrigatório, a intensidade de utilização pode variar. Alguns gestores utilizam-no sempre, enquanto outros utilizam-no de forma seletiva (...)*”. Sundin *et al.* (2010) num estudo realizado numa empresa australiana de distribuição de eletricidade sobre o equilíbrio entre os objetivos do BSC, chegou também à conclusão que, entre outros fatores, “*o peso da liderança ao nível da gestão*” era um dos fatores que influenciava o equilíbrio dos objetivos utilizados no BSC. No mesmo estudo, os autores referem que na empresa em estudo existia “*um apetite de mudança*”(Sundin *et al.*, 2010, pp. 221) o qual era motivado pelo facto de existir uma administração com o “*desejo de criar um equilíbrio entre os objetivos da organização, vendo nesta fórmula uma maneira de garantir a sustentabilidade a longo prazo da organização (...)*”(Sundin *et al.* (2010, pp. 234).

Janota (2012) reforça também o papel determinante do envolvimento da gestão de topo no processo de implementação do BSC ao realizar um estudo sobre a implementação do BSC numa empresa farmacêutica portuguesa. Constatou os efeitos positivos do envolvimento dos gestores de topo e da Direção da empresa através, por exemplo, do uso efetuado da rede de contactos de um dos Diretores Executivos fundamental numa fase inicial de abordagem às consultoras externas, assim como as iniciativas por parte da Direção para a divulgação informal de conceitos relacionados com o BSC (através da revista mensal da empresa). Paralelamente aos benefícios inerentes à participação dos gestores no BSC, Tayler (2010) alerta para o conceito de “raciocínio motivado”, *“relacionado com o fato de os gestores avaliarem e interpretarem os dados de modo consistente com as suas preferências, aumentando a sua tendência para chegar a conclusões consistentes com as suas conclusões desejadas”* (Tayler, 2010, pp. 1095). Para o autor um dos fatores que limita os benefícios do uso do BSC está relacionado com o facto de o raciocínio dos próprios gestores ser influenciado pelas suas motivações individuais. No estudo que desenvolveu com base no conceito referido concluiu que *“o envolvimento dos gestores na seleção de iniciativas e na elaboração do scorecard com base numa cadeia causal pode atenuar as avaliações tendenciosas das estratégias em vigor”* (Tayler, 2010, pp. 1095).

Para além do envolvimento da gestão de topo no processo de uso do BSC, Bedford *et al.* (2006) in Wiersma (2009) foi mais longe, e com base num estudo realizado em 92 empresas australianas sobre a utilização que faziam do BSC, entre outras questões, estudou qual o impacto do uso da ferramenta em vários níveis da empresa. Concluiu que 96% das empresas usava o BSC apenas a nível corporativo, 91% ao nível corporativo e da UN e apenas 62% usavam o BSC também a nível individual. Este estudo permitiu-lhe concluir que através da utilização do BSC nos vários níveis da organização (corporativo/UN/individual) *“é possível criar uma linguagem comum, em que a estratégia desenvolvida no topo da empresa ou na UN é mais agilmente operacionalizada em medidas de desempenho”* (Bedford *et al.*, 2006 in Wiersma, 2009, pp. 241). Cokins (2005) in Tayler (2010), sugere também que o envolvimento dos gestores na implementação do *scorecard* aumenta o impacto deste na organização.

Para além dos fatores descritos (e que parecem ter sido os mais determinantes no estudo de caso a desenvolver), Sundin *et al.* (2010) aponta ainda outros fatores determinantes para alcançar o objetivo pretendido através do BSC, e que se referem nomeadamente ao desejo de equilíbrio por parte das organizações, à capacidade dos *stakeholders* gerirem as pressões a

fazer na organização em função dos seus interesses, à existência de outros sistemas formais e informais de controlo de gestão e à cultura organizacional.

2.11. Quadro de referência e questões de investigação

A história dos sistemas de gestão utilizados pelas empresas caminha lado a lado com a própria História. A Revolução Industrial e a posterior passagem da era industrial para a era da informação foram marcos históricos que delinearão inevitavelmente o percurso das empresas por todo o mundo. Desta forma, se no início do Séc. XX os sistemas de gestão contabilística satisfaziam as necessidades das empresas, anos mais tarde, nomeadamente na década de 80, os avanços da tecnologia e a expansão dos sistemas de informação, vieram aumentar a competitividade dessas mesmas empresas e evidenciar as limitações dos sistemas utilizados até então.

No quadro que se segue pretende-se resumir a evolução histórica que conduziu aos modelos de gestão hoje utilizados pelas empresas. O TDB e o BSC são fruto da exigência progressiva do mercado e da necessidade de explorar novas fontes de vantagem competitiva, como os ativos intangíveis, a relação com os clientes, a inovação, as competências dos colaboradores, entre outros, mas também da necessidade de compreender o funcionamento da própria empresa. O conceito de estratégia começou a ganhar sentido no seio das empresas. Unificar o interesse dos colaboradores e da empresa, numa perspetiva de investimento contínuo de ambas as partes, tornou-se uma diretriz fundamente para o sucesso das organizações. A estratégia começou a ganhar espaço na agenda das empresas, arrastando consigo conceitos diversos proporcionados pelos vários autores que se começaram a debruçar sobre o tema. As quatro perspetivas de análise da empresa de Kaplan e Norton, o conceito de mapa estratégico e as relações de causa-efeito, assim como o conceito de SFO, tornaram-se importantes meios de análise das organizações e uma base de projeção da sua atuação no futuro.

Foi com base nos conceitos referidos que várias organizações se aventuraram na adoção de instrumentos de apoio à gestão como o BSC. A implementação do BSC nas empresas e a sua posterior utilização tornaram-se objeto de diversos estudos, à semelhança da presente investigação. No quadro abaixo são enumeradas as questões de investigação para a análise desenvolvida na empresa Alfa. O “projeto BSC” em Alfa contou essencialmente com três

fases que se pretendem esclarecer através das questões enumeradas, as quais passam essencialmente pela implementação, utilização e abandono/adaptação do BSC.

Através da primeira questão pretende-se analisar as várias fases de implementação do BSC em Alfa, os meios utilizados e os principais intervenientes. Na segunda questão o foco passa para as principais dificuldades sentidas no processo de implementação e posterior utilização do BSC, assim como conhecer quais os entraves e motivações que levaram à terceira questão de investigação. Esta última questão prevê a análise da decisão de Alfa em abandonar/adaptar o BSC, bem como dar a conhecer a evolução do controlo de gestão em Alfa até ao momento atual.

Quadro 1 - Quadro de referência e questões de investigação

	Séc XIX	Séc XX		1930	1990	1992
	1850 - 1975	1980				
Origem dos sistemas de gestão contabilística nos EUA	Era industrial Adoção dos sistemas de gestão contabilística por grandes empresas (General Motors, DuPont, Matsushita, General Electric)	Aumento da competitividade entre as empresas, avanços tecnológicos, expansão dos sistemas de informação Sistemas de gestão contabilística tornam-se obsoletos	Era da informação Exploração de ativos intangíveis como fonte de vantagem competitiva Nova dinâmica empresarial (relacionamento com os clientes, inovação de produtos/serviços, competências e conhecimento dos colaboradores, tecnologia de informação)	Introdução do <i>Tableau de Bord</i> em França	Introdução de sistemas de gestão de desempenho Compreensão da atuação da empresa Apoio ao processo de tomada de decisão	Introdução BSC Projeto de investigação em 12 empresas americanas, " <i>Measuring performance in the organization on the future</i> " Equilíbrio na gestão das organizações: objetivos a curto/longo prazo, medidas financeiras/não financeiras, <i>lagging indicators/leading indicators</i> , perspectivas de desempenho interno/externo, estratégia no centro do processo de gestão

BSC	
<p>Conceitos associados</p> <p>4 perspetivas de análise</p> <p>Mapa estratégico</p> <p>Relações de causa-efeito</p> <p>Alinhamento e sinergias entre empresas/UN</p> <p>BSC como sistema de gestão estratégica - 4 processos de análise</p> <p>Strategy-Focused Organization</p> <p>Processo de implementação do BSC</p> <p>Integração do sistema de avaliação de desempenho</p> <p>Integração do sistema de incentivos</p>	<p>Questões de investigação</p> <p>Como se desenvolveu o processo de implementação do BSC em Alfa?</p> <p>Quais as dificuldades sentidas na implementação e utilização do BSC em Alfa?</p> <p>Quais os motivos que originaram o adaptação/abandono do BSC em Alfa?</p>

Capítulo III – Metodologia e método de investigação

3.1. Considerações gerais

O método de estudo seguido ao longo desta investigação consistiu num estudo de caso longitudinal, realizado na empresa Alfa entre Abril de 2012 e Abril de 2013. O objetivo da pesquisa teve em conta a obtenção de uma visão sobre as práticas ao nível de controlo de gestão em Alfa, nomeadamente a evolução dos modelos de gestão de desempenho utilizados com a implementação do BSC em 2006 até ao momento presente, assim como os motivos e explicações que enquadram a realidade de Alfa na revisão bibliográfica anterior.

Foi utilizada uma metodologia de investigação qualitativa. Segundo Vieira *et al.* (2009) procura explicar a forma como os fenómenos sociais são interpretados, compreendidos, produzidos e constituídos e os seus métodos são desenhados para ajudar os investigadores a compreender as pessoas e os contextos sociais complexos nos quais as pessoas vivem e interagem. A investigação foi desenvolvida à luz da perspetiva interpretativa, a qual procura compreender a natureza social das práticas contabilísticas, assim como compreender os acontecimentos diários das organizações, as estruturas sociais e os significados que as pessoas atribuem aos seus comportamentos e aos dos outros (Vieira *et al.*, 2009). Este tipo de abordagem procura auxiliar os investigadores na compreensão do contexto subjacente aos sistemas de informação contabilística e à forma como estes influenciam e são influenciados pelo contexto (Vieira *et al.*, 2009).

O estudo de caso é, portanto, o método de estudo mais adequado para este tipo de investigação, na medida em que contribui para a obtenção de um maior conhecimento relativamente a fenómenos individuais, de grupo, organizacionais, sociais, políticos, ou outros, permitindo aos investigadores reter as características holísticas e significativas dos eventos reais (Yin, 2003). O estudo de caso tem-se tornado cada vez mais popular na investigação contabilística (Ryan *et al.*, 1992), dado que oferece a possibilidade de compreender a natureza prática da gestão contabilística ao nível das técnicas, processos, sistemas, etc. que são utilizados, e o modo como estes são usados (Ryan *et al.*, 1992).

O estudo de caso explanatório é o que mais se enquadra à investigação realizada, dado que procura explicar as razões para as práticas observadas em contabilidade (Ryan *et al.*, 2002). Como referem os mesmos autores, o foco deste estudo é em casos específicos, isto é, não se

pretende obter generalizações, mas sim estudar e explicar a existência de determinadas práticas, gerando teorias que forneçam boas explicações (Ryan *et al.*, 2002).

Antes de iniciar o estudo foram avaliadas as condições para a sua realização na empresa Alfa. Inicialmente foi pedida autorização formal à casa mãe, Beta, através da qual foram expostos os objetivos do estudo e se averiguou a viabilidade do mesmo. Para o mesmo efeito, foi realizada uma entrevista informal presencial e uma conversa telefónica, complementada com e-mails esclarecedores dos objetivos da pesquisa.

Após a obtenção da autorização para a realização do estudo (condicionado à sua confidencialidade) e confirmação da viabilidade e interesse do mesmo, foram definidas as questões de pesquisa (conforme o quadro 1) :

- Como se desenvolveu o processo de implementação do BSC em Alfa?
- Quais as dificuldades sentidas na implementação e utilização do BSC em Alfa?
- Quais os motivos que originaram a adaptação/abandono do BSC em Alfa?

