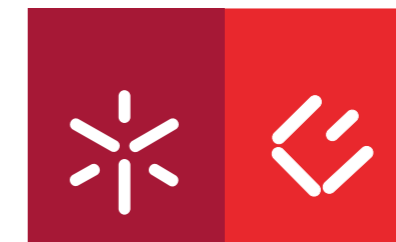


Elda Manuela Araújo Oliveira **A integração da sustentabilidade no *Balanced Scorecard*: um estudo de caso**

UMinho | 2010

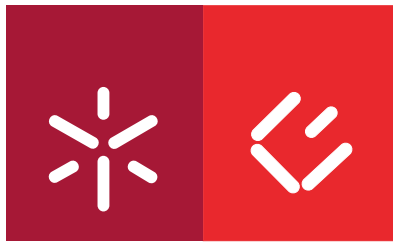


**Universidade do Minho**  
Escola de Economia e Gestão

Elda Manuela Araújo Oliveira

**A integração da sustentabilidade no  
*Balanced Scorecard*: um estudo de caso**

Fevereiro de 2010



**Universidade do Minho**

Escola de Economia e Gestão

Elda Manuela Araújo Oliveira

**A integração da sustentabilidade no  
*Balanced Scorecard*: um estudo de caso**

Tese de Mestrado  
Mestrado em Contabilidade

Trabalho realizado sob a orientação da  
**Prof. Doutora Filomena Antunes Brás**

Fevereiro de 2010

É AUTORIZADA A REPRODUÇÃO INTEGRAL DESTA TESE/TRABALHO APENAS PARA EFEITOS DE INVESTIGAÇÃO, MEDIANTE DECLARAÇÃO ESCRITA DO INTERESSADO, QUE A TAL SE COMPROMETE;

Universidade do Minho, \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_\_\_

Assinatura: \_\_\_\_\_

## **Agradecimentos**

A presente dissertação de mestrado reflecte uma longa caminhada nem sempre fácil de percorrer. No entanto, para ultrapassar os momentos mais difíceis, muito valeu o apoio, a compreensão, a generosidade e o eterno carinho daqueles que me são mais próximos.

Desde o início da dissertação contei com a confiança e o apoio de inúmeras pessoas. Sem estes contributos, esta investigação não teria sido possível.

À Professora Doutora Filomena Antunes Brás, orientadora da dissertação, agradeço o apoio, a partilha do saber e as valiosas contribuições para este trabalho.

À SIMRIA – Saneamento Integrado dos Municípios da Ria, concessionária do Sistema Multimunicipal de Saneamento da Ria de Aveiro, agradeço a abertura que todos demonstraram e a possibilidade que me deram de realizar o estudo de caso e em especial a importante colaboração da Dr.<sup>a</sup> Margarida André, do Eng.<sup>o</sup> Paulo Vieira, da Eng.<sup>a</sup> Palmira Gaiola e do Sr. Hugo Silva. Sem vocês este trabalho não teria sido possível.

Finalmente, gostaria de agradecer de forma muito especial aos meus Pais e Irmão pelo seu carinho, apoio sempre incondicional, e grande incentivo, na prossecução dos meus estudos e da minha actividade profissional, ao longo da vida.

A ti Hélder, o meu muito obrigado por estares sempre presente!

## Resumo

A implementação do BSC numa organização implica uma profunda mudança na maneira como a empresa é gerida, sendo que a sua implementação não é uma tarefa simples, pois os desafios surgem antes mesmo de se decidir utilizar o BSC. Neste contexto, a literatura tem evidenciado as dificuldades e obstáculos enfrentados pelas organizações na implementação e uso do BSC (por exemplo Hoque e James, 2000; Martinsons, 1999; Sanger, 1998). Os sistemas de medição de desempenho (SMD) representam uma das ferramentas mais usadas para aumentar a probabilidade de os objectivos traçados serem atingidos (Ferreira, 2009).

Os resultados obtidos em alguns estudos sugerem que a adopção do BSC tem um impacto positivo no desempenho empresarial (Hoque e James, 2000; Davis e Albright, 2004; Malina e Selto, 2001). Mas, contrariamente, outros estudos têm mostrado alguns impactos negativos desta abordagem (Maiga e Jacobs, 2003; Braam e Nijssen, 2004; Strohhecker, 2004).

A integração da sustentabilidade no BSC é uma das novas áreas de aplicação do modelo (Ferreira, 2009). A sustentabilidade refere-se à condição em que a actividade económica e empresarial atende às necessidades do presente, sem comprometer a capacidade de satisfação das necessidades das gerações futuras (Hansen e Mowen, 2005). Este conceito envolve três dimensões: a económica, a social e a ambiental (Ferreira, 2009). Além disso, a utilização do BSC torna o processo relativamente simples nas questões de sustentabilidade para a gestão dos processos de desempenho (Ferreira, 2009). Segundo Figge *et al.* (2002) existem três níveis de sustentabilidade no BSC, os quais serão desenvolvidos ao longo deste trabalho.

Este estudo tem como objectivo investigar se o BSC melhora o desempenho organizacional, isto é, tratar as relações de sustentabilidade e de medida de desempenho do BSC numa empresa do sector das águas: SIMRIA – Saneamento Integrado dos Municípios da Ria, SA. A SIMRIA é responsável pela construção, gestão e exploração do sistema multimunicipal de saneamento da Ria de Aveiro – Portugal, sob uma concessão por um período de 50 anos. Em geral, este estudo pretende contribuir para o estudo do BSC, no que concerne à integração da sustentabilidade no BSC. O nosso objectivo é compreender as razões que levaram à adopção desse modelo, os benefícios decorrentes da sua adopção e perceber se estes resultados correspondem às expectativas da empresa. Além disso, o nosso objectivo é, também, melhorar o conhecimento desta ferramenta de gestão, ainda escassa em Portugal (Russo, 2006; Sousa, 2001)

**Palavras-chave:** Balanced Scorecard, Implementação, Sustentabilidade, Estudo de Caso, Indústria da Água.

## Abstract

Implementing the *Balanced Scorecard* (BSC) in an organization requires a deep change in the way the company is managed. Its implementation process is not an easy task, because the challenge starts even before deciding to use the BSC. In this context, Literature describes some of the pitfalls faced by organizations in the implementation and use of the BSC (Hoque and James, 2000; Martinsons, 1999; Sanger, 1998). The performance measurement systems represent one of the most used tools to assure that the company's goals are accomplished (Ferreira, 2009). Some studies suggest that the adoption of the BSC has a positive impact on business performance (Hoque and James, 2000, Davis and Albright, 2004; Malina and Selto, 2001). Other studies show some negative impacts in this approach (Maiga and Jacobs, 2003; Braam and Nijssen, 2004; Strohhecker, 2004).

The integration of sustainability in the BSC is a new area of application of the model (Ferreira, 2009). Sustainability refers to the condition in which economic activity and business addresses the needs of the present without compromising the ability to meet the needs of future generations (Hansen and Mowen, 2005). This concept involves three dimensions: the economic, the environmental and the social one (Ferreira, 2009). Also, the use of BSC makes the process relatively simpler in the issues of sustainability for the performance management processes (Ferreira, 2009). According to Figge et al. (2002) there are three levels of integration of sustainability in the BSC that will be explained throughout this work.

This study aims to investigate whether the BSC improves organizational performance, that is, addresses the relationship of sustainability and performance measurement of BSC in a business water company: SIMRIA – Saneamento Integrado dos Municípios da Ria, SA. SIMRIA is responsible for construction, management and operation of multi-municipal wastewater of the Ria de Aveiro - Portugal, under a grant for a period of 50 years. In general, this study aims to contribute to the study of the BSC, regarding the integration of sustainability in the BSC. Our goal is to understand the reasons for adopting this model, the benefits of its adoption and see if these results match the expectations of the company. Moreover, our aim is also to improve the knowledge of this management tool, still scarce in Portugal (Russo, 2006; Sousa, 2001).

**Keywords:** Balanced Scorecard, Implementation, Sustainability, Case Study, Water Industry.

## ÍNDICE

<b>Agradecimentos .....</b>	<b>iii</b>
<b>Resumo .....</b>	<b>iv</b>
<b>Abstract .....</b>	<b>vi</b>
<b>Índice de Tabelas.....</b>	<b>ix</b>
<b>Índice de Figuras .....</b>	<b>ix</b>
<b>Lista de Abreviaturas e Siglas .....</b>	<b>x</b>
<b>Capítulo I – Introdução .....</b>	<b>11</b>
1.1 – Contextualização do problema em estudo e estrutura do artigo .....	11
1.2 - Objectivos do estudo e questões de investigação .....	13
<b>Capítulo II – Revisão da Literatura.....</b>	<b>14</b>
2.1 - O Balanced Scorecard .....	14
2.2 – Comparando o Balanced Scorecard (BSC) e o Tableau de Bord (TDB).....	18
2.3 - Vantagens e limitações do BSC .....	21
2.4 - O Processo de implementação do BSC .....	24
2.4.1 - Estrutura, Apoio e Cultura Organizacional .....	24
2.4.2 - Razões para implementar o BSC.....	25
2.4.3 – Falhas na implementação do BSC .....	26
2.5 – O Desempenho Organizacional .....	28
2.6 – A Sustentabilidade .....	30
<b>Capítulo III – Metodologia.....</b>	<b>33</b>
3.1 – Estudo de Caso – caracterização e motivação para a escolha da metodologia.....	33
3.2 – Desenvolvimento do estudo de caso – principais passos e opções.....	35
<b>Capítulo IV – Estudo de Caso.....</b>	<b>39</b>
4.1 - Apresentação da empresa .....	39
4.2 – O Sector das águas em Portugal .....	42
4.3 – A implementação do BSC na SIMRIA .....	44
4.4 – Fases do processo de implementação do BSC na SIMRIA .....	49
4.5 – A adopção do BSC e o impacto na avaliação de desempenho .....	51
4.6 – A integração da sustentabilidade no BSC .....	52
4.7 – Apresentação dos resultados .....	56
<b>Capítulo V – Conclusão .....</b>	<b>57</b>



<b>Referências Bibliográficas.....</b>	<b>60</b>
<b>Anexos .....</b>	<b>67</b>
Anexo 1 – Entrevistas .....	67

## Índice de Tabelas

Tabela 1 – Comparação com o Sector das Águas e Resíduos em Portugal.....	44
--	----

## Índice de Figuras

Figura 1 – Tradução da Visão e Estratégia: Quatro Perspectivas.....	15
Figura 2 – Estrutura Accionista.....	40
Figura 3 – Estrutura Organizacional.....	40
Figura 4 – Funcionamento da empresa.....	42
Figura 5 – Mapa da Estratégia da SIMRIA.....	46

## **Lista de Abreviaturas e Siglas**

ABC – Custeio Baseado nas Actividades

AdP – Águas de Portugal

APCER – Associação Portuguesa de Certificação

ARH – Administrações das Regiões Hidrográficas

BSC – Balanced Scorecard

ERSAR – Entidade Reguladora dos Serviços de Águas e Resíduos

(a entidade reguladora mudou o seu nome no final de 2009, pelo que ERSAR é o actual nome do “antigo” IRAR – Instituto Regulador de Águas e Resíduos)

NIS – Nova Sociologia Institucional

NP – Norma Portuguesa

NQT – Núcleo de Qualidade Total

SFO – Strategy-Focused-Organisation

SGI – Sistema de Gestão Integrado

SIMDoc – Sistema Informático de Gestão Documental

SIMRIA – Saneamento Integrado dos Municípios da Ria, S.A.

SMD – Sistema de Medição de Desempenho

TDB – Tableaux de Board

## Capítulo I – Introdução

### 1.1 – Contextualização do problema em estudo e estrutura do artigo

O conceito *Balanced Scorecard* (BSC) foi inicialmente proposto, em artigo, por Kaplan e Norton em 1992 e mais tarde desenvolvido num livro publicado em 1996 (Kaplan e Norton, 1992, 1996). Do ponto de vista da investigação empírica é inegável o crescimento do número de estudos sobre o BSC, constatando-se o interesse em realizar estudos que justifiquem em profundidade as razões do uso, adaptações e implicações da adopção do BSC (Kausurien, 2002).

Inicialmente o BSC foi proposto como um instrumento de medição de desempenho. Mas esta ideia evoluiu e rapidamente passou a ser visto como um sistema de gestão de desempenho. A prática de utilizar o BSC para comunicar o desempenho organizacional, aos vários grupos de interesse na organização, é particularmente usual (Olve *et al.*, 1999).

A implementação do BSC numa organização implica uma profunda mudança na maneira como a empresa é gerida. Neste contexto, a literatura tem mostrado que as organizações encontram dificuldades e obstáculos na implementação e utilização do BSC (por exemplo Hoque e James, 2000; Martinsons, 1999; Sanger, 1998).

Por outro lado, o conceito de desenvolvimento sustentável tem vindo a ter uma atenção acrescida nos últimos anos (Ferreira, 2009: 323):

*“O conceito de sustentabilidade envolve a consideração da dimensão económica, da dimensão ambiental e da dimensão social representando, desse modo, um conceito mais amplo que o de eco eficiência (que enfatiza as dimensões económica e ambiental.)”*

De acordo com Figge *et al.* (2002) existem três níveis de integração da sustentabilidade no BSC, que serão apresentados no segundo capítulo deste trabalho.

O presente trabalho divide-se em cinco capítulos. Após introdução do tema, apresentação das principais motivações subjacentes ao tema e a fixação dos seus objectivos, a presente dissertação subdivide-se em mais quatro capítulos.

No capítulo dois realiza-se a revisão de literatura, caracterizando-se brevemente o sistema de gestão BSC, bem como da sua evolução ao longo do tempo. Faz-se uma breve comparação entre o *Tableau de Board* (TDB) e o BSC, expondo as principais semelhanças e diferenças apontadas a estas duas ferramentas de gestão. De seguida enumeram-se as vantagens e limitações do BSC e

expõem-se factores a ter em conta no processo de implementação do BSC, como sendo a estrutura, apoio e cultura organizacional, as razões apontadas pelas empresas para a adopção do BSC e as falhas ou principais causas de insucesso na implementação do BSC. Termina-se este capítulo com uma abordagem ao desempenho organizacional e à sustentabilidade. A integração da sustentabilidade no BSC é uma das novas áreas de aplicação do modelo e é sobre ela que nos iremos debruçar neste estudo de caso.

No capítulo três, justifica-se e apresenta-se as opções metodológicas tomadas na condução da dissertação, incluindo uma análise das suas vantagens e desvantagens.

No capítulo quatro avança-se para a exposição do estudo de caso. Caracteriza-se a organização escolhida e descreve-se, brevemente, o processo de implementação do BSC e as principais opções e decisões tomadas. De seguida enunciam-se os principais resultados do estudo.

Por fim, no capítulo cinco, apresentam-se as conclusões. Apresentam-se os principais resultados do estudo, com resposta às questões de partida. De seguida refere-se as principais contribuições deste trabalho para a investigação nesta área, termina-se com a apresentação das limitações da investigação realizada, e simultaneamente, sugere-se novas vias de investigação.

É relativamente limitado o número de estudos empíricos detalhados que explorem e ilustrem o modo como o BSC é implementado e usado (Dabhilkar e Bengtsson, 2004).

Embora já tenham sido realizados alguns estudos que analisassem os processos de implementação do BSC em Portugal (por exemplo, Melo, 2005; Pimentel e Major, 2007), existe ainda, claramente, espaço para mais investigação que analise a forma como as organizações portuguesas estão a responder a este processo (Ferreira, 2009).

A integração da sustentabilidade no BSC é uma das novas áreas de aplicação do modelo (Ferreira, 2009), sendo também objecto de estudo neste trabalho. O desenvolvimento sustentável requer que a geração presente utilize recursos existentes na satisfação das suas necessidades sem prejudicar a capacidade de satisfação das necessidades das gerações futuras (Hansen e Mowen, 2005).

Como refere Ferreira (2009: 323):

*“O uso do balanced scorecard torna relativamente simples o processo de importação das questões da sustentabilidade para os processos de gestão do desempenho. Num cenário ideal, a consequência das decisões e iniciativas da gestão são uma melhoria do desempenho nas três dimensões envolvidas no conceito de sustentabilidade.”*

De tudo o que já foi exposto, resulta o elevado interesse actual da interacção da sustentabilidade com o BSC. Por isso, a motivação deste trabalho, que incidirá sobre a integração da sustentabilidade no BSC e os resultados almejados da implementação do BSC (motivações, adaptações, implicações da adopção e resultados da implementação) aplicados a um caso concreto, na SIMRIA – Saneamento Integrado dos Municípios da Ria, S.A., empresa participada do Grupo Águas de Portugal.

De seguida são apresentados os objectivos do presente estudo e as questões de investigação para dar resposta aos objectivos propostos.

### 1.2 - Objectivos do estudo e questões de investigação

O presente trabalho tem como objectivo averiguar se o BSC permitiu melhorar o desempenho organizacional da SIMRIA, averiguando qual o impacto que resultou desta adopção e analisar o porquê de a SIMRIA considerar o factor sustentabilidade como um objectivo estratégico do BSC. Para dar resposta a estes objectivos é necessário identificar as dificuldades inerentes à sua implementação, a estrutura, apoio e cultura organizacional existente e as fases que seguiram no processo de implementação, sendo estes os objectivos intermédios deste trabalho.

Tendo estes objectivos em atenção, o presente trabalho procura dar resposta às seguintes questões:

- 1) O que leva as empresas a implementar o BSC? O que esperam deste instrumento de gestão? Que fases são seguidas e quais as dificuldades enfrentadas no processo de implementação do BSC?
- 2) Os benefícios do projecto de implementação do BSC são intangíveis ou tangíveis? As alterações que se verificam correspondem aos resultados almejados? Qual o impacto no desempenho organizacional?
- 3) O BSC reflecte-se no Sistema de Gestão Integrado (qualidade, segurança, ambiente e responsabilidade social)?
- 4) Por que consideram a sustentabilidade um objectivo estratégico?

Pretende-se atingir e satisfazer estes objectivos através da realização de um estudo de caso na SIMRIA – Saneamento Integrado dos Municípios da Ria, S.A..

## Capítulo II – Revisão da Literatura

Ao longo deste capítulo, o BSC é apresentado, salientando-se as suas principais características bem como a sua evolução ao longo do tempo. Inicialmente considerado apenas como um sistema de avaliação de *performance* é, actualmente, considerado como um instrumento de gestão estratégica (Russo, 2006).

### 2.1 - O Balanced Scorecard

O conceito BSC foi inicialmente proposto por Robert Kaplan e David Norton em 1992, nos Estados Unidos que mais tarde, em 1996, publicaram um livro sobre o tema (Kaplan e Norton, 1992, 1996). Este conceito de BSC surge no seguimento de estudos realizados em várias multinacionais americanas, descontentes com o facto de verificarem que os seus métodos de avaliação do desempenho empresarial, baseados em indicadores contabilísticos e financeiros, eram inadequados no actual contexto competitivo mundial, porque prejudicavam a criação de valor a médio e longo prazo (Russo, 2006).

Inicialmente, o BSC foi definido pelos seus autores como um conjunto de indicadores que ofereciam aos gestores uma rápida, porém ampla visão do negócio, incluindo indicadores de desempenho financeiro e não financeiro em quatro perspectivas (Russo, 2006).

Como refere Ferreira (2009: 314):

*“Inicialmente o BSC foi proposto como um instrumento de medição de desempenho, mas à medida que as suas potencialidades se tornaram evidentes, esta ideia rapidamente evoluiu para um sistema de gestão do desempenho.”*

Neste sentido, o BSC é actualmente considerado como uma poderosa ferramenta de gestão estratégica, testada ao longo de vários anos, nas mais diversas organizações, integrando três capacidades fundamentais (Ferreira, 2009):

- Sistema de medição de desempenho;
- Sistema de gestão estratégica;
- Ferramenta de comunicação (estendida a toda a organização).