A investigação segue as etapas definidas para o estudo de caso por Ryan *et al.* (1992):

i) Preparação para a recolha de dados e evidências – À luz de Ryan *et al.* (2002) o investigador deve analisar as várias teorias disponíveis relevantes para o caso, sendo isso determinante na maneira como o mesmo será estudado. Desta forma, procedeu-se à revisão de literatura (leitura e análise de artigos científicos, livros, estudos de caso subordinados ao tema), formularam-se as questões de investigação (já mencionadas neste ponto) e definiu-se o *design* da investigação;

ii) Recolha de evidências – Foram recolhidas informações relativas ao tema em estudo, à organização e ao meio envolvente. Para Ryan *et al.* (1992), as fontes típicas de evidência incluem as entrevistas, documentos, observação direta e observação participante e ainda evidências informais como a relação entre colaboradores, gestos físicos, etc. As evidências foram recolhidas em duas fases. Na primeira fase analisaram-se artigos em jornais e revistas sobre a implementação do BSC em Alfa, realizou-se uma entrevista com um Diretor de Beta que já tinha desenvolvido um estudo no mesmo âmbito e estabeleceu-se contato telefónico e via e-mail com um antigo membro e responsável da equipa que implementou o BSC em Alfa em 2001. Na segunda fase (estudo principal) foi recolhida informação através da observação direta de ferramentas utilizadas para acompanhamento do desempenho de documentos internos (estrutura, relatórios, mapas, cronogramas, etc.) e foram realizadas entrevistas.

iii) Avaliação de evidências - Para Ryan *et al.* (1992) um estudo de caso deve seguir três princípios: i) Triangulação (avaliar a validade das evidências por comparação com outros tipos de evidência recolhidas noutras fontes de informação sobre a mesma questão); ii) Avaliar a validade de uma fonte de evidências através da recolha de outras evidências na mesma fonte; iii) Avaliar a validade da interpretação das evidências feita pelo investigador. Yin (2003) sugere também três princípios para garantir a validade dos dados: i) Utilização de múltiplas fontes de evidência; ii) Criação de um banco de dados de estudo de caso; iii) Manutenção de uma cadeia de provas. No presente estudo foram utilizados métodos de investigação apropriados, efetuada a triangulação dos dados e utilizadas evidências provenientes de várias fontes (observação, entrevistas e documentos internos).

iv) Identificação e explicação de padrões - À medida que o estudo de caso progride, começam a emergir temas e padrões (Ryan *et al.*, 2002) que permitem explicar os casos, os quais assentam na recolha de evidências, a partir das quais é possível estudar conexões entre os temas. Ao longo das entrevistas procurou-se identificar padrões nos comportamentos e respostas dos entrevistados. Na impossibilidade da gravação das entrevistas, foram transcritas as respostas e adicionadas notas que auxiliaram a sua compreensão

v) Desenvolvimento da teoria - Tratando-se de um estudo de caso explanatório e seguindo-se o tipo de investigação interpretativa, procurou obter-se uma visão da realidade e explicações detalhadas o tema de interesse. A pesquisa baseou-se na análise das práticas de controlo de gestão em Alfa, nomeadamente o BSC, sua conceção, implementação e adaptação/abandono.

vi) Escrever o caso - A etapa final de um estudo de caso é a preparação de um relatório que descreverá o caso e as suas explicações de forma inteligível e plausível para os leitores (Ryan *et al.*, 2002). Este é o ultimo passo para a realização de um estudo de caso, que consistiu na redação de um relatório (capítulo IV e V) no qual se procurou espelhar a informação retida através das entrevistas, observação e documentos cedidos, de uma forma clara e lógica.

3.2. Métodos de recolha de informação

Segundo Vieira *et al.* (2009) os métodos mais utilizados na investigação qualitativa que se propõe são as entrevistas, a observação, os textos e documentos e os registos áudio e vídeo, os quais podem e são combinados com frequência num mesmo estudo. Patton (1987) realça as

entrevistas (abertas e em profundidade), a observação direta e os documentos escritos como as principais fontes de recolha de dados. No presente estudo, seguindo Patton (1987), recorreu-se às entrevistas, observação e análise de documentos internos e externos.

i) Entrevistas - Segundo Vieira *et al.*, 2009, as entrevistas são o método de recolha de dados mais usado para a realização de investigações qualitativas e estudos de caso. No presente estudo foram utilizadas numa primeira fase as entrevistas informais, que segundo Patton (1987) são realizadas durante a observação participante no campo de trabalho e desenvolvidas com base em questões espontâneas, e posteriormente as semi-estruturadas, as quais se realizam com base numa lista de questões ou temas a abordar ao longo da entrevista (Patton, 1997). Seguindo as recomendações de Vieira *et al.*, (2009) aquando do primeiro contato com o entrevistado (via telefone ou e-mail) foram especificados os objetivos da entrevista e explicado o contexto em que ela se insere realçando-se a importância da sua contribuição para o estudo. Foi preparado um guião para a entrevista (Anexo VIII), previamente entregue aos entrevistados, o qual foi usado de forma flexível, ou seja, não seguiu a mesma ordem de assuntos com cada um dos entrevistados, assim como os assuntos a abordar variaram de entrevistado para entrevistado (Vieira *et al.*, 2009). Foram gravadas as entrevistas para as quais foi obtida autorização, sendo que quando tal não foi possível foram registadas anotações. Foram realizadas cinco entrevistas com colaboradores de Alfa, que resultaram em 06:05 horas de entrevistas.

Quadro 2 – Entrevistas a colaboradores

Data	Título	Função	Departamento	Duração
04-05-2012	Diretor	Diretor DGR	Gestão de Risco	01:15
20-09-2012	Responsável de UN	Responsável RH em Alfa e ex-membro da equipa BSC	Planeamento e Controlo	01:45
20-09-2012	Diretor	Diretor UN	Projetos	00:35
23-11-2012	Coordenador de UN	Cordenador Sogrupos SI, Resp TDB Mensal	Planeamento e Controlo	01:40
18-01-2013	Operacional	Ex-membro da equipa BSC	Planeamento e Controlo	00:50

Fonte: Própria

ii) Observação - Segundo Patton (1987), a observação direta resulta na descrição detalhada de atividades, comportamentos de participantes, ações do *staff* e interação humana que fazem parte da experiência da organização. Nas visitas à organização foi possível visualizar a utilização da ferramenta de suporte à gestão de desempenho (*software* COGNOS), o modo como esta é gerida e posteriormente visualizada pelos utilizadores. Foi também possível

verificar como é feita a gestão e utilização do sistema de gestão de desempenho e *outputs* do mesmo para acompanhamento dos diretores e análise junto dos seus subordinados.

iii) Documentos escritos - Segundo Vieira *et al.* (2009) a informação documental é muitas vezes utilizada para contextualizar, clarificar ou mesmo verificar a informação gerada por outros métodos como a entrevista e a observação. No presente estudo procedeu-se à recolha de informação sobre Beta e a empresa Alfa na internet, intranet de Beta, revistas e jornais que continham notícias sobre a empresa e a sua implementação do BSC. Posteriormente, foram disponibilizados e recolhidos documentos mais específicos do tema e da empresa, nomeadamente, cronograma da implementação do BSC, mapas estratégicos, *prints* dos *outputs* informáticos do programa de gestão de desempenho, relatórios, organograma e apresentações internas.

Capítulo IV – Apresentação do Grupo Beta e da Empresa Alfa

4.1. O Grupo Beta

Beta é um grupo financeiro português que teve a sua origem em 1876, cujo *core business* passa essencialmente pelo exercício da atividade bancária (banca comercial, gestão de ativos, crédito especializado, banca de investimento e capital de risco, e atividades complementares a esta, nomeadamente, seguros e imobiliário) (Anexo I).

Enquanto Grupo económico, Beta tem consolidado progressivamente a sua posição como entidade estruturante do sistema financeiro português, distinguindo-se pela sua relevância e responsabilidade no que respeita ao desenvolvimento económico, reforço da competitividade, capacidade de inovação e internacionalização das empresas portuguesas e à estabilidade do sistema financeiro nacional. A sua atividade tem-se pautado por uma evolução equilibrada entre rentabilidade, crescimento e solidez financeira. A marca que Beta representa é considerada um dos principais ativos da Instituição.

No final do segundo trimestre de 2012 Beta apresentou um resultado líquido consolidado de 6,9 milhões de euros (130,0 milhões no período homólogo de 2011). Estes resultados foram fortemente penalizados pela envolvente económica e financeira atual. Para os resultados de Beta, a atividade ao nível da Banca Comercial Nacional e da Seguradora foi a que mais contribuiu positivamente para o resultado bruto de exploração (792,4 milhões de euros).

No final de 2012 Beta, ao nível da banca comercial, contava com mais de 1 300 agências, cerca de 65% localizadas em Portugal e as restantes espalhadas pelo mundo e 11 escritórios de representação também fora do país. A estrutura de Beta emprega mais de 23 000 colaboradores, sendo que em Portugal estão alocados cerca de 9 500.

A estratégia de Beta encontra-se assente na definição de missão e objetivos estratégicos definidos por triénios, com especificações relativamente a cada ano.

A missão do Grupo passa essencialmente pela consolidação da sua posição como um Grupo estruturante no sistema financeiro português, que se distingue pela sua relevância e responsabilidade, contribuindo dessa forma para: i) desenvolvimento económico; ii) reforço da competitividade, capacidade de inovação e internacionalização das empresas portuguesas; iii) estabilidade e solidez do sistema financeiro nacional. A sua atividade caracteriza-se por uma evolução equilibrada entre a rentabilidade, crescimento e solidez financeira, como já foi referido, assim como pela gestão prudente dos riscos inerentes à mesma.

Beta tem uma forte consciência dos fatores que poderão agravar as condições da atividade bancária em Portugal no triénio 2011-2013, pelo que define dois grandes objetivos estratégicos/desafios para o período em questão:

Figura 7 – Objetivos estratégicos Triénio 2011-2013

Objetivos Estratégicos - Triénio 2011-2013	
1. Proteger e reforçar a saúde financeira do Grupo (solvência, liquidez, rendibilidade)	<ul style="list-style-type: none"> • Assegurar a sustentabilidade do <i>funding</i> em Beta; • Revisão do modelo de oferta de <i>pricing</i> (foco nas empresas); • Otimização da eficiência em custos e eficácia da organização; • Otimização de processos de acompanhamento e recuperação de crédito; • Crescimento internacional rentável e sustentável (Brasil, Angola, Moçambique e Macau).
2. Transformação de Beta, com enfoque na atividade bancária, fortalecendo-se e adequando-se à nova realidade	<ul style="list-style-type: none"> • Otimização da proposta de valor em segmentos chave (empresas/PMEs sobretudo exportadoras); • Otimização do modelo e infraestrutura de abordagem comercial; • Promoção da excelência operacional no que respeita à otimização dos processos, alocação de recursos e produtividade das operações; • Otimização das políticas e gestão de recursos humanos.

Fonte: Documento interno

4.2. A empresa Alfa

A empresa Alfa surgiu no ano 2000, integrada no Grupo Beta, seu único acionista. Esta empresa foi criada exclusivamente para assumir a responsabilidade dos sistemas de informação do Grupo Beta. Alfa foi o resultado da fusão de vários departamentos de sistemas de informação existentes no Grupo, passando a funcionar como uma unidade de partilha de serviços, e que se organizou com base no Acordo de Empresas Complementares (AEC), o qual abrangia 11 empresas do Grupo.

Em termos estratégicos, a criação de Alfa tinha uma missão clara: “criar, de modo eficiente e com qualidade, um sistema de informação alinhado com as necessidades de negócio do Grupo Beta e que proporcionasse a sua fácil evolução” (documento interno). Passados 13 anos, a sua razão de existir mantém-se. A visão definida para esta empresa passava por ser reconhecida como um parceiro de Beta, graças à sua excelência e capacidade técnica de gestão no que respeita a sistemas de informação. Os valores definidos na altura dividiam-se em dois níveis: valores corporativos e valores individuais. Os primeiros incluíam a orientação para os clientes (Grupo Beta), orientação para os objetivos, integridade e competência, produtividade e inovação. Os segundos diziam respeito à parceria com os clientes, ética e profissionalismo, orgulho na empresa, compromisso e responsabilidade, pró-atividade, trabalho de equipa, relacionamento interpessoal e orientação para os resultados.

De acordo com a sua missão, Alfa desenvolvia atividades em diversas áreas, nomeadamente infraestruturas tecnológicas, arquitetura funcional e tecnológica, investimento em informação tecnológica, comunicação, gestão de dados e apoio à segurança. Alfa começou por ser constituída por cerca de 500 colaboradores internos, os quais vinham das empresas fundidas de acordo com o AEC, mais cerca de 160 externos, nomeadamente consultores e colaboradores em regime de *outsourcing*. A sua estrutura estava organizada em cinco grandes divisões, nomeadamente infraestruturas, desenvolvimento, projetos, manutenção e integração e suporte (Anexo II). Sob a supervisão destas cinco divisões existiam trinta e quatro departamentos e ainda, a um nível inferior, diversas equipas e unidades de projetos.

Do ponto de vista financeiro, Alfa não apresentava lucro. Nomeadamente no início da sua atividade, as receitas desta empresa correspondiam à soma dos custos das atividades e serviços prestados às diversas empresas de Beta, medidos com base no custo de recursos

humanos, transferido das empresas do Grupo Beta que se fundiram, deixando de existir. A atividade de Alfa era também medida com base em indicadores de eficiência e na capacidade de recurso a equipamento do Grupo gerido por Alfa.

Beta concebeu esta empresa com o objetivo de torná-la altamente inovadora, eficiente e com um elevado senso de qualidade (documento interno). Desta forma, em 2001, começou a desenrolar-se em Alfa um projeto de transformação cujos principais objetivos eram: i) melhorar o serviço proporcionado ao consumidor; ii) melhorar a qualidade percebida; iii) melhorar a eficiência de toda a organização; iv) otimizar a criação de sinergias no Grupo; v) desenvolver a capacidade de inovação.

Capítulo V – Adoção e abandono do BSC pela empresa Alfa

5.1. A necessidade de utilização do BSC

Beta não tinha tradição na área de controlo de gestão. A criação de Alfa, e toda a dinâmica que previa, veio ser o motor de arranque para a utilização do controlo de gestão na organização. Até ao ano 2001, verificava-se a existência de um sistema de planeamento e orçamentação, o qual não estava, no entanto, organizado em indicadores ou até ligado à estratégia. Existiam alguns indicadores que eram integrados em aplicações existentes, nomeadamente, a aplicação Gestão Integrada de Pedidos (GIP), o sistema de gestão de custos e outro sistema relativo à gestão de recursos humanos, para além de algumas medidas financeiras globais também utilizadas. Perante esta situação, *“havia necessidade de criar um novo quadro de gestão que permitisse obter uma visão integrada da organização, que não fosse apenas financeira”*, ou seja, *“Alfa pretendia introduzir uma seleção dinâmica de objetivos e indicadores”* (Diretor de Alfa).