Como refere Ferreira (2009: 314), o BSC era, inicialmente,

*“um sistema de medição do desempenho mas que evoluiu para um sistema de medição e de gestão do desempenho organizacional que, com o apoio de mapas estratégicos, dá particular ênfase à estratégia organizacional.”*

E acrescenta ainda que,

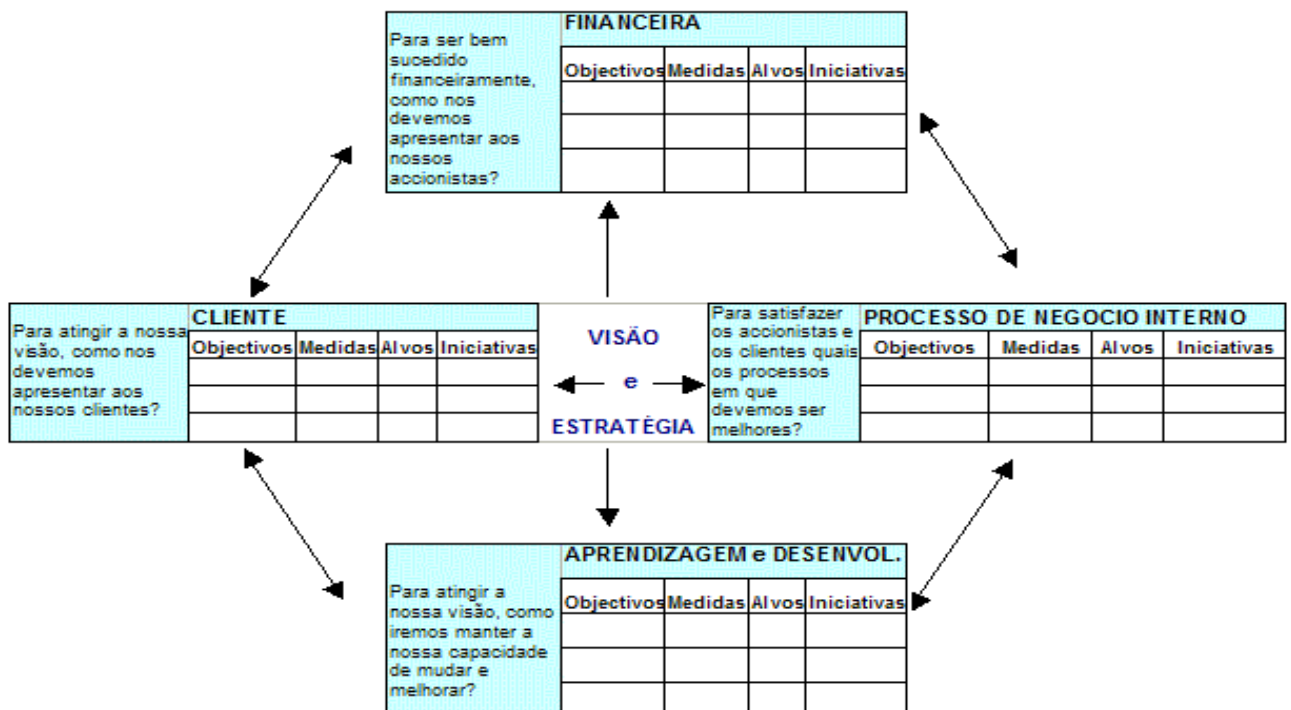
*“Uma das ideias fundamentais do BSC é a de que a medida do desempenho exerce um efeito significativo sobre o comportamento dos gestores tornando-se, assim, mais provável atingir as metas definidas para os objectivos organizacionais. Mas para além de medir o desempenho em diversas áreas de actividade, há necessidade de lhe conferir uma estrutura, uma lógica, que torne as medidas de desempenho e o seu agrupamento de fácil compreensão.”*

A diferença do BSC em relação a outros sistemas de gestão, como por exemplo o TDB, é que o BSC organiza os objectivos e indicadores em quatro perspectivas diferenciadas, que fornecem respostas às seguintes questões (Santos, 2006: 36-47):

- **A Perspectiva Financeira** “Como somos vistos pelos Accionistas?”.
- **A Perspectiva do Cliente** “Como somos vistos pelos Clientes?”.
- **A Perspectiva dos Processos Internos** “Onde devemos ser Excelentes?”.
- **A Perspectiva de Aprendizagem e Desenvolvimento (ou Inovação e Crescimento ou Inovação e Formação)** “Conseguimos continuar a Inovar e a criar Valor?”.

O BSC exige, assim, que a empresa olhe para si própria sob estas quatro dimensões:

Figura 1 – Tradução da Visão e Estratégia: Quatro Perspectivas



Adaptado de Kaplan & Norton (1996)

Enquanto instrumento de implementação da estratégia, o BSC tem como principais funções (Kaplan e Norton, 2001) as seguintes:

- a) Comunicar a estratégia a toda a organização;



- b) Alinhar as acções com os objectivos estratégicos;
- c) Medir o desempenho organizacional.

Muito embora o BSC tivesse sido criado e desenvolvido para aplicação nas empresas do sector privado, as organizações do sector público e do sector não governamental não estiveram alheias ao sucesso dos resultados obtidos com a sua implementação (Pinto, 2002). Ainda de acordo com Pinto (2002: 3):

*“Estas organizações perceberam rapidamente que o BSC, depois de algumas adaptações específicas, as quais resultam fundamentalmente de diferenças que estão na base da distinção entre gestão privada e gestão pública (missão, responsabilidade, stakeholders, objectivos, estratégia, avaliação da performance), continuava a afirmar-se como poderosa ferramenta de gestão para comunicar, implementar e avaliar a execução da estratégia em sectores diferentes do privado”*

No BSC original, direccionado para as empresas privadas, toda a *performance* é orientada para um objectivo final: aumento de valor para os investidores, através da obtenção de resultados financeiros crescentes. Por essa razão, a perspectiva financeira é colocada no topo do BSC, servindo de fio condutor às outras três perspectivas, segundo um sistema de relações causa/efeito. O BSC adaptado às organizações do sector público coloca a principal ênfase na missão, que passa a constituir o seu elemento condutor fulcral (Pinto, 2002).

Pinto (2002:15) conclui que:

*“O Balanced Scorecard parece-nos ser, no contexto actual, o modelo que maior contributo poderá dar para o sucesso da reforma da administração pública em curso.”*

Rocha (2000) estudou o desenvolvimento do BSC numa instituição superior privada (Unidade de Negócios 4 da Universidade Gama – Brasil) e conclui que este instrumento de gestão tem, de facto, utilidade e é aplicável neste tipo de instituição. No entanto, na investigação feita por Ramos (2002), conclui-se que esta ferramenta não deve ser copiada, uma vez que tem que ser construído e pensado de acordo com as especificidades e características distintas de cada entidade. Pedro (2004) refere-se à importância da utilização do BSC no sector público, com necessárias adaptações, mas facilitando a modernização deste sector. Pedro (2004: 23) conclui que,

*“Se o BSC for aplicado com ambição num conjunto significativo de serviços públicos pode constituir um factor poderoso de mudança em direcção ao aumento da satisfação dos clientes sem obrigar ao aumento de recursos financeiros. Mas, se o BSC não for aplicado adequadamente, pode constituir mais uma iniciativa promissora e cheia de expectativas, redundando num mero exercício à volta de um conjunto de indicadores pontuais desgarrados em centenas de organizações interligadas por sólidos meios de comunicação, mas incapazes de aproveitar essa vantagem.”*

Gomes (2007) fez uma investigação no sector público português, onde averiguou o papel do BSC na avaliação de desempenho do sistema policial português. Verificou que a aplicação do BSC é ainda prematura. Poucos oficiais da polícia têm conhecimento acerca do BSC e poucas instituições procederam já à sua implementação. Contudo, constatou que há um elevado grau de sensibilidade relativamente ao seu papel na melhoria do desempenho organizacional. As medidas para avaliar o desempenho dos trabalhadores são as mais utilizadas pelo sistema policial português, havendo também a preocupação com a avaliação da eficiência operacional. Constatou que, o nível de conhecimento sobre o BSC e o nível educacional dos oficiais, constituem factores determinantes da predisposição para a sua aplicação. Por outro lado, a avaliação de desempenho, a utilização de instrumentos de gestão e a descentralização das estruturas, têm um impacto significativo na explicação da predisposição para aplicar o BSC.

Gomes (2007:171) conclui que.

*“o processo de adopção e implementação do BSC, na policia portuguesa, enfrenta, naturalmente, várias limitações, salientando-se a resistência à mudança, que dificulta qualquer tipo de reforma da gestão pública, o foco na resolução de problemas de curto prazo, em detrimento de uma actuação mais estratégica e proactiva e ainda a falta de ligação entre o BSC e o sistema de recompensas. Várias barreiras têm ainda de ser ultrapassadas, todavia é positiva a predisposição demonstrada pelos inquiridos na implementação do BSC.”*

O BSC é, assim, aplicado quer no sector público, quer no sector privado, adaptado de acordo com as especificidades de cada organização, pois os resultados da aplicação deste modelo nem sempre são os esperados porque as organizações têm características diferentes. As perspectivas têm significados diferentes no sector privado e público (Pedro, 2004).

Austill *et al.* (2007) discutem o BSC nas organizações em geral, do ponto de vista teórico e técnico, e o porquê de o BSC ser usado nas organizações de saúde, embora estas o estejam a adoptar lentamente. Referem que a indústria da saúde enfrenta vários problemas relacionados com a contenção de custos. Austill *et al.* (2007) recorrem a um estudo de caso, onde determinam como a entidade de saúde desenvolveu e utiliza o BSC, implementado em 2001.

No entanto, nem todas as organizações que implementam o BSC têm o conhecimento real e a perfeita noção desta ferramenta de gestão, algumas delas confundem o BSC com outros instrumentos de gestão.

Quesado e Rodrigues (2007) desenvolveram um estudo empírico aplicado às 250 maiores empresas portuguesas, com o objectivo de averiguar qual o nível de conhecimento e utilização do BSC em Portugal. A amostra de empresas foi criada a partir do *ranking* das 500 maiores e melhores empresas (classificadas em função do volume de vendas), publicado na edição especial da “Revista Exame” (2004). As autoras concluem que apesar da maioria dos inquiridos conhecer

o BSC, a sua utilização ainda era reduzida e recente. O estudo revelou também que as empresas pertencentes ao sector secundário (indústria) são as que mais utilizam o BSC.

Davis (2000) investigou o efeito da aplicação do BSC. Fez comparações relativamente ao desempenho financeiro que empresas tinham antes e após a utilização deste instrumento de gestão. Compara ainda, o desempenho de empresas que utilizam o BSC das que não o utilizam. As conclusões do estudo resumem-se ao facto de as empresas que utilizam o BSC serem mais eficientes após a sua utilização do que antes. No entanto, não permite concluir estatisticamente que as empresas são mais eficientes em dado período do que as que não utilizam esta ferramenta.

No ponto seguinte deste capítulo faz-se referência a dois sistemas de controlo gestão que surgiram para dar respostas a problemas com que os gestores se deparavam nas empresas e organizações, sendo eles o *Tableau de Bord* (TDB) e o BSC.

## 2.2 – Comparando o *Balanced Scorecard* (BSC) e o *Tableau de Bord* (TDB)

Estes dois sistemas de controlo de gestão surgiram para dar respostas a problemas com que os gestores se deparavam nas empresas e organizações. Ambos foram criados e desenvolvidos em sociedades e períodos muito diferentes.

Aquando do surgimento do conceito de BSC, debateu-se se este constituía realmente uma inovação ou se era apenas uma adaptação de um sistema já existente (Epstein e Manzoni, 1998).

Russo (2006) comparou o TDB e o BSC e escreveu sobre as origens de ambos. O TDB teve origem em França e o BSC nos Estados Unidos, espelhando ambos, contextos sociais e ideologias diferentes. Assim se pode explicar porque é que o TDB e BSC apresentam conceitos estratégicos, modelos de desempenho, objectivos e indicadores, e tipos de medição de desempenho diferentes.

As diferenças culturais e sociais dos dois países, França e Estados Unidos da América, são bem notórias nos dois métodos. De uma forma genérica, o TDB foi desenvolvido como um instrumento de informação rápida, de comparação da realidade com as previsões, permitindo o apuramento dos desvios, a elaboração de diagnósticos e a tomada de decisões, particularmente a curto prazo. Por outro lado, o BSC assume-se como um instrumento de gestão mais evoluído que o TDB, permitindo aos gestores obter informações sobre o desempenho organizacional, articulado com a estratégia, que lhes permita reconhecer o que gere e sustenta a competitividade das suas empresas. O BSC facilita a tomada de decisões empresariais que tenham influência no modo de assegurar a criação futura de valor económico (Russo, 2006).

Na opinião de Carvalho e Azevedo (2001), o BSC representa uma evolução positiva sobre o TDB, pelas seguintes razões que apontam:

- Passa a incluir de forma sistemática os factores intangíveis (não financeiros) e qualitativos, relacionados com a situação competitiva e a capacidade de inovação;
- As variáveis e os indicadores utilizados no BSC são mais globais, mais ligados a aspectos estrategicamente importantes e menos sobre o detalhe;
- O BSC estabelece um equilíbrio e uma ponderação dos pesos das medidas financeiras com as não-financeiras;
- O BSC considera inter-relações entre todas as perspectivas (financeira, clientes, processos internos, aprendizagem e desenvolvimento organizacional) gerando um encadeamento de acções e decisões em ambas, conducente ao cumprimento da estratégia.

Em Portugal, os estudos realizados sobre a divulgação do BSC permitem constatar que esta ferramenta de gestão é ainda pouco conhecida no nosso país, o que não acontece com o TDB (Russo, 2006; Sousa e Rodrigues, 2001). O estudo de Sousa e Rodrigues (2001), acrescenta ainda que a herança cultural portuguesa dificulta a aplicação empresarial do BSC, que é tanto mais fácil quanto maior a sua difusão. Por outras palavras, a fidelização da maioria das empresas portuguesas ao TDB dificulta o aparecimento de serviços de consultadoria, aplicações informáticas e divulgação das vantagens do BSC o que leva ao seu desconhecimento por parte das empresas. Os motivos justificativos da não adopção, tal como apontado por Speckbacher *et al.* (2003), referem-se ao facto de as empresas possuírem ferramentas similares e estarem satisfeitas.

Bourguignon *et al.* (2004) realizaram um estudo à sociedade francesa e à sociedade americana e concluíram que entre estes dois instrumentos de gestão, as principais diferenças podem ser explicadas em termos de pressupostos ideológicos. O que significa que, em grande medida, estas ferramentas de gestão são coerentes com as ideologias locais nos países de origem. Em todos os lugares, os meios de criação de hierarquia e ideologia são muito diferentes e variam consoante a cultura aí existente (Bourguignon *et al.*, 2004). De acordo com este estudo, o BSC parece ser um instrumento potencialmente poderoso para convencer e justificar um sistema de controlo *top-down*, no sentido de os funcionários obedecerem. Uma ênfase tão hierarquizada não é útil na França, onde a hierarquia e a obediência são factos da própria sociedade. O BSC cria uma hierarquia (que não existe "naturalmente" nos Estados Unidos) e assume um acordo (que está embutido no contrato americano).

Na França, o acordo é justamente o oposto, é mais virado para o “normal” modo de vida, com os seus jogos de poder, permitindo espaço para os privilégios e obrigações dos grupos sociais.

Quesado e Rodrigues (2007) no seu estudo sobre o grau de conhecimento da ferramenta BSC constataram que existe uma interpretação correcta do papel fundamental exercido pelo BSC na execução da estratégia, o que as levou a considerar que as empresas que implementaram, estão a implementar ou pretendem implementar o BSC não estão a fazer confusão com outros instrumentos de gestão, nomeadamente com o TDB.

Misiaszek *et al.* (2007) referem que o TDB e o BSC têm vários pontos comuns e podem ser categorizados como Desempenho Estratégico, Sistemas de Gestão Estratégica ou *Scorecarding Systems*. Otley (1999), Misiaszek *et al.* (2007) e Jordan *et al.* (2002) propõem uma lista das principais características estratégicas que caracterizam o BSC e o TDB, tais como:

- Ambos são instrumentos de medição do desempenho das organizações.
- Apresentam informação financeira e não financeira.
- Ambos relacionam os objectivos e meios de acção (factores críticos) com os indicadores de desempenho utilizados.
- Têm como objectivo produzir informação muito sintética e imediata, adequada para uma maior rapidez de avaliação do desempenho e conseqüente tomada de decisão, mas sendo possível a ambos desagregar essa informação.
- Avaliando o desempenho, possibilitam o cálculo de prémios e incentivos a atribuir aos responsáveis (gestores, trabalhadores) mediante o alcance da performance desejada.
- Ambos se podem desenvolver de acordo com as necessidades específicas de cada empresa/organização (mais o TDB do que o BSC), pelo que será recomendável que sejam personalizados em função das necessidades e preferências dos gestores e das empresas/organizações.
- Ambos contribuem para que os dirigentes das empresas/organizações definam metas, objectivos, identifiquem os factores críticos de sucesso e promovam a circulação da informação e o diálogo internos.

No entanto, além destas semelhanças mencionadas por estes investigadores, o TDB e o BSC também apresentam diferenças que podem ser explicadas pela história (Epstein e Manzoni, 1998), ideologia local (Bourguignon *et al.*, 2004) ou pressões institucionais (Gehrke e Horvath, 2002).

Braam (2008) realizou uma investigação com o objectivo de analisar em que medida é que as funções, apresentadas na literatura, do BSC e do TDB são traduzidas para as “práticas” da

empresa. Obtiveram 80 inquéritos válidos de grandes empresas estabelecidas em França, no sentido de demonstrar as semelhanças práticas destes dois instrumentos de gestão. Braam (2008) propôs duas hipóteses. Uma testa se o TDB integra mais medidas financeiras do que o BSC. A outra testa se o TDB é mais focado internamente do que o BSC. O estudo levou a que tivessem de considerar mais três hipóteses, no sentido de dar resposta às duas questões iniciais. A terceira hipótese consistia em saber se os utilizadores do TDB têm mais autonomia para escolher medidas de desempenho que os utilizadores do BSC. A quarta hipótese resume-se ao facto de se testar se o processo de implementação do TDB é mais descentralizado que o do BSC. Finalmente a quinta e última hipótese a testar foi saber se o TDB é menos ligado a sistemas de recompensas que o BSC. Uma das conclusões a que chegaram foi constatarem que a presença de medidas financeiras é superior no TDB do que no BSC, o que é consistente com resultados de investigadores anteriores, como por exemplo, Epstein e Manzoni (1998), Santos (2006), que mostraram que na prática o TDB contém mais medidas financeiras que o BSC. No entanto, concluíram que a ferramenta francesa não está mais orientada para medidas internas. Os resultados indicaram que os utilizadores do TDB não têm mais autonomia para escolher medidas de desempenho que os utilizadores do BSC, existe uma pequena diferença entre os dois sistemas de medição de desempenho mas não são significativas. Constataram também que o processo de implementação do TDB não é mais descentralizado que o do BSC. Finalmente o último resultado indica que o BSC não está mais associado com sistemas de recompensas que o TDB. Este estudo demonstrou que as práticas de ambos os instrumentos são relativamente similares, excepto para a presença de medidas financeiras, que é superior no TDB em relação ao BSC.

No ponto seguinte deste capítulo faz-se uma breve revisão a estudos que retratam algumas das vantagens e limitações desta ferramenta de gestão.

### 2.3 - Vantagens e limitações do BSC

A metodologia do BSC desenvolvida por Robert Kaplan e David Norton tornou-se numa importante ferramenta para a implementação da estratégia nas organizações (Quesado e Rodrigues, 2007). Em Portugal, o número de empresas que adoptam esta ferramenta de gestão tem vindo a aumentar, no entanto está ainda numa fase inicial (Quesado e Rodrigues, 2007). Mas, nem todas as organizações podem afirmar que o processo de implementação do BSC foi

positivo, uma vez que o processo de implementação deste instrumento de gestão tem algumas limitações relevantes.

De acordo com Kaplan e Norton (1996) o BSC permite uma visão global da organização, proporcionando aos executivos e colaboradores da empresa uma visão clara da organização como um sistema integrado – uma visão global e a compreensão da relação de causa e efeito entre as diversas estratégias da empresa. Esta ferramenta de gestão permite o envolvimento dos colaboradores – a experiência tem demonstrado que o envolvimento dos diversos níveis da empresa em torno da estratégia é factor crítico de sucesso da sua implementação. O método BSC ajuda a alinhar, focar e implementar a estratégia, esclarecendo internamente o que as estratégias da empresa pretendem alcançar e o que é crítico para o seu sucesso estratégico.

No estudo realizado por Quesado e Rodrigues (2007), alguns dos benefícios da aplicação do BSC apontados pelas 250 maiores empresas portuguesas foram: o facto deste instrumento de gestão facilitar a implementação da estratégia e o seu desenvolvimento; a melhoria no alinhamento entre objectivos estratégicos e acções; sendo o benefício mais citado pelas empresas, a clarificação e comunicação da estratégia e o desenvolvimento de um sistema consistente de objectivos. Como se pode constatar, as opiniões das empresas que estiveram na base deste estudo são variadas, pois as razões e objectivos esperados para a sua implementação também são diferentes.

Em suma, e segundo Ferreira (2009), o BSC:

- a. Contribui para a clarificação e tradução da visão e estratégia organizacional;
- b. Contribui para o processo de comunicação dos objectivos estratégicos aos diversos níveis da organização;
- c. Contribui para o processo de planeamento e para a definição de metas de desempenho;
- d. Permite obter informação retrospectiva de carácter estratégico, fomentando os processos de aprendizagem organizacionais.

O BSC é, por outro lado, apontado como um modelo genérico, pelo que é possível que não se adapte à cultura organizacional (Butler *et al.*, 1997).

O primeiro problema que muitas empresas enfrentam na implementação do BSC é a percepção de que a gestão de topo não partilha de uma visão clara da estratégia (Epstein e Manzoni, 1998).

Epstein *et al.* (1998) e Ottoboni *et al.* (2000) afirmam que implementar o BSC significa introduzir uma mudança na organização, o que nunca é um processo fácil. As mudanças afectam a

disponibilidade de informação relacionada com o desempenho dentro da empresa e isto pode representar uma ameaça, ou seja, modificar o equilíbrio de poder dentro da organização.

Ferreira (2000) argumenta que uma das dificuldades do BSC reside no facto de o modelo requerer transparência e divulgação de informação estratégica aos diversos níveis da organização. Este facto representa uma perda de poder por parte das chefias e é natural que se depare com uma resistência por parte delas.