Neste contexto, e tal como se pode verificar no Anexo II, a estrutura de Alfa contemplava um departamento de Planeamento e Controlo de Gestão, o qual foi liderado logo desde 2000 por uma gestora que tinha integrado a área de planeamento e controlo do departamento de organização e sistemas de informação de Beta. Esta gestora, naturalmente sensível *“à necessidade de criação de estruturas e áreas de processos de apoio, processos de trabalho e modelos de gestão contabilística”* (Diretor de Alfa), foi grande apologista da implementação de uma nova ferramenta de controlo de gestão em Alfa. Liderou assim o projeto de implementação do BSC em Alfa, com o apoio do quadro de Diretores desta mesma empresa.

A implementação do BSC em Alfa teve por base as seguintes razões: i) considerar a estratégia uma tarefa de todos e do próprio negócio; ii) alinhar toda a organização com vista a aumentar a visão global dos diversos níveis hierárquicos e gerar um maior alinhamento dos recursos na direção estratégica; iii) gerir a mudança; iv) desenvolver um modelo de gestão que equilibrasse as diversas perspetivas (documentos internos). O projeto de implementação do BSC seguiu o modelo de Kaplan e Norton, definindo-se para tal uma equipa específica supervisionada pela diretora do departamento de planeamento e controlo de gestão. Esta equipa era constituída por seis elementos (diretora e colaboradores diretos), e tinha algumas funções específicas, nomeadamente propor e analisar indicadores, implementar sistemas e procedimentos para recolha de informação e motivar e orientar a gestão da mudança ao longo da organização.

Os elementos da equipa do BSC tiveram acesso a formação sobre a ferramenta em questão. Para o efeito assistiram a seminários, *workshops* e analisaram casos práticos sobre a implementação do BSC. Também os restantes colaboradores de Alfa foram alvo de iniciativas com vista à orientação do seu comportamento e ao seu envolvimento neste processo de mudança ao nível da gestão e da cultura da própria empresa. Para preparar a implementação do BSC, Alfa recorreu a organizações multinacionais que apresentaram propostas específicas para a operacionalização do projeto, nomeadamente a Deloitte Consulting, Sponsor, Methods Consulting e Accenture, tendo optado pela Deloitte Consulting (fundamental na implementação da fase I, o piloto), assim como a outras empresas e organizações portuguesas que tinham implementado o BSC, tais como a Unicer, TMN, Vodafone, Siemens, Câmara Municipal de Cascais, Grupo Vileda, Grupo Amorim e Grupo Amcord.

Alfa definiu cinco objetivos principais que pretendia atingir com a implementação do BSC: i) gerir a estratégia de Alfa de uma forma operacional; ii) apoiar a tomada de decisões com base em informações precisas e indicadores alinhados com a estratégia; iii) adaptar as ferramentas de recursos humanos utilizadas em tecnologia de informação empresarial, abrindo caminho à gestão de desempenho; iv) desenvolver uma ferramenta de diálogo e cooperação entre os executivos e os gestores, facilitando a gestão da mudança organizacional associada à criação de Alfa; v) mostrar como a atividade de Alfa cria valor para Beta (documentos internos).

Seguindo a metodologia de Kaplan e Norton, os objetivos definidos enquadraram-se igualmente em quatro perspetivas: perspetiva de valor (financeira), perspetiva do Grupo

(clientes), perspetiva de processos de negócio (processos internos) e perspetiva de infra-estruturas.

5.2. Implementação e evolução do BSC: ambiente organizacional e etapas de implementação

O processo de implementação do BSC em Alfa decorreu entre 2001 e 2006 e dividiu-se em quatro fases (Anexo III). Na fase I, com início em Janeiro de 2001, foi lançado o projeto piloto “*com o objetivo de preparar as condições para a introdução do BSC a nível corporativo na fase II*” (Pimentel e Major, 2009). Nesta fase escolheu-se o sistema de custeio baseado em atividades (ABC) para apoiar na gestão de custos, refletiu-se sobre a definição do indicador mais importante na medição do desempenho em Alfa (Acordo do nível de Serviço - *Service Level Agreement (SLA)*), e selecionou-se o *software* para apoiar a construção do BSC.

Em 2002 avançou-se para a fase II, que consistia na implementação do BSC a nível corporativo (Anexo IV e V). Nesta fase, o Conselho de Administração de Alfa juntamente com os consultores e a equipa do BSC definiram a missão, visão e objetivos estratégicos para a empresa e indicadores chave de desempenho (KPI). Definiram-se as quatro perspetivas do BSC, nomeadamente, perspetiva de valor (financeira), de grupo (cliente), processos de negócio internos (processos internos) e infra-estruturas (aprendizagem e crescimento), construiu-se o mapa estratégico e definiram-se mecanismos de coordenação, comunicação e monitorização da nova ferramenta de gestão (Pimentel e Major, 2009). Estabeleceu-se também uma maior interação entre a gestão estratégica e orçamento. Para executar esta fase era utilizado o *software* definido anteriormente, o qual era apoiado pelo Excel. Nesta fase procurou-se familiarizar os colaboradores com o BSC, pelo que ocorreram os primeiros *workshops*, dirigidos primeiramente ao quadro de diretores, gestores de topo, equipa do BSC e consultores, e começaram a ser disponibilizados relatórios de desempenho mensais no portal de Alfa (*intranet*). Estabeleceu-se também que seriam realizadas reuniões mensais de *roll-out* para analisar o BSC do mês anterior e produzir ações corretivas de acordo com os resultados. Através destas iniciativas pretendia-se dar a conhecer e motivar a utilização do BSC corporativo como uma ferramenta de gestão. Apesar dos esforços descritos para a implementação do BSC, nem todos os gestores de topo o utilizavam. Até mesmo as reuniões mensais de *roll-out* começaram a ser cada vez menos frequentes. Esta fase foi desta forma

marcada por várias dificuldades que se impuseram perante este processo de mudança ao nível do controlo de gestão, das quais se destacam a falta de confiança na medição dos indicadores e nos próprios sistemas operacionais que alimentavam o BSC corporativo. Durante os dois anos seguintes estas lacunas foram resolvidas, no entanto os intervenientes neste projeto já estavam desmotivados perante todos os impasses relacionados com o processo de implementação do BSC.

Tendo em conta as várias dificuldades e obstáculos que se colocavam ao longo do processo de implementação, assim como a perceção por parte dos gestores da inexistência de resultados tangíveis relativos ao uso ativo do BSC, em 2003 Alfa decidiu criar uma nova ferramenta de gestão que funcionasse em paralelo com o BSC e que permitisse fazer uma ligação com o orçamento, algo que ainda não estava desenvolvido no BSC. Chamou-lhe “Relatório” e consistia num quadro de acesso simples, rápido e fácil que evitava a espera pelos resultados processados com base no BSC. O Relatório funcionava como uma ferramenta de gestão, possibilitando o acesso a indicadores, assim como a análise estratégica e operacional dos mesmos, a visualização de metas e variações relativamente ao desempenho de indicadores. À semelhança do BSC o acesso ao Relatório era feito através do portal de Alfa ou através do próprio BSC. O Relatório foi criado essencialmente para construir um novo ambiente de motivação e assim conseguir chegar a um maior grupo de gestores, incentivando-os a utilizar, em última análise, o BSC.

A fase III decorreu entre 2003 e 2006 e tinha como objetivo desenvolver o BSC a nível das cinco divisões e subdivisões (Desenvolvimento, Manutenção, Projetos, Infra-estruturas e Integração e Suporte). Seguindo esta lógica, a equipa do BSC e os consultores definiram objetivos, KPI's e iniciativas a tomar nas divisões, sub-divisões e UN de Alfa com base nos objetivos estratégicos, visão e missão definidos inicialmente pela organização (abordagem *top-down*). À semelhança da fase II, também nesta fase surgiram dificuldades. Verificava-se que nem todas as divisões e departamentos tinham um BSC, e que nas que tinham BSC surgiam problemas relacionados quer com os gestores da divisão que se recusavam a adotar os objetivos e indicadores do BSC corporativo, propondo os seus próprios objetivos, quer com o sistema de integração dos dados que alimentava o BSC, o que dificultava o uso do mesmo para apoio à tomada de decisão e gerava desconfiança na forma como era medido e avaliado o desempenho nos indicadores. Segundo Pimentel e Major (2009), os gestores que utilizavam o BSC consideravam que os principais problemas que afetavam o seu funcionamento eram: i) informação muito dispersa, ii) informação redundante, não

padronizada e incoerente, baseada em várias fontes de dados, iii) KPI's não eram fornecidos atempadamente; iv) lacunas na comunicação em *feedback* entre todos os níveis hierárquicos (entre o quadro de diretores e gestores de divisão e entre gestores de divisão e gestores da UN e equipa de BSC). Os mesmos autores referem ainda um outro entrave nesta fase, o qual estava relacionado com o *software* utilizado considerado demasiado padronizado, pouco flexível face às necessidades de Alfa. Apresentava lacunas na integração de dados e indicadores, assim como uma estrutura de dados de dimensão excessiva para a realidade de Alfa. Para além disso este *software* não apresentava a evolução histórica dos indicadores, sendo difícil estabelecer comparações. Assim, em 2004 foi introduzido um novo *software* fornecido pela Cognos para dar continuidade à implementação do BSC. Este novo *software* garantia a existência de um sistema de apoio automático ao nível da informação solicitada, permitindo igualmente definir e comunicar os KPI's entre os gestores de toda a hierarquia.

Continuou a existir alguma resistência à integração deste novo instrumento de apoio, o que levou a que o BSC continuasse a ser apoiado pela produção de Relatórios. Apesar de todos os esforços para concluir esta terceira fase o pouco entusiasmo com a implementação do BSC ao nível divisional mantinha-se e foi ainda agravado com a saída, em 2005, de um dos membros do Conselho de Administração de Alfa, que tinha sido um dos principais impulsionadores deste projeto. O novo administrador, que liderou também o Departamento de Planeamento de Controlo de Gestão, não era um entusiasta da implementação do BSC em Alfa, pelo que, e apesar do apoio prestado pela consultora Boston Consulting Group (BCG) na definição de novos objetivos, indicadores e métricas por divisões e departamentos, a fase III prolongou-se até ao início de 2006.

A fase IV era a última etapa prevista para a implementação do BSC em Alfa. Esta etapa contemplava o desenvolvimento de *scorecards* de desempenho pessoal, que previam a ligação do BSC com o sistema de avaliação por objetivos. Em última análise, a fase IV seria o culminar de todo o projeto desenvolvido desde 2001, na medida em que seria suposto assistir-se à transformação dos KPI's das divisões em metas pessoais, promovendo-se o alinhamento dos objetivos individuais dos colaboradores com a estratégia global da organização. No entanto, a concretização desta última fase sofreu as consequências de todos os avanços, recuos e alterações que foram efetuadas no projeto de implementação do BSC em Alfa e que levaram a que, ainda em 2006, a fase III não estivesse totalmente consolidada. Na verdade em 2006 nem todas as divisões, sub-divisões e UN tinham BSC e por isso não se poderia proceder à divisão individual de objetivos para cumprimento de metas. Tendo como referência os atrasos

verificados na conclusão das fases anteriores, definiu-se que a fase IV teria início no segundo semestre de 2006, com um projeto piloto.

Apesar de todos os esforços e revisões feitas ao projeto, nomeadamente a revisão de objetivos, indicadores e métricas realizadas entre 2004/2005 pela BCG, verifica-se que desde o seu início até então passou muito tempo o que gerou uma grande desmotivação junto dos gestores. Estes não se sentiam mais responsáveis pela concretização do projeto BSC, o que se refletia, por exemplo, na dificuldade que a equipa do BSC sentia em desdobrar os objetivos e indicadores em cascata. Por outro lado, a ausência de resultados relevantes ao longo do processo de implementação do BSC, assim como a consciência do capital investido nos dois *softwares* utilizados, levaram até à desmotivação do quadro de diretores de Alfa.

Após cinco anos a investir na implementação do BSC em Alfa, verificou-se que a ideia inicial tinha perdido a sua essência e que a operacionalização desta ferramenta na organização se baseava apenas na gestão de inúmeros mapas estratégicos, embora se verificasse, contraditoriamente, um afastamento cada vez maior dos objetivos estratégicos inicialmente definidos e que justificavam o projeto em si. Desta forma, começou a sentir-se necessidade de uma maior “*eficiência operacional no que respeitava ao controlo de gestão em Alfa*”, como referiu o atual coordenador da área de RH da Direção de Planeamento e Controlo de Alfa, antigo membro da equipa de BSC. Entre finais de 2006 e até 2008, foram reformulados muitos dos procedimentos tomados até então à luz do BSC, com vista à conceção de “*um modelo de gestão mais fatural, tático e operacional*”, refere o mesmo colaborador.

5.3. Utilização prática do BSC

O acesso ao BSC e aos *scorecards* em geral era feito através do portal de Alfa e da *Newsletter*. No portal era possível executar duas tarefas. Por um lado ao consultar a pasta “Estratégia” era possível aceder a documentos relativos ao quadro do BSC e relatórios sobre o desempenho nos vários indicadores, por outro, ao consultar a pasta “Gestão de Informação” era dado o acesso a relatórios permitiam fazer comparações de desempenho de indicadores em períodos diferentes. O acesso dos colaboradores ao portal era feito através de um *user* e respetiva *password*, sendo que, Diretores executivos, Diretores de UN, coordenadores de divisão e responsáveis/gestores de projeto tinham um acesso privilegiado à parte do quadro do BSC relacionada com a sua área de responsabilidade.

Apesar de terem sido definidos perfis específicos de acesso ao conteúdo do BSC, como foi referido, verificava-se que eram principalmente os gestores dos níveis hierárquicos inferiores que lhe prestavam mais atenção. Contrariamente ao esperado verificava-se que a utilização do BSC era inferior à prevista, sendo que alguns gestores não faziam sequer uso da ferramenta na sua atividade. Um dos antigos membros da equipa do BSC referiu que a utilização média do BSC em 2006 era de um vez por semana, pelo que se deduzia que a sua utilização em termos de suporte à concretização da estratégia ou de apoio à tomada de decisão era praticamente inexistente. Para além da utilização pouco frequente da ferramenta, verificava-se que as reuniões mensais entre os gestores para analisar os resultados de desempenho produzidos com base no BSC começaram a realizar-se com menos frequência. Gradualmente os gestores deixaram de analisar e comentar os resultados do BSC relativamente a objetivos, indicadores e desempenho nos indicadores. A identificação e definição de indicadores por parte dos gestores, por norma tinha por trás uma imposição dos gestores de topo ou da equipa do BSC, caso contrário o *scorecard* assim como os indicadores não eram utilizados.

Paralelamente à utilização do BSC e como foi referido no ponto 5.2., eram utilizados os Relatórios para apoio na análise se indicadores, acompanhamento do desempenho e concretização de metas. Era frequente observar os gestores a utilizarem os Relatórios em detrimento do BSC ou complementarmente a este, o que significava que por vezes o uso do BSC era parcial, tendo em conta que os Relatórios serviram também de base à execução do próprio BSC.

Apesar das qualidades inerentes ao instrumento concebido e conturbadamente implementado, nomeadamente ao nível da identificação de objetivos e indicadores, a pouca utilização do mesmo fez com que os próprios Diretores e membros do Conselho de Administração não fizessem mais pedidos condicionados à sua utilização. Progressivamente com o passar do tempo e a perda do entusiasmo inicial, o BSC “*começou a morrer*”, refere o antigo membro da equipa de BSC, apesar de todas as tentativas para a sua progressão dentro da empresa.

5.4. A “adaptação”/abandono do BSC em Alfa

Após a descrição anterior, pode concluir-se que a implementação e utilização do projeto BSC em Alfa não vingou conforme o previsto. Foi no entanto com base nestas evidências que se começou a delinear um novo caminho no que respeita à gestão de Alfa. Por um lado, e como referiu o antigo membro da equipa do BSC, Alfa necessitava sim de uma ferramenta de gestão abrangente e dinâmica, porém mais voltada para as necessidades da própria organização e menos focada na complexa execução informática que estava na base do modelo inicial de BSC. Por outro lado, em 2007 foi anunciada uma reformulação das diretrizes estratégicas definidas pela Administração de Beta, que se disseminou por todo o Grupo, e que durou até 2010. Esta reformulação consolidou-se naquilo a que chamaram Projetos Transversais Estratégicos (PTEs), de acordo com os quais eram definidas as prioridades estratégicas com vista ao alinhamento de toda a organização. No caso de Alfa, enquanto suporte de Beta ao nível dos sistemas de informação, eram definidas quais as condições a criar (*software* e projetos) para a melhor concretização dos objetivos definidos ao nível do Grupo, incluindo a seguradora.

Em paralelo, foi também desenvolvido o Programa Genesis, sucintamente descrito pelo atual coordenador da área de Suporte Operacional de Alfa como “*um programa de organização estratégica, necessário para promover o alinhamento da estrutura da organização e gerar uma maior transparência ao nível do processo de avaliação de desempenho, até então subjetivo, pouco estruturado e sem grande acompanhamento*”. Foi nesta altura que, com base nas necessidades de Alfa, assim como nas orientações da Administração, o BSC inicialmente implementado foi “adaptado”, dando lugar a dois novos instrumentos de gestão, considerados hoje os grandes vetores para a gestão estratégica de Alfa: o *Tableau de Bord* (TDB) e o Sistema de Gestão de Desempenho (SGD).

Atualmente em Alfa o BSC não é utilizado conforme previsto de acordo com a conceção de Kaplan e Norton, no entanto a sua importância na definição dos meios de controlo de gestão na organização é reconhecida. Considera-se que o projeto de implementação do BSC “*foi fundamental na definição de indicadores, divulgação dos mesmos e da estratégia em si junto dos colaboradores, assim como na standardização do trabalho, no fundo conceitos que basearam também a construção do TDB*”, refere o antigo membro da equipa BSC.

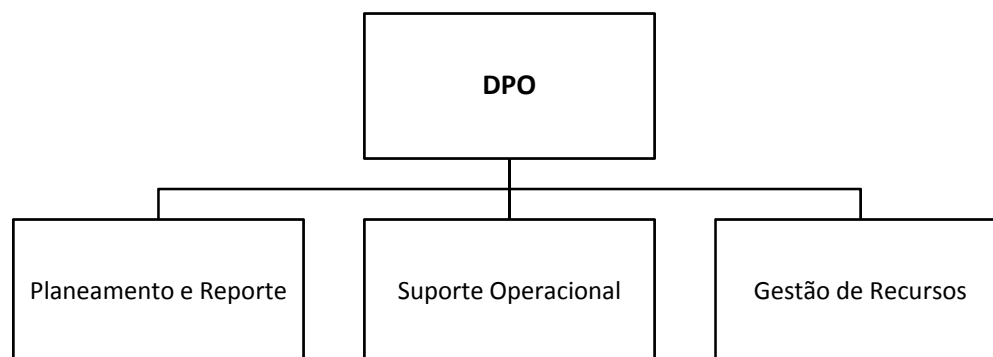
Contrariamente ao que se passou no caso do BSC, a implementação do TDB em Alfa processou-se de um modo mais impositivo e menos interativo. Na verdade, em 2007 os

colaboradores já estavam mais familiarizados com o conceito em questão, para além de que numa estrutura altamente hierarquizada onde *“intervinham muitas pessoas e muitas opiniões, houve necessidade da imposição”*, refere o coordenador da área de Suporte Operacional. Esta era uma forma de evitar mais avanços e recuos sucessivos que condenaram de alguma forma o projeto anterior.

A estrutura de Alfa sofreu entretanto algumas alterações, que ajudaram também a uma melhor concretização desta nova etapa. A organização cresceu e conta hoje com 2 administradores, 12 direções, 20 áreas/sub-direções e 23 UN, somando sensivelmente 500 colaboradores, maioritariamente internos (Anexo VI).

Hoje Alfa tem uma gestão isolada do resto do grupo. Embora os objetivos sejam numa fase inicial definidos pela Direção de Pessoal de Beta, com a aprovação da Administração, a forma como estes se desagregam assim como a avaliação de desempenho nos mesmos é gerida exclusivamente por Alfa. O coordenador da área de Suporte Operacional considera até que a gestão de Alfa é *“mais autónoma do que devia”* relativamente ao Grupo. Apesar dos PTE's que decorreram entre 2007 e 2010, as orientações estratégicas do Grupo relativamente a Alfa são praticamente inexistentes, pelo que na maioria das vezes é Alfa que define o seu trabalho com base na experiência anterior e *“através da análise do que faz ou não sentido para o Grupo”*, em vez de ser o Grupo a prestar-lhe essas informações. Dentro do universo das direções de Alfa, existe uma direção específica, principal responsável pela gestão de ferramentas de controlo e avaliação de desempenho, chamada Direção de Planeamento e Controlo (DPO):

Figura 8 – Estrutura da Direção de Planeamento e Controlo



Fonte: Documentos internos de Alfa

Esta direção, como o próprio nome indica, é responsável pelo planeamento e controlo em Alfa, embora atualmente se foque principalmente no controlo. A DPO pretende aprofundar a vertente de planeamento, nomeadamente com o desenvolvimento de uma área de projetos no futuro. Por enquanto a DPO visa essencialmente “*montar um sistema que permita garantir a qualidade de reporting, de controlo e o acompanhamento dos planeamentos definidos*”, refere o atual coordenador da área de Suporte Operacional.

Esta direção é composta por 3 áreas, interligadas entre si, cada uma com funções específicas. A área de Planeamento e Reporte é constituída por 6 pessoas, incluindo o coordenador, e tem a seu cargo a gestão financeira de Alfa. É nesta área que é desenvolvido o reporte financeiro e definido o orçamento relativamente às restantes direções e unidades de Alfa. O SAP é o sistema informático utilizado, que se operacionaliza com base na definição de uma referência orçamental que indica o que se vai gastar ou quanto é que se vai gastar, a qual corresponderá a uma rubrica contabilística que dirá como o quê (ex: recursos humanos internos, recursos externos, serviços, *hardware*, etc.). A área de Planeamento e Controlo, constituída por 9 pessoas, é responsável por garantir a qualidade da informação nos sistemas de gestão de Alfa. Os sistemas informáticos utilizados são o ARTEMIS (ferramenta de gestão que apoia a alocação de custos, gestão de capacidade, planeamento, *workflow* de pedidos dos clientes do Grupo e gestão de portefólio), MS Project (apoio no planeamento de projetos) e o CA-SPM (*Framework* de gestão de serviços de TI, mais direcionado para apoio a serviços “tipificados”, nomeadamente relacionados com a gestão de incidentes, como por exemplo, dificuldades no arranque de um computador). A área de Gestão de Recursos, constituída por 8 pessoas, é responsável pela gestão de recursos humanos e ao nível material/serviços, assim como pela gestão de desempenho em Alfa. Esta área está também incumbida da definição dos indicadores a incluir no sistema informático que a suporta, ou seja, o Sistema de Gestão de Desempenho (SGD). A ligação entre as três áreas é feita essencialmente a partir da segunda. A área de Suporte Operacional, por um lado, alimenta a área de Planeamento e Reporte através da informação carregada e produzida pelo ARTEMIS, e por outro, alimenta o SGD ao nível da Gestão de Recursos, pois garante a operacionalização da medição do desempenho relativamente aos objetivos definidos, através da definição de métricas e indicadores que permitem fazer o acompanhamento nesta área.

Toda a informação recolhida e gerada nos sistemas informáticos referidos alimentam em última análise um outro *software* informático, responsável pela publicação e gestão do TDB, o Cognos da IBM. Em Alfa existe um TDB principal que se desagrega em vários outros

TDB's pelas diferentes unidades. Os vários TDB's têm 6 objetivos comuns a todas as unidades (i) qualidade; ii) prazo; iii) produtividade, iv) estatística operacional; v) horas de gestão; vi) Horas operacionais) que se concretizam em indicadores comuns às diversas unidades e indicadores específicos de cada uma (Anexo VII).

Os objetivos que integram o TDB são definidos anualmente pela Administração do Grupo, Direção de Pessoal e Administração de Alfa e acompanhados mensalmente ao nível de cada UN. A revisão do TDB é feita em simultâneo por todas as direções. Desta forma, a área de Suporte Operacional rege-se por um calendário mensal fixo, com base no qual, a partir do dia 7 de cada mês são recolhidos os dados do desempenho para cada indicador em cada UN, e entre 11 e 14 são apresentados os resultados relativamente aos objetivos definidos.

Após a disponibilização do TDB aos colaboradores, procura-se sempre encontrar novas métricas relevantes a introduzir no TDB. Estas métricas são chamadas de “métricas piloto”, as quais, até serem implementadas, têm uma duração experimental que pode variar em função do ciclo de evolução do indicador (por exemplo, métricas cujos resultados do 1º e 2º trimestre não contam para o reporte a efetuar). Também os indicadores que o TDB contempla vão sendo ajustados às necessidades de Alfa, pelo que são incluídos uns e excluídos outros que deixam de fazer sentido ou nos quais os colaboradores já têm um bom desempenho. Relativamente à definição dos indicadores considera-se que estes “*até podem ser difíceis de medir, mas não podem ser difíceis de explicar*” (refere o coordenador da área de Suporte Operacional). Esta é uma forma de garantir a contínua adesão das UN a este projeto. Conforme se pode verificar no exemplo de TDB (Anexo VII) os objetivos e os indicadores definidos, são analisados com base na posição atual, para um *target* definido, na variância e na média global do ano em vigor. A perceção da evolução positiva ou negativa do desempenho em cada indicador é feita através de um código de cores (coluna 2, Anexo VII) em que o verde, na segunda coluna, indica um bom desempenho, enquanto que o vermelho indica um desempenho menos bom.

Os utilizadores do TDB são todos os colaboradores internos de Alfa, incluindo chefias e subordinados, os quais têm acesso ao mesmo através do portal no site de Alfa. O acesso é reservado aos colaboradores internos por se considerar que “*as métricas utilizadas começaram a revelar informação interessante à qual os fornecedores de Alfa não devem ter acesso*”, revela um coordenador de área de Alfa. No entanto um dos diretores de Alfa afixa nas paredes do seu gabinete os TDB's mensais o que faz com que a informação seja

indiretamente cedida a todos os colaboradores. No que respeita ao acompanhamento e detalhe da informação dos TDB's, o acesso é apenas para os coordenadores e diretores. Por se verificar que existem indicadores cuja medição não é possível de efetuar mensalmente, como é também o caso de indicadores contemplados no SGD os quais são medidos através de inquéritos, por exemplo, Alfa encontra-se a desenvolver um TDB anual, que contemple todas estas questões.