Otley (1999), Bessire (2000), entre outros autores, apontam diversas fragilidades ao BSC, tais como:

- Não nos elucida suficientemente sobre a contribuição dos empregados e fornecedores para que a empresa atinja os seus objectivos;
- É incapaz de identificar o papel da comunidade na definição do meio envolvente em que a empresa trabalha;
- Falha na identificação das medidas de desempenho como um processo de duas vias, que seja capaz de uma gestão avaliadora da contribuição dos «stakeholders» para os objectivos primários e secundários, e que consiga que os mesmos «stakeholders» avaliem que a organização é capaz de respeitar as suas obrigações perante estes, no presente e no futuro.

Norreklit (2000) é um crítico do BSC, em várias vertentes. Em relação aos objectivos e medidas, o autor afirma que o BSC não se preocupa com os interesses dos demais *stakeholders* além dos accionistas, tais como: fornecedores, governo e comunidades locais. No que se refere aos planos de remuneração, a ligação com o BSC é insuficiente para fazer com que indivíduos ajam de forma pró-activa e tenham soluções criativas para os problemas, sendo mais importante criar um compromisso intrínseco com os funcionários. Por fim, considera o BSC uma ferramenta mecânica, apresentando uma estrutura hierárquica tipicamente *top-down*, não permitindo que os empregados participem do processo de observação para descobrirem oportunidades e ameaças jamais descortinadas pelos gestores da empresa.

Ottoboni *et al.* (2002) analisaram algumas dificuldades que as empresas enfrentam quanto à implementação de metodologias semelhantes ao BSC, apontando aspectos críticos da sua implementação. Fruto da pesquisa feita por estes autores, algumas das dificuldades enfrentadas na implementação do BSC são, por exemplo, conflitos entre gestores; falhas na entrega de informações; erro ao estabelecer uma prioridade sobre que factores devem ser levados em consideração, entre outros. Concluíram que a implementação de um BSC pressupõe que a empresa tenha uma clara definição da sua estratégia e tenha uma equipa disposta a investir esforços nessa iniciativa.



Em suma, pode-se verificar que embora o BSC seja uma ferramenta de gestão aliciante e cada vez mais adoptada, também são diversas as limitações apontadas por alguns investigadores, limitações essas que devem ser tidas em conta na implementação do BSC.

No ponto seguinte são abordados, segundo vários estudos académicos, aspectos que influenciam o sucesso ou abandono da implementação do BSC nas organizações.

## 2.4 - O Processo de implementação do BSC

O processo de implementação do BSC é influenciado por um conjunto de factores processuais, sobre os quais nos debruçaremos neste ponto.

### 2.4.1 - Estrutura, Apoio e Cultura Organizacional

Segundo Mooraj *et al.* (1999), adoptar um BSC que contradiga o espírito característico da organização, coloca em risco os sistemas formais e informais previamente existentes. Estes autores afirmam que uma organização descentralizada irá implementar o BSC de uma forma totalmente diferente de uma organização centralizada.

De acordo com Markus e Pfeffer (1983), um dos factores que influencia o sucesso na implementação de uma mudança é o quanto esta vai de encontro à distribuição de poder existente numa organização. Também Epstein e Manzoni (1998) abordam esta questão do poder ao referir que a resistência à implementação do BSC pode ser justificada pelo desejo dos colaboradores protegerem o seu domínio ou base de poder. Papalexandris *et al.* (2005) realizaram um estudo onde encontraram algumas organizações em que existiu resistência à introdução do BSC, uma vez que o BSC transformou o desempenho organizacional transparente a toda a organização. Referem ainda que o compromisso da gestão de topo é crucial para minimizar a resistência à mudança. No entanto, a gestão de topo não deverá fazer parte da equipa responsável pela implementação do BSC (que pode ser apenas um indivíduo), para que não sejam criados constrangimentos e desvios de atenção sobre o essencial, isto é, a implementação rápida do BSC (Russo, 2006).

Papalexandris *et al.* (2005) referem ainda que, o facto de o BSC requerer manutenção constante e frequente, cria uma necessidade de compromisso também por parte dos restantes gestores e colaboradores e não só da gestão de topo. Todos os colaboradores que constituem a organização têm que rever constantemente os objectivos propostos e as metas e indicadores escolhidos para atingir esses mesmos objectivos. A implementação do BSC deve ser efectuada com total apoio

organizacional, tal como é defendido por Radnor e Lovell (2003). Por outro lado, a motivação para adoptar o BSC não deve ser um mero entusiasmo da fase inicial, mas permanecer e sobreviver no tempo. No estudo de caso feito por Kasurien (2002), a saída do gestor da divisão, um líder forte na implementação do BSC, reduziu a motivação para a implementação do BSC.

Evans (2005) salienta que a adopção do BSC pode ser um processo moroso e complexo requerendo tempo e recursos. Por isso, a implementação do BSC depende da estrutura da organização, devendo existir uma etapa inicial de preparação que determine a sua abrangência e quem participará no processo.

Olve *et al.* (2003) referem que o conhecimento aprofundado sobre as actividades da organização, o tempo e dedicação disponível são recursos fundamentais para que a implementação do BSC seja bem sucedida. Como salienta Alder (2001), se a gestão introduzir um novo instrumento de gestão discordante da cultura organizacional dominante é de esperar uma atitude negativa ou de rejeição. Por último, Barrows (2005) refere a importância da realização de reuniões regulares para revisão da execução do BSC como meio para manter os gestores empenhados na execução da estratégia definida.

Em suma, para haver sucesso na implementação e utilização do BSC, a gestão de topo tem de estar fortemente envolvida no processo, não só no início mas também posteriormente, fomentando a transposição desta ferramenta até aos níveis hierárquicos inferiores, envolvendo as chefias intermédias e os trabalhadores. O ambiente interno e a cultura organizacional constituem um entrave ao processo de mudança introduzido pela implementação do BSC.

Podemos, então, concluir que os factores organizacionais e comportamentais desempenham um papel de relevo aquando da implementação do BSC.

No ponto seguinte deste capítulo apresentam-se as principais razões que estão na base da adopção deste instrumento de gestão pelas empresas.

#### 2.4.2 - Razões para implementar o BSC

Os motivos pelos quais as organizações adoptam esta ferramenta de gestão também são múltiplas e variadas.

Segundo Quesado e Rodrigues (2007), a principal razão pela qual as empresas adoptam o BSC é para ligar a estratégia aos objectivos individuais das equipas e das unidades de negócio. Por

outro lado, a luta contra a crescente competitividade é a razão menos apontada para a adopção do BSC.

Quesado e Rodrigues (2007) também procuraram averiguar as razões para a não adopção ou abandono do BSC. A razão mais apontada para a não adopção deste instrumento de gestão foi o facto de as empresas utilizarem outras ferramentas similares e estarem satisfeitas com as mesmas.

A empresa *Águas de Cascais*, também do grupo *Águas de Portugal*, implementou o BSC. Esta organização aponta como principal razão para a adopção do BSC, o facto de este instrumento de gestão permitir o alinhamento da empresa com a estratégia. Nos relatórios de gestão da organização é referido que 70% dos insucessos da implementação do BSC estão na má execução do mesmo e não na má estratégia da organização.

Um outro exemplo a salientar é o estudo elaborado por Melo (2005) à Quinta da Aveleda, onde conclui que o principal objectivo a atingir com a implementação do BSC também era o alinhamento da empresa com a estratégia. A empresa referiu que tinha alguma dificuldade em fazer o acompanhamento da implementação da estratégia e simultaneamente alinhar todas as áreas o que, com a implementação do BSC, essa dificuldade foi atenuada.

As falhas e os insucessos na implementação do BSC são muitas e é sobre elas que nos debruçamos em seguida.

### 2.4.3 – Falhas na implementação do BSC

Neste ponto serão apresentados alguns estudos que investigaram as razões pelas quais ocorreram falhas na implementação do BSC e levaram ao insucesso da aplicação deste instrumento de gestão.

O estudo conduzido por Bourne e Neely (2002) em empresas dos EUA apontou as principais razões pelas quais a implementação do BSC resultou em insucesso: (a) dificuldades em ter acesso à informação e aos sistemas de informação da organização; (b) mau planeamento em relação à quantidade de horas necessárias para a sua implementação; (c) consequências pessoais e políticas que as medidas passam a acarretar; (d) falta de compromisso da direcção (principalmente na fase inicial) e (e) no caso de empresas multinacionais, as frequentes intervenções da empresa mãe.

Na opinião de Monteiro (2006) e outros estudos realizados, a maioria das estratégias definidas nas organizações nunca chegam a implementar-se. Algumas das razões encontradas e apontadas para este insucesso são:

- Falta de comunicação a toda a empresa;
- Não há envolvimento dos colaboradores com os objectivos da empresa;
- Falta de alinhamento dos objectivos globais com os objectivos dos departamentos e dos trabalhadores;
- Falta de alinhamento com os objectivos a longo prazo;
- Inexistência de indicadores para controlo dos factores críticos.

Verifica-se, também, a tentativa de adopção deste instrumento de gestão, mas que resulta posteriormente no abandono desta ferramenta.

No estudo elaborado por Quesado e Rodrigues (2007), onde obtiveram 85 respostas válidas em 250 inquéritos enviados, 4,7% das empresas com respostas válidas abandonaram a implementação do BSC. Nesta investigação, os inquiridos que não implementaram o BSC ou que o abandonaram, apontaram como principais razões o facto de a empresa possuir outras ferramentas de gestão similares e estar satisfeita com o seu desempenho (63,4%), o facto do BSC não se ajustar à cultura e à missão da empresa (14,6%) e de não se esperar obter grandes benefícios com a sua implementação (14,6%). Estas conclusões vão de encontro ao que Speckbacher *et al.* (2003) referem.

Por outro lado, Ottoboni *et al.* (2002) referem que os erros observados durante a implementação do BSC são:

- o erro ao estabelecer uma prioridade, isto é, decidir sobre quais os factores que devem ser levados em consideração – todos os factores devem ser levados em consideração, mas deve existir uma prioridade em torno de alguns deles;
- o conflito entre gerentes/executivos, esse tipo de ocorrência de conflitos de egos, resulta na diminuição do nível de eficiência do fluxo de informações existentes na organização.

No estudo realizado por Bourne *et al.* (2003), uma razão para a falta de sucesso da implementação do BSC é que este processo cria o desejo de mudança mas a gestão de topo dá pouca orientação sobre a sua execução. Uma questão crucial na implementação do BSC é a gestão de topo estar presente e acompanhar todas as fases da adopção desta ferramenta de gestão, no sentido de as mudanças e as dificuldades serem ultrapassadas.