Como foi referido logo no início, para além do TDB o outro vetor chave na gestão de Alfa é o SGD. TDB e SGD estão ligados na medida em que o TDB “bebe” a informação produzida no SGD através do *software* Cognos. O SGD surgiu em 2007, introduzindo a componente objetivos na avaliação do desempenho dos colaboradores. A avaliação de desempenho já estava prevista no BSC, no entanto era considerada demasiado estruturada e apenas assente na componente comportamental. Assim os colaboradores de Alfa são hoje avaliados nos seguintes pontos: i) competências, ii) atitudes, iii) objetivos. As competências e atitudes são avaliadas por colaborador, enquanto que os objetivos são avaliados por UN. No caso dos diretores a componente com mais peso na avaliação é a dos objetivos. A determinação dos objetivos é feita em cascata:

Figura 9 – Processo de definição de Objetivos em Alfa

Objetivos	Quem define	Quem aprova	Peso
Objetivos do Grupo	Direção de Pessoal do Grupo	-	30%
Objetivos de Alfa	Administração de Alfa + Dir. Pessoal + Administrador do Pelouro	-	30%
Objetivos específicos de cada direção	Diretores responsáveis	Administração de Alfa	20%
Objetivos específicos de cada UN	Coordenador da UN	Diretor responsável	15%
Objetivos por colaborador	Coordenador da UN	Coordenador da UN	5%

Fonte: Entrevista com coordenador de Alfa

Os objetivos com maior peso são os de Grupo e os de Alfa, já os objetivos por colaborador embora contem para a avaliação de desempenho têm um peso muito reduzido. O grau de concretização dos objetivos definidos obtém-se através da soma da percentagem de cumprimento dos vários níveis de objetivos, que se converte por fim num resultado que está

previsto numa escala que vai de 1 a 6 (1 – Não adequado; 2 – Necessita melhorar; 3 – Adequado; 4 – Bom; 5 – Muito Bom; 6 – Excelente).

5.5. Caso de Alfa e confronto com outros estudos empíricos

O caminho percorrido por Alfa até enquadrar na sua estrutura os meios certos para controlo de gestão não foi de todo linear. A implementação do BSC representou em Alfa não só a possibilidade de implementar uma nova ferramenta de gestão, mas também uma mudança a nível cultural. Como foi referido logo de início, a empresa Alfa resultou da fusão de onze empresas do Grupo Beta, cada uma delas naturalmente com as suas especificações. Sundin et al. (2010) realizou um estudo empírico numa empresa australiana de distribuição de eletricidade no mercado de retalho (já referido anteriormente), que também resultou da fusão de várias outras empresas. Segundo o autor, e à semelhança de Alfa, a empresa australiana herdou vários sistemas de gestão, de contabilidade e também diferentes culturas, pelo que *“a organização teve que desenvolver uma abordagem padrão e unificada para gerir os diferentes sistemas e culturas, e em última análise desenvolver uma identidade única (...)”* (Sundin et al., 2010, pp. 233).

Em Alfa, esta abordagem padrão assentou em grande parte na introdução de sistemas de controlo de gestão, nunca antes utilizados sequer na empresa mãe. Beta caracterizavam-se por manter uma estrutura hierárquica bastante rígida, assim como um histórico inexistente ao nível do controlo de gestão. Qualquer alteração que desafiasse as práticas de gestão utilizadas até então e que submetesse os gestores a um controlo inevitável, estavam sujeitas a grande resistência por parte dos utilizadores. Para além disso, e apesar de não ter sido referido propositadamente na descrição da empresa, o único acionista de Beta é o Estado Português e por sua vez, a única acionista de Alfa é Beta, pelo que entre muitos colaboradores parecia não vigorar uma cultura rígida relativa ao controlo de desempenho. Uma das grandes problemáticas estava relacionada com a introdução de uma gestão baseada em indicadores, métricas, mapas estratégicos, avaliação de desempenho, no fundo, conceitos que não eram utilizados pelos gestores até à altura e dos quais não se sentia necessidade, nomeadamente após se ter a perceção das dificuldades sentidas na sua utilização prática.

Havia nos gestores um sentimento de desconfiança em relação ao BSC, na medida em que o viam como um meio de controlar o seu trabalho, e de averiguar suspeitas sobre si e sobre as suas atividades (Pimentel e Major, 2009). Este sentimento por parte da gestão de topo limitava a própria evolução do BSC na empresa. Como refere Cokins (2005) in Tayler (2010)

o envolvimento dos gestores na implementação do *scorecard* aumenta o impacto deste na organização e tal é provado pelo estudo realizado por Janota e Major (2012) sobre a implementação do BSC numa empresa farmacêutica portuguesa, na qual o quadro de Diretores teve um papel determinante no sucesso de implementação e utilização deste instrumento de gestão (embora também se tivesse verificado posteriormente o seu abandono). A disponibilidade do Diretor Executivo na fase inicial de contactos com consultoras e o papel da Direção em geral no apoio à divulgação da ferramenta na organização foram importantes para motivar os colaboradores a utilizá-la com rigor. O conceito de “raciocínio motivado” referido por Taylor (2010) no âmbito de um estudo relativo à análise dos benefícios do BSC na avaliação das finalidades da estratégia, e já descrito anteriormente, pode de algum modo enquadrar-se no caso de Alfa. Na verdade as motivações individuais dos Diretores e gestores das várias UN vieram limitar a eficácia do BSC. O autor deste conceito sugere que “*uma visão causal do scorecard em conjunto com a participação dos gestores na seleção de medidas, ajudaria a atenuar estes efeitos*” (Taylor, 2010, pp. 1097). Acontece que no caso de Alfa, por um lado, não foram definidas relações causais, por outro, os gestores, no geral, não manifestaram interesse em intervir mais ativamente no processo de implementação do BSC, pelo contrário, em alguns casos não o utilizavam sequer, noutros davam primazia à utilização dos Relatórios de apoio ao BSC em vez do instrumento em si. Por estes motivos, Hartwick e Barki (1994) *in* Wiersma (2009, pp. 240) consideram que o uso individual de sistemas de informação difere entre os gestores, mesmo quando são as próprias empresas a adotá-los e a pressionar os gestores a utilizá-los. Reforçam ainda os mesmos autores que “*apesar da intensidade e da finalidade do uso, ainda há uma considerável variação no uso do BSC, o que sugere que os gestores têm um poder considerável sobre se e como utilizam o sistema*”.

Sundin *et al.* (2010) no estudo realizado, já referido, concluem sobre fatores que consideram influenciar o equilíbrio do BSC, entre eles o desejo de equilíbrio, a capacidade dos *stakeholders* exercerem pressão relativamente aos seus interesses, a existência de outros sistemas de controlo de gestão, a cultura organizacional e o peso da liderança de gestão. Dos fatores enumerados os dois últimos aplicam-se particularmente no caso de Alfa.

O desinteresse dos gestores de topo e até intermédios, indiretamente, veio desencadear mais um entrave para a evolução do BSC, isto é, a dificuldade em “disseminar” o uso da ferramenta pelos vários níveis da organização. Na verdade sem a utilização do BSC pelo Diretor da UN, o responsável ou coordenador da mesma consequentemente também não lhe daria uso, condenando assim o sucesso do mesmo. Num estudo realizado por Wiersma (2009,

pp. 249) em empresas holandesas utilizadoras do BSC sobre a finalidade das suas utilizações, conclui, entre outros pontos, que “*a organização, as UN e os próprios gestores individualmente influenciam o uso do BSC*”.

Para além da envolvente que condicionou o avanço regular do BSC em Alfa, também a conceção do próprio instrumento apresentou alguns percalços quer ao nível do *software*, quer em termos da perceção da sua utilização prática. O *software* utilizado inicialmente era considerado pouco flexível, de difícil adaptação à estrutura de Alfa, contribuindo para o desânimo dos colaboradores. Também o facto de o BSC não ter tido desde o início uma ligação direta ao orçamento de Alfa obrigou a que se recorresse a outros suportes de gestão, como os Relatórios, o que evidenciou mais uma falha. A dispersão da informação e o grande foco nas questões informáticas relativas ao BSC reduziram o interesse dos intervenientes no processo. Neumann et al. (2010) analisou a forma como os gestores usam a informação do BSC num estudo realizado numa empresa de vestuário feminino e concluiu que, por um lado os gestores têm dificuldade em fazer um uso equilibrado de medidas financeiras e não financeiras na sua atividade, mostrando preferência pelas financeiras (embora não seja exatamente esta a problemática de Alfa), por outro, as empresas que utilizam o BSC tipicamente ignoram ou escolhem até metade da informação apresentada no *scorecard*. Quer isto dizer que a informação transmitida pelo BSC deve ser clara e simples de interpretar, caso contrário os gestores acabam por dar preferência a outros meios de controlo de mais fácil acesso (como eram os Relatórios utilizados em Alfa).

Por fim e não menos importante, é também de referir que desde a implementação do BSC e até ao momento, a estratégia de Beta não tem sido transmitida de forma clara a Alfa. Os objetivos que estavam na génese da introdução do BSC em Alfa foram-se dispersando à medida que as várias fases de implementação se sucediam demoradamente e que alguns dos principais impulsionadores do projeto, como foi o caso de um dos membros do Conselho de Administração de Alfa, foram mobilizados para outras áreas da empresa. Os colaboradores entrevistados confessaram não existir ligação entre a atividade de Alfa e a estratégia de Beta, tendo sido eventualmente por esse motivo que em 2007 novas diretrizes da Administração começaram a surgir sob a forma dos PTE's e do Programa Genesis que duraram até 2010. Hoje em dia, e apesar da existência do TDB e do SGD, o coordenador da área de Suporte Operacional confessou, como já foi referido, existir uma autonomia excessiva de Alfa relativamente a Beta, a qual se poderá resolver um dia com a implementação de um novo BSC que contemple todas estas questões.

Capítulo VI – Conclusões, limitações e pistas para investigações futuras

6.1. Conclusões

Através da pesquisa desenvolvida foi possível analisar a origem dos sistemas de gestão contabilística e posteriormente a evolução dos sistemas ao nível do controlo de gestão. Neste contexto, foi determinante identificar o BSC e perceber o modo como foi concebido por Kaplan e Norton, assim como a forma como propuseram a sua utilização prática no contexto organizacional enquanto instrumento de apoio à gestão de desempenho e essencialmente à gestão estratégica.

Para além da análise do BSC o presente estudo permitiu analisar este instrumento à luz da perspetiva crítica de outros autores e até de outros modelos, uns já existentes, como o TDB, outros que lhe sucederam com base nas suas limitações ou na possibilidade da sua complementação.

Após a revisão de literatura e através do estudo de caso apresentado procurou-se analisar o processo de implementação do BSC em Alfa que, de acordo com a perspetiva de Kaplan e Norton não terá resultado conforme previsto à luz da teoria desenvolvida por estes autores. Apesar disso, através do exemplo retratado, foi possível concluir que o BSC foi um ponto de partida para que as organizações construíssem os seus próprios modelos de gestão, “sincronizados” com as suas necessidades e com a sua cultura.

Os colaboradores de Alfa entrevistados não assumiram o projeto de implementação do BSC como um fracasso e referiram até o seu abandono como um processo de adaptação e evolução para uma nova solução ao nível do controlo de gestão de Alfa baseada em dois pilares, o TDB e o SGD. Concluíram que o BSC na sua conceção original contribuiu sim para delinear um modelo próprio que se adaptasse à estrutura de Alfa.

Relativamente às questões de investigação definidas pode concluir-se o seguinte:

- Questão 1 – Como se desenvolveu o processo de implementação do BSC em Alfa?

Ao longo da análise dos documentos internos cedidos e das entrevistas realizadas foi possível identificar com clareza que embora existisse um plano com etapas bem definidas para a implementação do BSC em Alfa, o cumprimento dessas etapas não foi de todo linear. Havia evidentemente uma lógica de implementação do instrumento em cascata, que começava com a definição das diretrizes estratégicas a nível corporativo as quais iriam “afunilar” até a um

nível individual. Apesar do principal impasse na implementação deste projeto ter acontecido na fase III, devido, por um lado, à demora na sua conclusão do Conselho de Administração de Alfa de um dos principais impulsionadores do BSC na empresa, considero que já na fase II a execução do plano definido começou a vislumbrar grandes dificuldades. Não seria correto afirmar que este projeto foi desde logo condenado desde o seu início, dado que a implementação de qualquer instrumento de gestão requer a adaptação à estrutura organizacional em questão, no entanto é um facto que a sua execução atravessou inúmeras dificuldades das quais não é demais destacar a resistência e falta de motivação dos colaboradores de todos os níveis hierárquicos, nomeadamente dos níveis superiores.

- Questão 2 – Quais as dificuldades sentidas na implementação e utilização do BSC em Alfa?

Relativamente a esta questão é possível estabelecer uma relação de causa-efeito entre as dificuldades de implementação do BSC e, posteriormente, as dificuldades na sua utilização. Começando pelas dificuldades de implementação, verifica-se que ao longo da descrição efetuada das diversas fases são evidentes as lacunas ao nível do *software* informático que suportava o BSC (que foi complementado e quase substituído pelos Relatórios), a falta de confiança nos indicadores e na sua medição, o desinteresse dos gestores na utilização do BSC por não lhe reconhecerem utilidade ou credibilidade assim como o abandono das reuniões de *roll-out*. A passagem lenta de uma fase de implementação para outras motivou também o desinteresse dos utilizadores.

Era evidente a desmotivação dos gestores na utilização do BSC, os quais se recusavam até a utilizá-lo. Uma das grandes dificuldades sentidas na utilização do BSC pode dizer-se que esteve relacionada com essa atitude quase defensiva da parte dos gestores de topo, a qual condicionou a recetividade e acesso ao BSC dos restantes colaboradores em níveis hierárquicos inferiores. Naturalmente que as dificuldades técnicas de utilização do *software* em si, assim como a utilização paralela do *excel* e dos Relatórios como suportes complementares ao *software* escolhido, vieram desfocar igualmente a atenção dos colaboradores.

De referir ainda uma outra dificuldade que considero ter sido transversal à implementação e à utilização e que está relacionada com a própria cultura da empresa. Alfa não tinha tradição em controlo de gestão e os colaboradores não estavam preparados para acolher um sistema que delineasse indicadores orientadores da sua atividade e que avaliasse o seu desempenho no

cumprimento dos objetivos definidos. Os colaboradores sentiam-se, equivocadamente, controlados, quase espiados, não compreendendo o verdadeiro objetivo do BSC.

- Questão 3 - Quais os motivos que originaram a adaptação/abandono do BSC em Alfa?

Todos os impasses identificados ao longo da implementação do BSC levaram a que se chegasse à conclusão de que o projeto concebido inicialmente não tinha condições para continuar. Julgo ter havido uma tomada de consciência da impossibilidade de conclusão efetiva do projeto em si. Na verdade, nunca seria possível cumprir a última fase de implementação, que previa a construção dos *scorecards* individuais, quando ainda havia áreas que não tinham começado sequer a utilizar o BSC por direção, conforme previsto na fase III. A conclusão deste projeto não tinha, portanto, uma data fim à vista, para além de que eram evidentes as suas limitações e a inutilidade da sua continuidade.

Como referiram os entrevistados Alfa começou também a ter uma maior consciência das suas necessidades enquanto organização. Não lhes era útil uma ferramenta de gestão complexa e com um tempo e qualidade de resposta pouco satisfatório e fiável. Necessitavam de uma ferramenta abrangente, dinâmica, de um modelo de gestão mais fático e tático (como referiu um dos entrevistados) e claramente mais impositivo. A utilização do TDB em conjunto com o SGD resultaram desta forma da reflexão e adaptação do modelo idealizado inicialmente (BSC), mas ajustado à realidade de Alfa. Os seis anos durante os quais Alfa trabalhou o BSC foram fundamentais para que se conhecesse melhor a organização, as suas necessidades e para que os colaboradores se familiarizassem com o conceito de controlo de gestão e que pelo menos o aceitassem como algo inevitável.

6.2. Limitações

No desenvolvimento deste estudo foram identificadas algumas limitações. A principal limitação está relacionada com o facto de o projeto de implementação do BSC em Alfa ter decorrido entre 2001 e 2006. Por um lado, graças a esta distância temporal foi possível identificar quais as consequências do projeto no longo prazo e perceber quais os vestígios do BSC em Alfa em 2013, mesmo sem ser utilizado. Por outro lado, a reconstituição do processo de implementação e utilização do BSC tornou-se mais difícil na medida em que Diretores e colaboradores em geral que na altura faziam parte de Alfa atualmente foram mobilizados para outras áreas de Alfa ou Beta, enquanto outros já abandonaram o Grupo. Apesar disso foi

possível estabelecer dois contactos fundamentais para a análise realizada, que facilitaram o acesso a outros colaboradores e documentação interna. Numa primeira fase, o contacto com um Diretor de Alfa que já tinha realizado um estudo sobre o BSC em Alfa entre 2004/2006 e que por isso sugeriu algumas fontes de informação. Numa segunda fase, o contacto com um antigo membro da equipa do BSC em Alfa, atualmente noutras funções, foi um elemento importante na indicação de outros colaboradores a abordar, dos quais já era conhecido e por eles associado à temática em questão.

6.3. Pistas para investigações futuras

Após as entrevistas realizadas e a consulta de documentos internos foi possível perceber que atualmente Alfa atua sem ter por base um plano estratégico que oriente a sua atuação e que da parte da casa mãe não são definidas orientações estratégicas para as suas ações. Alguns dos entrevistados referiram que a evolução do controlo de gestão em Alfa poderia voltar à “posição inicial” com a construção de um novo BSC que aliasse a componente operacional à definição de uma estratégia de suporte. Uma pesquisa futura a desenvolver poderia contemplar a possibilidade de construção e implementação de um novo BSC que incidisse sobre Alfa e que aproximasse Alfa e Beta na definição de uma estratégia comum ou complementar.

Referências Bibliográficas

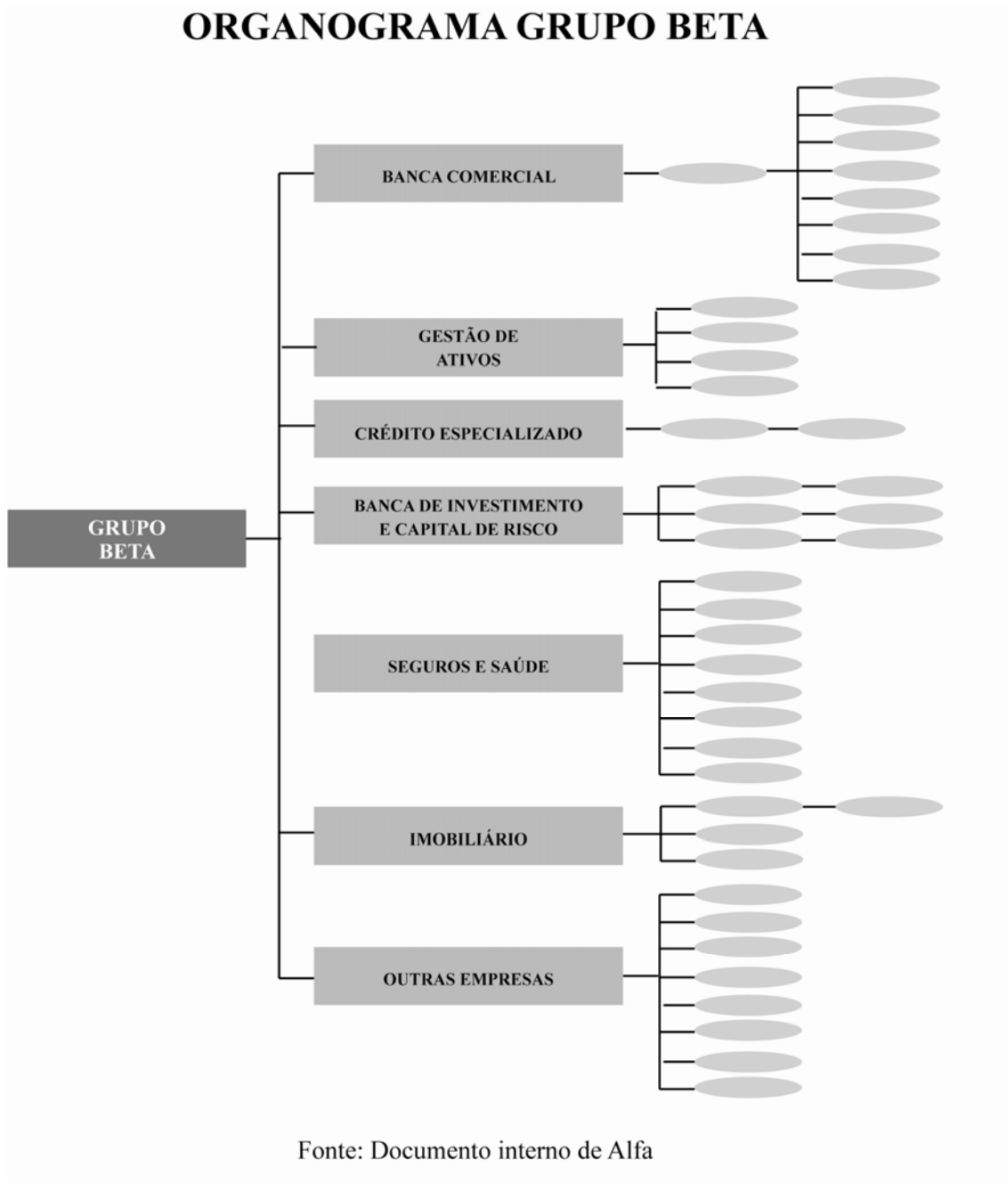
- Bessire, D. e Baker, C. 2005, *The french tableau de bord and the american balanced scorecard: A critical analysis*, Critical Perspectives on Accounting 16, 645-664;
- Bourguignon, A., Malleret, V. and Norreklit, H. 2004, *The american balanced scorecard versus the french tableau de bord: The Ideological Dimension*, Management Accounting Research 15(2).
- Chytas, P., Glykas, M. e Valiris, G. 2010, *A proactive balanced scorecard*, International Journal of Information Management 31 (2011) 460-468.
- Dávila, A., e Simons, R. 1998, *Citybank: performance evaluation*, rev., Harvard Business School Case Ref. No 9-198-048.
- Davis, S. e Albright, T. 2003, *An investigation of the effect of balanced scorecard implementation on financial performance*, Management Accounting Research 15 (2004), 135-153.
- Epstein, M., Manzoni, J.F. 1998, *Implementing corporate strategy: From tableau de bord to balanced scorecards*, European Management Journal 16, No.2, 190-203;
- Huang, H. 2007, *Designing a knowledge-based system for strategic planning: A balanced scorecard perspective*, Expert Systems with Applications 36 (2009) 209-218 (ScienceDirect).
- Janota, R. e Major, M. J. 2012, *The Balanced Scorecard in a Pharmaceutical Company: A Case Study*, Global Advanced Research Journal of Management and Business Studies (ISSN:2315-5086), Vol. 1(6), pp. 240-252.
- Johnson, H. e Kaplan, R. 1987, *Relevance lost. The rise and fall of management accounting*, Boston, Harvard Business School Press.
- Jordan, H., Neves, J. C. e Rodrigues, J.A. 2005, *O controlo de gestão – Ao serviço da estratégia e dos gestores*, 8ª Edição, áreas Editora.
- Kraus, K. e Lind, J. (2010) *The impact of corporate Balanced Scorecard on corporate control – a research note*, Management Accounting Research, 21, p. 265-277.
- Kaplan, R., e Norton, D. 1992, *The balanced scorecard: Measures that drive performance*, Harvard Business Review, Jan-Fev, 71-79.
- Kaplan, R. e Norton, D. 1993, *Putting the balanced scorecard to work*, Harvard Business Review, Set-Out, 134-147.
- Kaplan, R., Norton, D. P. 1996a, *Using the balanced scorecard as a strategic management system*, Harvard Business Review(January – February), 75-85.
- Kaplan, R. e Norton, D. 1996b, *The balanced scorecard: Translating strategy into action*, Boston, Harvard Business School Press.
- Kaplan, R., e Norton, D. 1996c, *Linking the balanced scorecard to strategy*, California Management Review, Vol. 39, No.1.
- Kaplan, R. e Atkinson, A. 1998, *Advanced management accounting*, Prentice-Hall International Editions.
- Kaplan, R. e Norton, D. 2000, *Having trouble with your strategy? Then map it*, Harvard Business Review, Set-Out, 167- 176.
- Kaplan, R., e Norton, D. 2001, *Transforming the balanced scorecard from performance measurement to strategic management: Part I*, Accounting Horizons, (March), Vol.15 No.1, pp.87-104.

- Kaplan, R., e Norton, D, 2001a, *Transforming the balanced scorecard from performance measurement to strategic management: Part II*, Accounting Horizons, (March), Vol.15 No.2, pp.147-160.
- Kaplan, R., e Norton, D. 2001b, *The strategy-focused organization: How balanced scorecard companies thrive in the new business environment*, Boston, Harvard Business School Press.
- Kaplan, R., e Norton, D. 2004, *Strategy maps: Converting intangible assets into tangible outcomes*, Boston, Harvard Business School Press;
- Kaplan, R. e Norton, D. 2005, *The office of strategy management*, Harvard Business Review, Out., 72-80.
- Kaplan, R. e Norton, D. 2006, *Alignment: Using the balanced scorecard to create corporate synergies*, Boston, Harvard Business School Press.
- Kaplan, R. e Nortin, D. 2008a, *Execution premium: Linking strategy to operations for competitive advantage*, Boston, Harvard Business School Press.
- Kaplan, R. e Norton, D. 2008b, *Mastering the management system*, Harvard Business Review, Jan., 1-18.
- Kaplan, R., Norton, D. e Rugelsjoen, B. 2010, *Managing alliances with the balanced scorecard*, Harvard Business Review, Jan-Fev, 114-120.
- Lipe, M.G., e Salterio, S.E. 2000, *The balanced scorecard: Judgement effects of common and unique performance measures*, The Accounting Review 75(3), 283-298.
- Malmi, T. (2001), *Balanced scorecard in finnish companies : A research note*, Management Accounting Research, 12
- Merchant, K. A. e Van der Stede, W. A. 2003, *Management control systems, performance measurement, evaluation and incentives*, Prentice Hall Financial Times.
- Neumann, B., Roberts, M. e Cauvin, E. 2010, *Information search using the Balanced Scorecard: what matters?*, The Journal of Corporate Accounting & Finance , vol. 21, nº 3, p. 61-66.
- Norreklit, H., 2000, *The balance on the balanced scorecard: A critical analysis of some of its assumptions*, Management Accounting Research 11, 65-88.
- Norreklit, H., 2003, *The balanced scorecard: What is the score? A rhetorical analysis of the balanced scorecard*, Accounting, Organizations and Society, Vol.28, 591-619.
- Norreklit, H., Jacobsen, M. e Mitchell, F. 2008, *Pitfalls in using the balanced scorecard*, Wiley Periodicals, Inc., DOI 10.1002/jcaf.20436;
- Patton, M. Q. 1987, *How to use qualitative methods in evaluation*, 2ª edição, Sage Publications, Inc.
- Pimentel, L. e Major, M. J, 2006, *Implementing the Balanced Scorecard: A case study in a Portuguese service company*, Lisboa, ISCTE Business School;
- Pimentel, L. e Major, M. J. 2009, *Management Accounting Change: A Case Study of Balanced Scorecard Implementation in a Portuguese Service Company*, Lisboa, ISCTE Business School;
- Ryan, B., Scapens, R.W. e Theobald, M. 1992, *Research method and methodology in finance and accounting*, London: Thomson.
- Ryan, B., Scapens, R.W. e Theobald, M. 2002, *Research method and methodology in finance and accounting*, 2ª Edição, London: Thomson.
- Scapens, R. W. 1990, *Researching management accounting practice: The role of case study methods*, British Accounting Review 22, 259-281.
- Sundin, H., Granlund, M. e Brown, D.A. 2010, *Balancing Multiple Competing Objectives with a Balanced Scorecard*, European Accounting Review, 19, (2), pp. 203- 246.