Em suma, o envolvimento das chefias de topo, a escassa difusão e formação acerca das funcionalidades deste instrumento de gestão estratégica e da forma como se deve utilizar a informação por ele produzida, aliadas à falta de vontade de introduzir a mudança são algumas das limitações apontadas para a não implementação e insucesso do BSC nas organizações.

A revisão bibliográfica aqui apresentada não esgota de todo o assunto, pois a literatura sobre o BSC é extremamente vasta.

De seguida são abordados aspectos relacionados com o desempenho organizacional, analisando em que medida este influencia ou é influenciado pelo BSC.

## 2.5 – O Desempenho Organizacional

Os sistemas de medição de desempenho (SMD) representam uma das ferramentas mais usadas para aumentar a probabilidade dos objectivos traçados serem atingidos (Ferreira, 2009).

As funções dos SMD são (Ferreira, 2009):

- Proporcionar informação para apoiar a tomada de decisões;
- Influenciar a tomada de decisão ao apoiar o processo de planeamento e controlo;
- Influenciar os comportamentos dos diversos colaboradores no sentido de assegurar que estes são congruentes com os objectivos organizacionais;
- Sinalizar (a nível interno, evidenciam as áreas onde aplicar os recursos organizacionais; a nível externo são utilizados para comunicar com diversos grupos de interesse que fazem parte da envolvente organizacional).

Segundo Andersen e Fagerhaug (2002), não existe uma definição unanimemente aceite para definir desempenho. Trata-se de um conceito ambíguo, uma vez que depende, quer dos recursos utilizados, quer da combinação obtida com esses recursos (Alchian e Demsetz, 1972). Por outro lado, é um conceito complexo, devido à dificuldade da sua definição, e ao facto de os indicadores do desempenho serem, por vezes, contraditórios (Lebas e Euske, 2002).

Assim, a análise do desempenho de uma organização deve estar associada a um sistema de avaliação que proporcione informação fidedigna relativamente ao grau de sucesso da estratégia (António e Rodrigues, 2006).

Um dos modelos conceptuais de avaliação do desempenho organizacional mais conhecido e utilizado parece ser o BSC (Marr e Schiuma, 2003; Tangen, 2004).

Todavia a relação da adopção do BSC e do desempenho não é claro. Como referido na introdução deste trabalho, os resultados obtidos em alguns estudos sugerem que a adopção do BSC tem um impacto positivo no desempenho empresarial (Hoque e James, 2000; Davis e Albright, 2004; Malina e Selto, 2001). No entanto, outros estudos têm mostrado alguns impactos negativos desta abordagem (Maiga e Jacobs, 2003; Braam e Nijssen, 2004; Strohhecker, 2004).

Hoque e James (2000) realizaram um estudo a 66 empresas transformadoras localizadas na Austrália, com o objectivo de estudar a relação existente entre vários factores, tais como: a dimensão da organização, o ciclo de vida do produto, a posição no mercado, o uso do BSC e o desempenho organizacional. Uma das conclusões a que chegaram foi que as empresas que têm uma maior proporção de novos produtos, têm uma maior tendência a fazer uso de medidas relacionadas com novos produtos. Neste estudo não encontraram relação significativa entre a posição de mercado da empresa e o maior uso do BSC. Sugerem que uma maior utilização do BSC está associada a um melhor desempenho, mas essa relação não depende significativamente da dimensão da organização, do ciclo de vida do produto, ou da sua posição no mercado .

Por sua vez, Braam e Nijssen (2004) elaboraram um artigo que visa contribuir para o entendimento de como usar o BSC de forma eficaz. Este artigo explora a forma como o BSC é utilizado e afecta o desempenho organizacional. Este estudo, realizado em empresas holandesas, sugere que a utilização do BSC não melhora automaticamente o desempenho da empresa, mas sim a forma da sua utilização. A utilização do BSC que complementa a estratégia da empresa influencia positivamente o seu desempenho, enquanto a utilização do BSC que não está relacionado com a estratégia poderá diminuir o desempenho empresarial.

Maiga e Jacobs (2003) examinaram os efeitos de complementaridade BSC e custeio baseado nas actividades (ABC) no desempenho organizacional, com base em 83 unidades de negócio Os resultados indicaram que, com excepção da perspectiva dos processos internos, o BSC e ABC têm um efeito significativo no desempenho organizacional.

Campos (2007) realizou um estudo onde analisou a implementação do BSC no sector dos moldes português e a sua relação com os sistemas de medição de desempenho. Concluiu que, apesar de haver uma preocupação em definir indicadores e estabelecer metas que cubram várias dimensões de desempenho (e que genericamente se podem associar às quatro perspectivas do BSC), a utilização do BSC enquanto SMD é ainda relativamente reduzida – só 64% das empresas conheciam o BSC e pouco mais de 28% o tem de algum modo implementado.

Dror (2008) compara vários quadros estratégicos para a gestão de desempenho organizacional. Conclui que o BSC tem importantes vantagens, entre as quais, os objectivos sequenciais, a

capacidade de orientar programas de longo prazo e a possibilidade de selecção de medidas de desempenho relevantes. No entanto, conclui também que o BSC tem algumas limitações, tais como a inexistência de directrizes básicas para a selecção de medidas de desempenho e o complexo feedback entre as perspectivas financeira, clientes e de processos deste instrumento de gestão.

Recentemente, Geuser *et. al* (2009) realizaram um estudo onde constataram que o BSC melhora a integração da gestão de processos na organização e que capacita as pessoas. Usando a *Strategy-Focused-Organisation* (SFO) do modelo de Kaplan e Norton, 2001, descobrem que as fontes de desempenho derivadas do BSC são basicamente de três tipos: 1) uma melhor tradução da estratégia em termos operacionais, 2) o facto de estrategicamente se tornar num processo contínuo e 3) maior alinhamento dos diversos processos, serviços, competências e das unidades da organização.

Geuser *et al* (2009) concluem que o BSC proporciona informações relevantes aos gestores, de forma equilibrada e concisa, reduzindo o tempo de processamento de informação e aumentando o tempo para a tomada de decisões. Facilita a gestão global da cadeia de valor e a integração das diversas funções e processos, isto é, facilita a delegação de autoridade e informa-nos da capacidade das pessoas. Atendendo ao ambiente competitivo em que se vive nos dias de hoje, o BSC pode ser visto como um valor acrescentado para o sistema de gestão.

Em suma, as fontes de desempenho derivadas da aplicação do BSC são várias e diversificadas. No ponto seguinte deste capítulo são abordados aspectos relacionados com a sustentabilidade, aludindo também ao desenvolvimento sustentável e responsabilidade económica, social e ambiental das empresas.

## 2.6 – A Sustentabilidade

O BSC é um sistema de medição e como um sistema aberto que é, facilita a consideração de questões de sustentabilidade (Moller e Schaltegger, 2005).

A sustentabilidade é um conceito sistémico, relacionado com a continuidade dos aspectos económicos, sociais, culturais e ambientais da sociedade humana (Martins, 2007).

A sustentabilidade é um meio de configurar a civilização e as actividades humanas, de tal forma que a sociedade, os seus membros e as suas economias possam preencher as suas necessidades e

expressar o seu maior potencial no presente, e ao mesmo tempo preservar a biodiversidade e os ecossistemas naturais, planeando e agindo de forma a atingir a manutenção indefinida desses ideais (Martins, 2007).

Em termos empresariais, a sustentabilidade é conseguida com base no equilíbrio dos seus três pilares (social, ambiental e económico) que deverão ser transversais à empresa (e à própria sociedade) conforme os exemplos (Fernandes, 2008):

- Social: através da filantropia, mecenato, proximidade com a comunidade local, programas de voluntariado...;
- Económico: economia interna, gestão de risco e controlo interno, promoção da segurança e responsabilidade na utilização do seu produto...;
- Ambiental: plano dos 3 R (Reduzir, Reutilizar e Reciclar); eficiência energética (poupança, projectos ambientais com apoios financeiros...;

Enquanto algumas empresas podem dar a sua contribuição através de determinadas actividades, a capacidade de fazer a diferença depende do sector e da dimensão da empresa.

Kraemer (2004) aponta como principal benefício do BSC a obtenção de indicadores que sejam consistentes com os aspectos ambientais, comuns a todas as unidades de uma organização e a todas as organizações ligadas a um sector ambiental, como uma ferramenta de apoio junto aos clientes e aos grupos de interesse. Outros benefícios do BSC são:

- Aumento da consciência para os aspectos ambientais e para a importância dos diferentes factores ligados a eles;
- A possibilidade de aumentar a rentabilidade dos negócios com a melhoria da qualidade ambiental, nos seus produtos e serviços, quando comparados com seus concorrentes, na redução de custos e no aumento da eficiência nos seus processos e produtos;
- Aumento da competitividade, melhoria na imagem da organização;
- Maior compromisso com o desenvolvimento sustentável.

Esta autora refere ainda que os activos ambientais são os bens adquiridos pela empresa que têm como finalidade o controlo, a preservação e a recuperação do meio ambiente.

Como refere Ferreira (2009:323), *“a consequência das decisões e iniciativas da gestão são uma melhoria do desempenho nas três dimensões envolvidas no conceito da sustentabilidade.”*

Segundo Figge *et al.* (2002) existem três níveis de sustentabilidade no BSC. No primeiro nível, a sustentabilidade aparece como um dos temas estratégicos da empresa. No segundo nível, torna-se



necessário criar uma perspectiva específica no BSC para os aspectos relativos à sustentabilidade. Finalmente, o terceiro nível de integração de sustentabilidade no BSC requer a elaboração de um BSC para as dimensões sociais e ambientais.

Uma das vantagens apontadas para a inclusão da sustentabilidade no SMD resume-se ao facto de este tipo de iniciativas poder ter um efeito benéfico na posição competitiva e de contribuir para a divulgação da ideia de desenvolvimento sustentável (Ferreira, 2009).

O conceito de desenvolvimento sustentável deverá ser incorporado nas políticas e processos das empresas através de uma nova orientação cultural e optimização de sistemas, práticas e procedimentos.

A sustentabilidade deverá ser uma das preocupações das organizações, uma vez que estas são bastante influenciadas pelo ambiente envolvente e, simultaneamente, influenciam-no de forma profunda.

Existem diversas formas de responsabilidade social e económica que melhoram a imagem empresarial, tais como: atribuição de apoio escolar e social, mecenato cultural, desenvolvimento de medidas anti-corrupção, abolição do trabalho infantil, integração de pessoas com deficiências, desenvolvimento de medidas que diminuam o desemprego e exclusão social e/ou económica, entre outras (Fernandes, 2008).