- Tayler, W. B. 2010 *The Balanced Scorecard as a Strategy-Evaluation Tool: The Effects of Implementation Involvement and a Causal-Chain Focus*, The Accounting Review, 85,(3), pp. 1095-1117.
- Thompson, K. e Mathys, N. 2008, *The aligned balanced scorecard: An improved tool for building high performance organizations*, Organizational Dynamics, Vol.37, No. 4, pp.378-393.
- Vieira, R., Major, M. 2009, *Investigação qualitativa em contabilidade, contabilidade e controlo de gestão, teoria, metodologia e prática*. Lisboa, Escolar Editora.
- Yin, R.K. 2003, *Case study research: Design and methods*, 3ª Edição, Sage Publications.
- Wiersma, E. 2009, *For which purposes do managers use Balanced Scorecards? An empirical study*, Management Accounting Research, 20, pp. 239-251.
- Wong-On-Wing, B, Guo, L., Li, W. e Yang, D. 2006, *Accounting, organizations and Society* 32 (2007) 363-377.

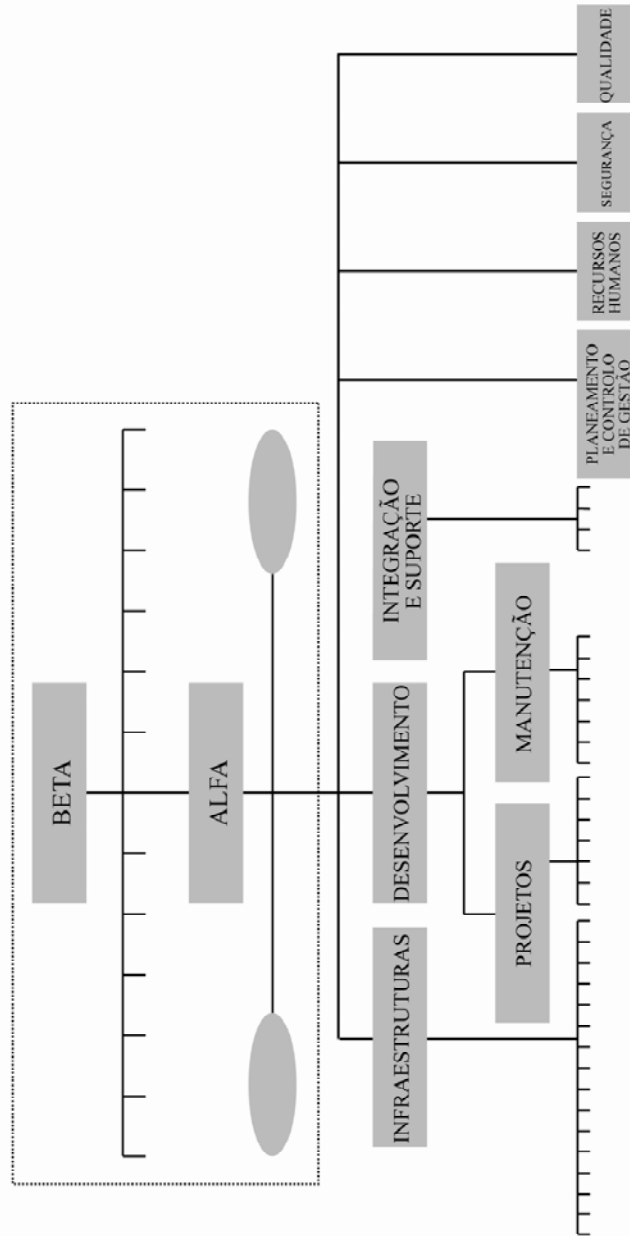
Anexos

Anexo I



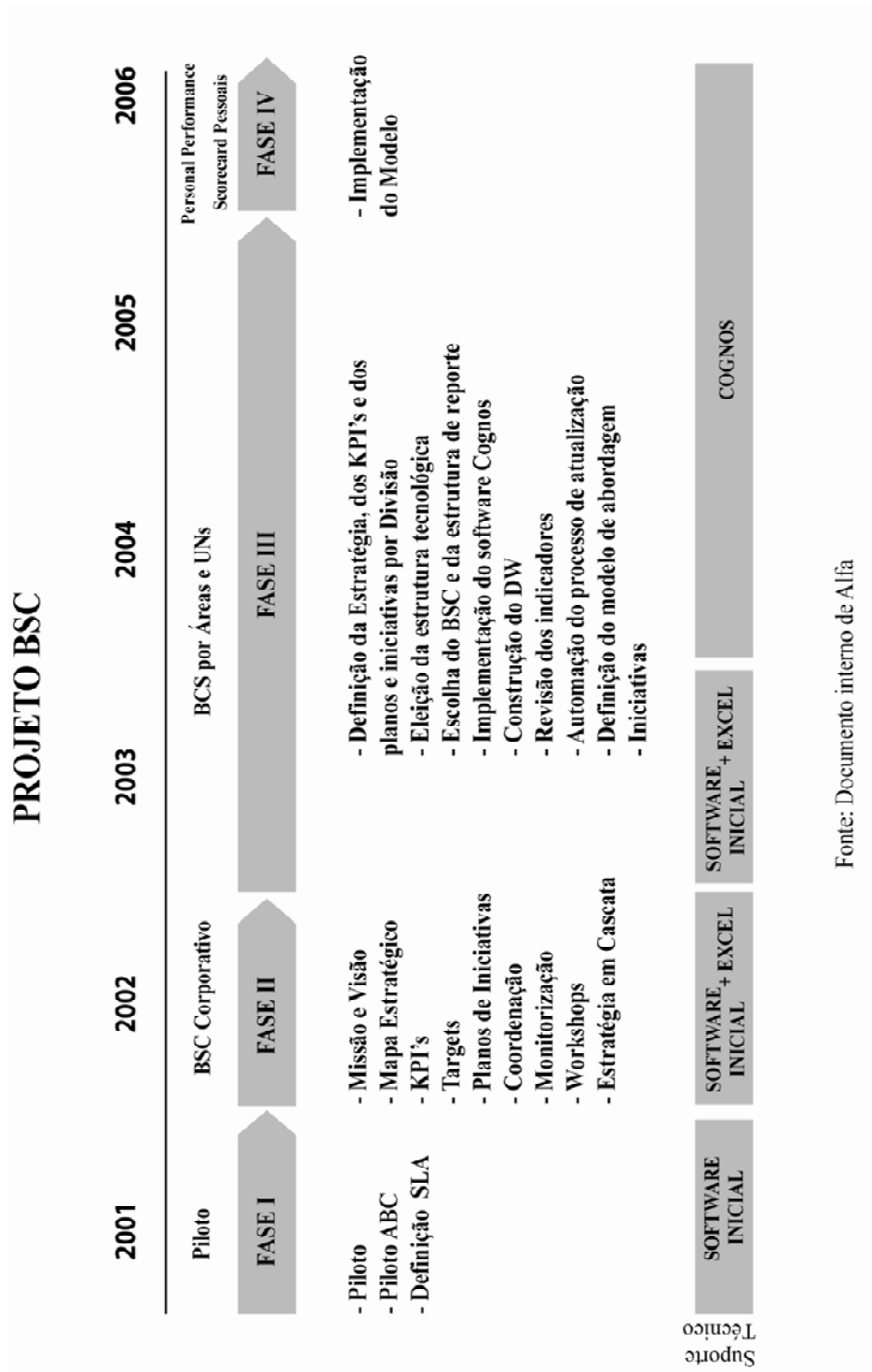
Anexo II

ESTRUTURA ORGANIZACIONAL

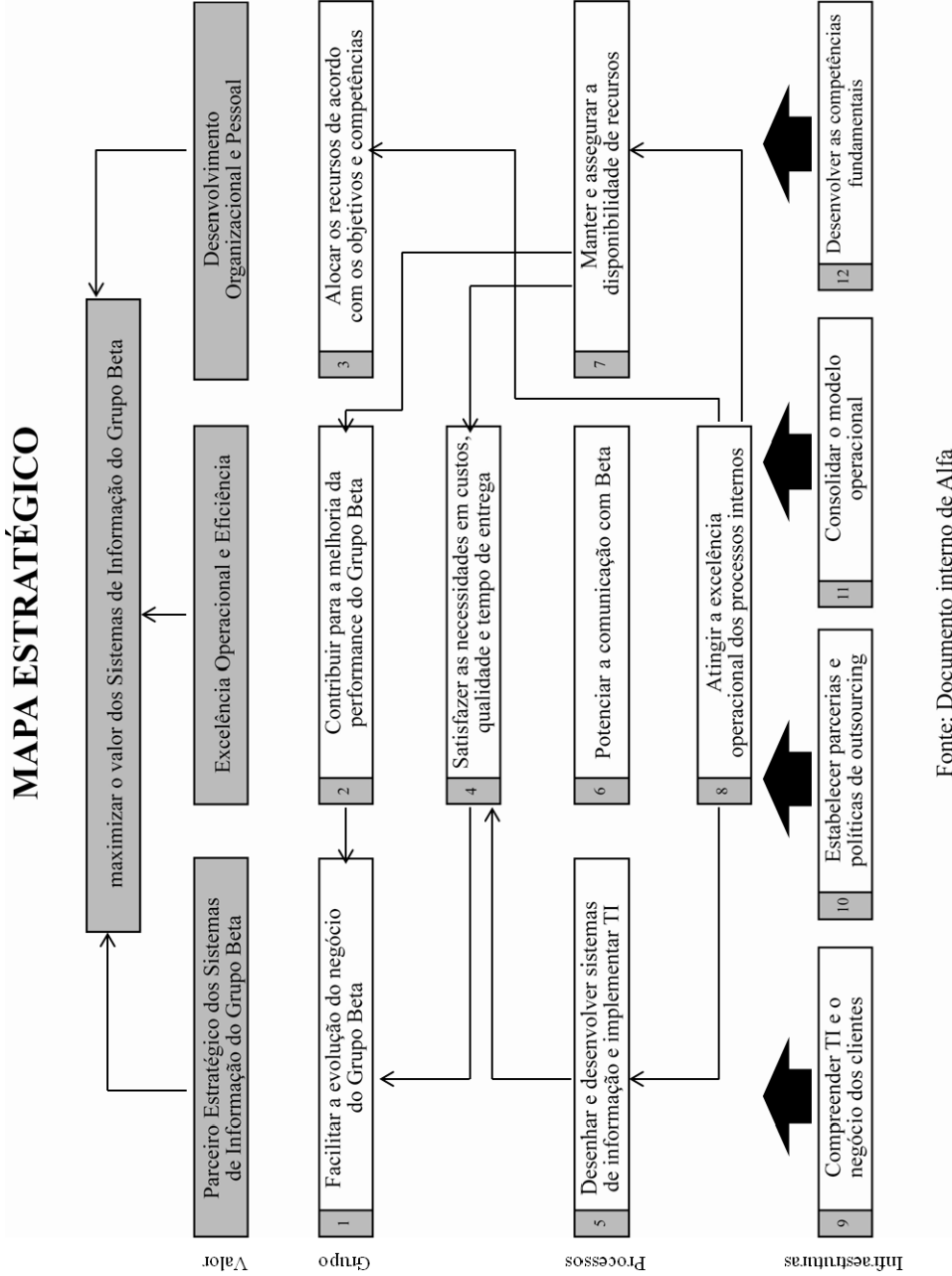


Fonte: Documento interno de Alfa

Anexo III



Anexo IV



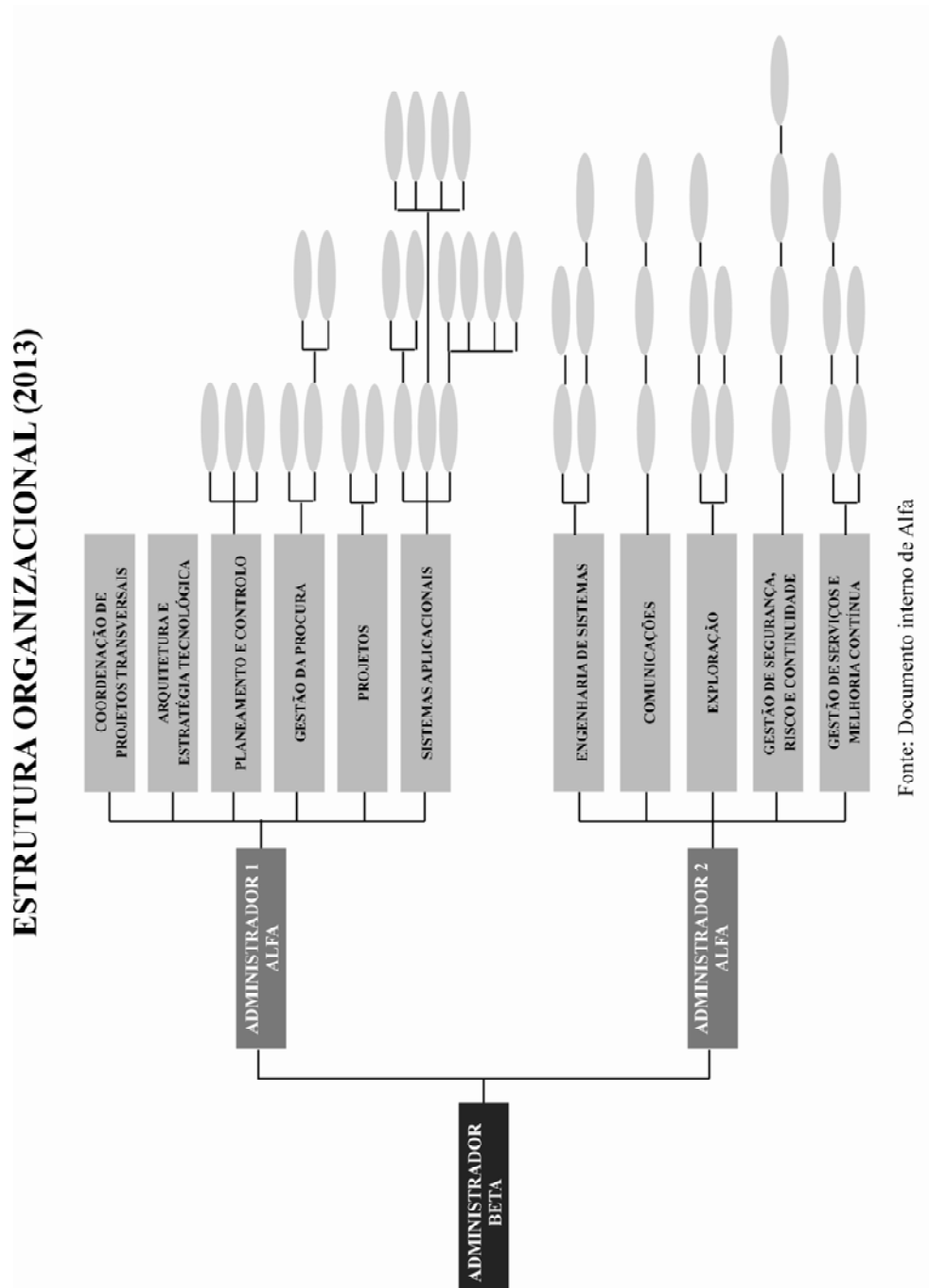
Anexo V

LISTA DE OBJETIVOS ESTRATÉGICOS E INDICADORES POR PERSPETIVA

Perspetivas	Objetivos estratégicos	Indicadores estratégicos
Valor	Facilitar a evolução dos negócios do Grupo Beta	% de realização do orçamento
		% dos custos de variação do orçamento
		% da materialização do orçamento relativamente a projetos
		% de realização relativamente ao orçamento de projetos
	Contribuir para a melhoria do desempenho do Grupo Beta	Custo total dos SI/Ativos totais
		Custo total dos SI/Nº de colaboradores
		% do orçamento de SI abrangida por Alfa
		Nº de execuções em tempo integral/ Nº de RH do AEC
	Alocar os recursos de acordo com os objetivos e competências	
	Grupo	Satisfazer as necessidades de custos, qualidade e tempo de entrega
Processos	Desenhar e desenvolver SI	% de realização de projetos prioritários

	e implementar TI	% de eficácia nos pedidos dos clientes	
		Nº de empresas agrupadas no AEC	
	Potenciar a comunicação com o Grupo Beta	Nº de acessos ao portal de Alfa na Intranet	
	Manter e assegurar a disponibilidade de recursos	% de clientes SLA realizados/satisfeitos	
	Atingir a excelência operacional dos processos internos	% de eficácia dos processos	
		% de processos na mesma situação há mais de 30 dias (GIP)	
		% de processos que originam devoluções (GIP)	
	Infraestruturas	Compreender a TI e o negócio dos clientes	% dos processos que são validados no primeiro controlo de qualidade
		Estabelecer parcerias e políticas de <i>outsourcing</i>	% de serviços oferecidos pelos fornecedores ao abrigo do SLA
			% de fornecedores SLA definidos e realizados/satisfeitos
Consolidar o modelo organizacional e a cultura inerente		Índices gerais da satisfação dos colaboradores	
Desenvolver as competências fundamentais	% de tempo reportada pelos RH internos		

Anexo VI



Anexo VII

Nome do Objetivo Estratégico	Estado	Indicador	Atual	Target	Variância	Variância %
Qualidade		% Reaberturas	%	%	%	%
		Nº tickets abertos	X	X	X	X
Prazo		% Cumprimento prazos	%	%	%	%
		% Cumprimento prazos	%	%	%	%
		Tempo médio dos pedidos	X	X	X	X
Produtividade		% de tickets fechados – desempenho	%	%	%	%
Estatística Operacional		% horas reportadas	%	%	%	%
		% horas ausências	%	%	%	%
		% horas formação	%	%	%	%
		% horas gestão	%	%	%	%
Horas Operacional		% horas operacional	%	%	%	%
		% horas manutenção corretiva	%	%	%	%
		% horas PPMS	%	%	%	%
		% horas projetos	%	%	%	%
		% horas suporte	%	%	%	%

Fonte: Documento interno de Alfa

Anexo VIII

Guião da Entrevista

A adequar em função das funções do entrevistado.

Temas a desenvolver:

1. Descrição das atividades e funções da responsabilidade do entrevistado.
2. Apresentação da empresa/UN (breve história, estrutura organizacional, nº de colaboradores, principais produtos e serviços, principais mercados, principais processos, orientações estratégicas, inserção no contexto do grupo económico, e outras informações relevantes para enquadramento);
3. Principais desafios ou mudanças recentes (por exemplo, no mercado, estrutura, tecnologia, concorrência, ...);
4. Descrição do sistema de controlo de gestão da UN e papel do controlo de gestão no contexto do grupo económico;
5. Origem da implementação de sistemas de medição de performance (BSC, TDB)
6. Descrição do sistema inicial de medição da performance e motivos da sua adoção (BSC);
7. Processo de implementação do BSC (internamente ou com o apoio de entidades externas) e evolução;
8. Clientes do BSC;
9. Papel do BSC (alinhamento à estratégia, focalização, instrumento de descentralização, definição de objetivos e metas, monitorização, tomada de decisão, instrumento de comunicação e diálogo, instrumento de avaliação, *reporting* para casa mãe...);
10. Ligação do BSC ao sistema de prémios e incentivos;
11. Nível de satisfação dos gestores/utilizadores relativamente à informação proporcionada pelo BSC.

12. Evolução/adaptação do BSC até ao atual modelo de medição da performance e que sustenta o sistema de controlo de gestão (TDB e SAD);
13. Descrição do atual sistema de medição da performance e seu processo de implementação (TDB e SAD)
14. Papel do TDB (alinhamento à estratégia, focalização, instrumento de descentralização, definição de objetivos e metas, monitorização, tomada de decisão, instrumento de comunicação e diálogo, instrumento de avaliação, *reporting* para casa mãe...);
15. Ligação do TDB e SAD ao sistema de prémios e incentivos;
16. Nível de satisfação dos gestores/utilizadores relativamente à informação proporcionada pelo TDB e SAD.

Guião da Entrevista do Estudo de Caso

A realizar na UN

Descrição das atividades e funções da responsabilidade do entrevistado.

I – Sobre o sistema de CG, adoção do BSC e evolução até à utilização de TDB e SAD

1. Descrição do atual sistema de controlo de gestão (papel do controlo de gestão, instrumentos e ligação/integração entre estes, processo de controlo de gestão, gestores envolvidos, posicionamento no contexto do grupo económico, ...);
2. Descrição do atual sistema de medição da performance (*TDB e SAD*) – estrutura, informação, indicadores, utilizadores, periodicidade, integração com outras ferramentas de controlo de gestão,...
3. Que sistema de avaliação de performance tinha a UN antes do TDB;
4. Motivos da adoção do BSC;
5. Como foi implementado o BSC (internamente ou com o apoio de entidades externas);
6. Que *software* suportava o BSC. E com que eficácia;
7. Que tipo de relatórios eram disponibilizados e com que frequência;

8. Destinatários (internos e externos) da informação do BSC;
9. Na perceção dos gestores, qual o papel do BSC (alinhamento à estratégia, instrumento de descentralização, definição de objetivos e metas, monitorização, tomada de decisão, instrumento de comunicação e diálogo, instrumento de avaliação, *reporting* para casa mãe...);
10. Ligação do BSC ao sistema de prémios e incentivos;
11. Pontos fortes e fracos do BSC;
12. Nível de satisfação dos gestores/utilizadores relativamente à informação proporcionada pelo BSC.
13. Motivos da adoção do TDB e SAD;
14. Como foi implementado o TDB e SAD (internamente ou com o apoio de entidades externas);
15. Que *software* suporta o TDB e SAD;
16. Que tipo de relatórios são disponibilizados e com que frequência;
17. Destinatários (internos e externos) da informação do TDB;
18. Na perceção dos gestores/utilizadores, qual o papel do TDB e SAD (alinhamento à estratégia, instrumento de descentralização, definição de objetivos e metas, monitorização, tomada de decisão, instrumento de comunicação e diálogo, instrumento de avaliação, *reporting* para casa mãe...);
19. Ligação do TDB e SAD ao sistema de prémios e incentivos;
20. Pontos fortes e fracos do atual sistema de gestão de desempenho;
21. Nível de satisfação dos gestores/utilizadores relativamente à informação proporcionada pelo TDB e SAD.

II – Sobre a forma de uso do TDB e SAD comparativamente com a utilização do BSC (se aplicável)

1. De que forma o TDB é comunicado à sua área de responsabilidade?
2. Que tipo de informação é proporcionada pelo TDB?
3. Na sua área de responsabilidade, quem são os destinatários da informação do TDB?

4. A estrutura e componentes do TDB (perspetivas, relações de causa e efeito, indicadores, fórmulas de cálculo) foram definidas com intervenção e contributo da sua área de responsabilidade ou de modo centralizado (consultores, área de CG)?
5. Na sua opinião, quais as principais utilizações do TDB na UN: (a) apoiar a implementação da estratégia (b) apoiar a gestão operacional no dia a dia; (c) servir de suporte à avaliação do desempenho dos gestores; (d) reportar informação de gestão para o Grupo; (e) manter alertas sobre as ameaças externas e, quando necessário, promover a mudança da estratégia da UN; (f) promover a comunicação interna horizontal e vertical; (g) outras (*referir*)?
6. Como se desenrola o processo de revisão do TDB?
 - Quem lidera o processo de revisão?
 - Quem intervém no processo de revisão?
 - Com que periodicidade?
 - Qual a ligação ao processo de formulação estratégica?
7. Como é o TDB integrado no processo de planeamento da UN?
 - Como são definidas as metas e iniciativas?
 - Quem intervém na definição de metas e iniciativas?
8. Como é usado o TDB e a informação que contém?
 - De que forma a sua área de responsabilidade descentraliza a informação que consta do TDB? Como são definidos os indicadores? E as iniciativas estratégicas?
 - A informação do TDB é usada no processo de tomada de decisão?
 - Que tipo de decisões são tomadas com base no TDB? Pode dar alguns exemplos?
 - Que reuniões são realizadas para avaliação e discussão da informação proporcionada pelo TDB (intervenientes, periodicidade, temas de discussão, resultados e ações decorrentes das reuniões);
9. Em que formato é disponibilizado o TDB aos gestores (papel, folha de cálculo, *software* específico)?
10. No seu Departamento e tendo como referência o seu TDB,
 - Os indicadores financeiros e não financeiros têm importância equivalente?

- Que importância é dada às relações de causa e efeito (se aplicáveis)?

11. A informação do TDB é disponibilizada com uma regularidade consistente com as necessidades dos gestores? Os gestores estão satisfeitos com a informação que recebem?
12. Como é que é dado *feedback* sobre os resultados alcançados nos indicadores do TDB? E que impacto tem esse *feedback*?
13. Como se sabe que os objetivos foram cumpridos?
14. Acha que a sua área de responsabilidade está alinhada com a estratégia da UN?
15. O TDB está ligado ao sistema de avaliação de desempenho e à atribuição de prémios e incentivos? Como?
16. Qual o sentimento atual relativamente à utilidade e eficácia do TDB e SAD? Em que aspetos o TDB e SAD agrada ou desagrada aos gestores da UN?