Relativamente à responsabilidade ambiental, a dimensão ambiental da sustentabilidade refere-se aos impactos da organização sobre sistemas naturais vivos e não-vivos, incluindo ecossistemas, terra, ar e água (Fernandes, 2008). São definidos critérios de avaliação/desempenho relacionados com os recursos naturais e com a produção (Fernandes, 2008).

Deixa-se uma visão do Grupo Águas de Portugal sobre a importância da sustentabilidade (Águas de Portugal, 2009:12):

*“Consciente da sua responsabilidade enquanto actor do sector do ambiente e dos desafios que se colocam em matéria de sustentabilidade, o Grupo AdP acredita que a sustentabilidade se consegue criando simbioses com os accionistas e colaboradores, com as demais partes interessadas e com o ambiente, com quem tem uma relação de estreita interdependência.”*

No capítulo seguinte expõem-se a metodologia escolhida para a realização deste estudo, fazendo uma breve referência às suas vantagens e desvantagens.

## Capítulo III – Metodologia

No presente capítulo expõe-se as razões e motivações para a opção metodológica adoptada neste trabalho: estudo de caso. Analisa-se a sua aplicação ao caso SIMRIA, com a descrição breve das principais opções visando a fiabilidade da investigação.

### 3.1 – Estudo de Caso – caracterização e motivação para a escolha da metodologia

De acordo com Yin (2003) o estudo de caso é uma investigação empírica que averigua um fenómeno no seu ambiente real, quando as fronteiras entre o fenómeno e o seu contexto não são evidentes, e na qual se utilizam múltiplas fontes de evidência.

Embora normalmente combine diversos métodos de recolha de dados, incluindo os que tratam dados de cariz quantitativo, a óptica qualitativa domina (Patton e Appelbaum, 2003). Utilizam-se métodos de pesquisa de arquivos, entrevistas, questionários e observação (Eisenhardt, 1989).

Os estudos de caso dão uma visão da totalidade do fenómeno sob estudo, em oposição e visões segmentadas e reducionistas (Araújo, 2007).

Uma importante vantagem desta metodologia é a sua capacidade de proporcionar compreensão detalhada e rica da realidade (Amaratunga e Baldry, 2001).

A grande força deste método é a sua capacidade de abarcar a totalidade, evidenciada através de documentos, artefactos, entrevistas e observações (Yin, 2003).

Apesar do seu uso frequente, os estudos de caso são, não raras vezes, estereotipados como uma metodologia de investigação menor entre os diversos métodos de investigação nas ciências sociais (Yin, 2003). Os investigadores que utilizam estudos de caso são muitas vezes acusados de menor precisão, objectividade e rigor, por não utilizarem medidas e métodos quantitativos (Patton e Appelbaum, 2003). Como é referido por Patton e Appelbaum (2003) e Yin (2003), para além da subjectividade do investigador, o problema de enviesamento ou falta de rigor também deriva da subjectividade dos entrevistados que o investigador recorre e confia para perceber o caso. No entanto, existem medidas que podem ser tomadas no sentido de diminuir essa subjectividade na investigação. Estas serão apresentadas mais à frente.

Uma outra crítica apontada, normalmente a esta ferramenta metodológica, é a impossibilidade de generalização estatística (Otley e Berry, 1998). Contudo, também esta dificuldade pode ser

contornável, se considerarmos que a generalização é determinada pela força da descrição do contexto, que irá permitir ao leitor determinar o nível de correspondência de um caso particular com situações similares (Patton e Appelbaum, 2003).

Apesar destas críticas, os estudos de caso na área dos sistemas de controlo e contabilidade são presentemente alvo de alargado reconhecimento (Ferreira e Otley, 2004). Otley e Berry (1998) encorajam a opção por estudos exploratórios como meios de se capturar a riqueza de sistemas de contabilidade e controlo quando inseridos em contextos organizacionais (Araújo, 2007). As investigações de fenómenos de mudança em contabilidade de gestão baseadas em inquéritos tendem a analisar o referido fenómeno focando-se nos resultados – *os outputs* – face a determinados *inputs* (Scapens e Jazayeri, 2003). Estes mesmos autores defendem que estudos longitudinais em contabilidade de gestão proporcionam uma oportunidade de explorar o processo de mudança, incluindo o modo como os vários factores interagem num certo contexto de forma a produzirem e acompanharem um processo de mudança.

Como referem Major *et. al* (2009: 132),

*“a investigação qualitativa procura explicar a forma como os fenómenos sociais são interpretados, compreendidos, produzidos e constituídos (...) este método ajuda a compreender as pessoas e os contextos sociais complexos nos quais as pessoas vivem e interagem”.*

Este método proporciona, assim, uma compreensão mais profunda dos fenómenos sociais do que aquela que é obtida pela investigação quantitativa.

De acordo com Major *et. al* (2009), os estudos interpretativos procuram essencialmente compreender os fenómenos sociais, a forma como estes influenciam determinado contexto e como são influenciados. Os estudos interpretativos procuram compreender o contexto subjacente aos sistemas de informação, e a forma como estes sistemas influenciam e são influenciados pelo contexto.

Uma outra razão para a adopção de estudos de caso emerge do facto de o papel da contabilidade e de outros controlos, como o controlo de gestão, não poder ser totalmente percebido quando captado de forma isolada (Araújo, 2007). Sendo, por isso, necessária uma abordagem mais contextualizada (Otley e Berry, 1998). Araújo (2007) e Caglio (2003) optaram pelo estudo de caso por considerarem ser esta a melhor ferramenta para analisar os impactos de sistemas ERP e as mudanças decorrentes dessa implementação. Campos (2007) e Melo (2005) também optaram pelo estudo de caso para analisar o impacto da implementação do BSC e quais os impactos resultantes desta adopção.

É neste contexto que se opta pela realização de um estudo de caso, como oportunidade de análise aprofundada de como os vários factores interagem de forma a produzirem processos de mudança, na convicção de ser a aproximação contextual a mais indicada para a compreensão destes fenómenos.

### 3.2 – Desenvolvimento do estudo de caso – principais passos e opções

A literatura existente, nomeadamente Eisenhardt (1989), Patton e Appelbaum (2003), propõe os seguintes passos de investigação utilizando o estudo de caso: *1) Determinar o objecto de estudo; 2) Seleccionar o caso; 3) Construir uma teoria inicial através de uma revisão de literatura; 4) Recolher dados e organizá-los; 5) Analisar os dados e inferir conclusões.*

O objecto de estudo no caso em análise é o impacto do BSC na SIMRIA e a integração da sustentabilidade no BSC.

No que respeita à selecção do caso, a escolha recaiu sobre a SIMRIA. Esta organização atravessou um processo de mudança, consequência da implementação do BSC, juntamente com o Sistema de Gestão Integrado (SGI).

Quer antes da selecção do caso e do objecto de estudo, quer depois desta escolha, procurou-se desenvolver uma base teórica, a partir da revisão de literatura, no sentido de sustentar a análise do caso.

A fase da recolha e organização dos dados assumiu diferentes facetas, durante períodos de tempo também díspares. A recolha de dados materializou-se em: entrevistas semi-estruturadas, análise documental e a própria observação directa.

O estudo de caso proposto é do tipo ilustrativo, uma vez que é um estudo que procura estudar em termos práticos quais os instrumentos, sistemas e procedimentos adoptados na implementação do BSC pela SIMRIA.

A escolha de apenas um estudo de caso surgiu devido à escassez de tempo e à opção de fazer um estudo mais exaustivo numa só empresa do que em várias empresas mas com menor profundidade de análise. No entanto, é de mencionar que sendo um único caso, num determinado contexto, este não é passível de generalização (Otley e Berry, 1998).

Quanto ao método de investigação, recorreu-se à combinação de entrevistas, informação documental e registo áudio e vídeo, para avaliar o processo de implementação do BSC na SIMRIA, as razões que estiveram na base da sua adopção e o contributo dos técnicos da empresa na sua elaboração. A análise de textos e documentos resume-se a relatórios e contas anuais, actas

das reuniões, planos estratégicos da empresa, relatórios sobre o processo de implementação, entre outros.

### **Análise documental**

A análise documental estendeu-se durante todo o processo de investigação. Passou pela análise de documentos, tais como actas realizadas antes, durante e após o processo de implementação do BSC, os relatórios de sustentabilidade da SIMRIA, Relatórios e Contas e mapas relacionados com o BSC.

No decurso da investigação a análise documental tornou-se num importante meio de cruzamento de dados recolhidos através de entrevistas e observação, no sentido de validar os resultados obtidos.

### **Realização das entrevistas**

As entrevistas, de um modo geral, desempenham um papel central na recolha de dados (Araújo, 2007).

Apesar das desvantagens das entrevistas em profundidade (tempo, custo, extrapolação difícil), este método proporciona uma abordagem detalhada sobre o tema em análise oferecendo informação pormenorizada sobre as experiências, os valores, as motivações e as atitudes dos profissionais (Major *et. al*, 2009).

A entrevista permite obter informação em relação aos aspectos não directamente observáveis numa dada situação. Pretende-se recolher os dados através da realização de entrevistas semi-estruturadas porque, segundo Patton (1990), um dos propósitos nos estudos qualitativos é a minimização de respostas predeterminadas durante a recolha de dados.

Quanto ao decurso das próprias entrevistas, seguiu-se uma série de princípios aconselhados por Patton (1990): neutralidade nas perguntas não deixando transparecer a opinião pessoal; aprofundamento, sempre que necessário, da resposta do entrevistado, solicitando mais informação, e orientação do raciocínio do entrevistado na direcção do tema em análise.

As entrevistas foram realizadas no local de trabalho dos entrevistados mas em ambiente tranquilo: salas de reunião e gabinetes. Estes locais responderam sempre às exigências mínimas: um certo isolamento para que o entrevistado não seja ouvido nem interrompido por outros indivíduos (Ruquoy, 1995).

Pretendia-se que as entrevistas fossem gravadas e posteriormente transcritas. Este método permitia a sua análise repetidas vezes, a fim de esclarecer dúvidas quanto às palavras do entrevistado que, sendo os dados mantidos em cassette áudio, é possível uma repetição do estudo

ou uma revisão do material registado (Silverman, 1997). No entanto, não foi concedida autorização para gravar as entrevistas.

Entre os elementos entrevistados, encontram-se elementos do departamento financeiro, ambiente, e segurança. Estas abordagens foram determinantes para aferir se existiriam diferentes susceptibilidades, de forma a não se cair no erro de expor uma visão menos precisa ou partilhada, sobre o funcionamento do sistema, ou seja, pretenderíamos validar os nossos resultados. Os elementos entrevistados foram sugeridos pela SIMRIA, no sentido de entrevistar as pessoas directamente envolvidas na implementação do BSC na organização.

Para a realização das entrevistas, tendo por base a revisão bibliográfica, optou-se por uma forma semi-estruturada, facultando aos entrevistados previamente as questões a colocar. Os entrevistados seleccionados foram: o Eng.º Paulo Vieira (responsável do NQT – Núcleo de Qualidade Total), a Dra. Margarida André (Directora Administrativa e Financeira, Palmira Gaiola (Técnica do NQT) e Hugo Silva (TSHT – Técnico de Segurança e Higiene no Trabalho).

### **Teoria Institucional**

Na Teoria Institucional optou-se pela linha teórica da Nova Sociologia Institucional (NIS), numa perspectiva interpretativa e estruturalista. Optou-se por esta linha teórica, uma vez que se pretende compreender e descrever determinados fenómenos organizacionais, nomeadamente o processo de implementação de uma ferramenta de gestão numa organização.

Major e Ribeiro (2009: 57) referem que a teoria institucional “*tem vindo a ser descrita como uma teoria relevante e extraordinariamente útil na procura de compreensão das práticas de contabilidade*”. Esta teoria foi já utilizada por vários investigadores desta área, da qual se destaca o trabalho elaborado por Melo (2005), onde investigou o processo de implementação do BSC na Quinta Aveleda.

Através da Teoria Institucional é possível estudar o processo de habituação, as razões e os meios pelos quais o comportamento dos actores de campo se desenvolve de forma padronizada. Por estes motivos, optou-se por utilizar a Teoria Institucional como justificação teórica deste trabalho. A Teoria Institucional é uma abordagem útil para a análise das organizações, e explica que a principal questão teórica é descobrir e analisar quais são os valores que os principais actores sociais compartilham no campo, de que recursos de poder dispõem e como os utilizam para a consecução de seus objectivos (Major e Ribeiro, 2009).

DiMaggio e Powell (1991) entendem que o campo organizacional representa as organizações que, de forma consolidada, constituem uma reconhecida área da vida institucional: fornecedores,

consumidores de produtos e de recursos, agências reguladoras e outras organizações que prestam serviços ou produtos similares.

Assim, não só as empresas em si mas também o ambiente institucional é de grande importância na análise dos fenômenos organizacionais sob a óptica da Teoria Institucional. Conforme afirma Scott (1991), o ambiente revela-se como a grande contribuição dos seguidores da abordagem institucional para o tratamento das questões organizacionais.

A teoria institucional procura explicar os fenômenos organizacionais, através do entendimento do como e do porquê das estruturas e processos organizacionais se tornarem legítimos e quais as suas consequências nos resultados alcançados (Zucker, 1987).

A perspectiva institucional é uma estrutura determinística que coloca grande ênfase nas normas do ambiente e o peso da história da empresa para explicar as ações organizacionais (Eisenhardt, 1988).

Em suma, do ponto de vista da abordagem do problema é uma pesquisa qualitativa por não possuir informações traduzidas em números e, no âmbito dos seus objectivos, é exploratória, por envolver levantamento bibliográfico.

De forma a aumentar a validade da informação, conforme indicado por Yin (2003), recorreremos a várias fontes de evidência. Entrevistou-se colaboradores de diversos departamentos, recorreu-se a análise documental disponibilizada pela SIMRIA e também a artigos publicados sobre a implementação do BSC na SIMRIA.

No capítulo seguinte faz-se uma breve caracterização da empresa que serviu de base ao nosso estudo de caso e apresentam-se e analisam-se os principais resultados do trabalho empírico realizado.

## Capítulo IV – Estudo de Caso

Ao longo deste capítulo apresentam-se os resultados obtidos a partir dos dados recolhidos com base na metodologia adoptada.

Previamente faz-se uma apresentação da SIMRIA, aludindo à sua história e à sua composição.

Posteriormente é realizado um pequeno enquadramento à introdução do BSC na SIMRIA, através de uma exposição de aspectos relacionados com o processo de implementação do BSC na SIMRIA e a integração da sustentabilidade no BSC.

O primeiro contacto informal à SIMRIA foi realizado em Dezembro de 2008, *via e-mail*. Na sequência deste contacto foi realizada uma primeira visita em Janeiro de 2009, tendo a SIMRIA demonstrado disponibilidade e interesse para colaborar na investigação por nós proposta. A recolha de dados iniciou-se no mês de Março de 2009, o acesso às actas e relatórios realizados antes, durante e depois da decisão da SIMRIA implementar o BSC foi relevante. O último contacto realizou-se no dia 12 de Outubro de 2009, quando se procedeu à recolha dos últimos dados, através da realização de entrevistas semi-estruturadas. Os entrevistados foram a Dra. Margarida André que acompanhou a implementação desta ferramenta de gestão, tendo posteriormente mudado de cargo, estando hoje a dirigir o departamento financeiro. O Eng<sup>o</sup> Paulo Vieira que desempenhava funções na Direcção de Engenharia e no presente encontra-se directamente relacionado com o processo de implementação do BSC. A Eng.<sup>a</sup> Palmira Gaiola desempenha um cargo relacionado na área do Ambiente e o Sr. Hugo Silva desempenha um cargo na área da Segurança. Esta mudança de cargos das pessoas directamente envolvidas na implementação do BSC resultou da avaliação de desempenho, cujo resultado da implementação do BSC contribuiu fortemente.

### 4.1 - Apresentação da empresa

Com sede em Aveiro e criada em 1997 (através do Decreto-Lei n<sup>o</sup> 101/97, de 26 de Abril), a SIMRIA – Saneamento Integrado dos Municípios da Ria, S.A. é uma empresa de direito privado e de capitais maioritariamente públicos responsável pela construção, gestão e exploração do Sistema Multimunicipal de Saneamento da Ria de Aveiro, em regime de concessão, durante um período de 50 anos.



A SIMRIA, S.A., é participada pela Águas de Portugal, SGPS, S.A., e pelos municípios abrangidos pelo Sistema Multimunicipal. A estrutura accionista da SIMRIA compõe-se da seguinte forma:

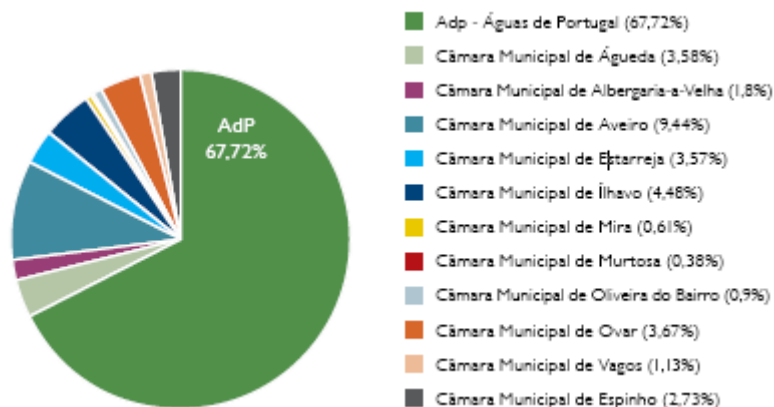


Figura 2 – Estrutura Accionista [fonte: SIMRIA (2008)]

Ao nível organizacional, a SIMRIA está organizada actualmente em três direcções: Exploração, Engenharia e Administrativa e Financeira. Para além do secretariado, à Administração reporta o órgão de *staff* Núcleo de Qualidade Total (NQT), responsável pela implementação do Sistema de Gestão Integrado, e as Assessorias Jurídica e de Comunicação e Imagem, como se pode verificar no seguinte organigrama:

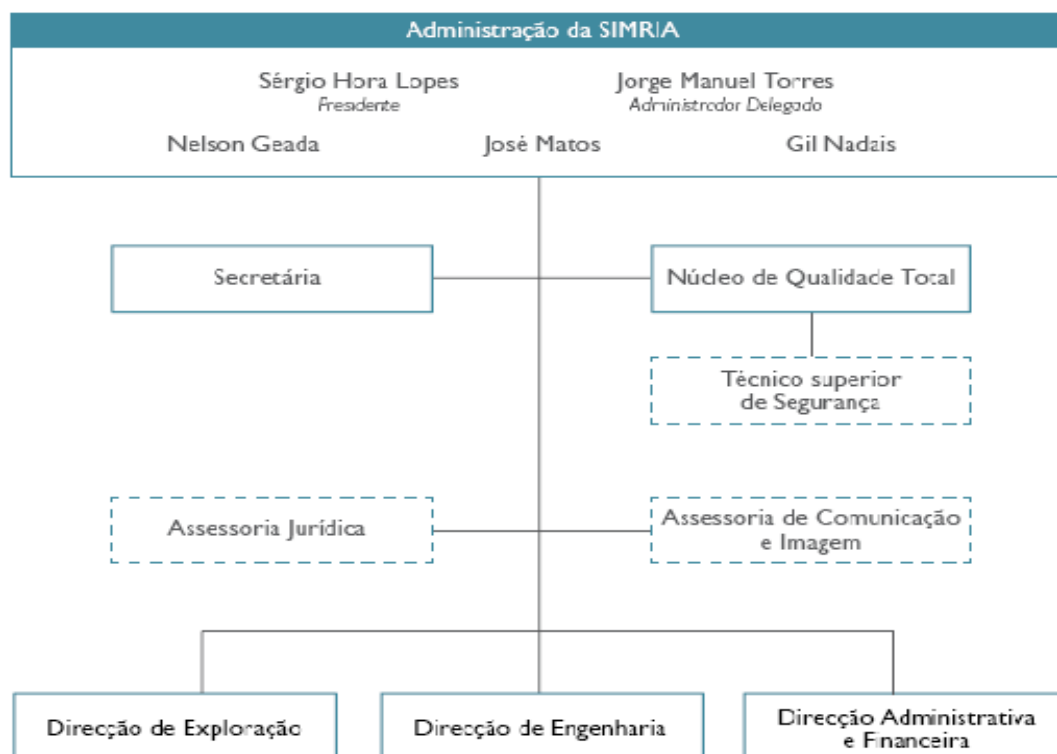


Figura 3 – Estrutura Organizacional [fonte: SIMRIA (2008)]

A Direcção de Exploração é responsável por toda a actividade associada à recolha, tratamento e rejeição de efluentes, bem como à manutenção dos respectivos equipamentos. Divide-se em duas áreas: “Operação e Manutenção de ETAR” e “Operação e Manutenção de Conduas, Estações Elevatórias e Pontos de Entrada”.

A reportar directamente à Directora, existe ainda um órgão de *staff* denominado Controlo de Gestão Operacional, uma escriturária e o Laboratório.

A Direcção de Engenharia é responsável por toda a actividade associada à concepção, planeamento, construção e manutenção de infra-estruturas. Divide-se em duas áreas: “Estudos e Planeamento” e “Obras”.

A reportar directamente ao Director, existe ainda um órgão de *staff* denominado Administração de Sistemas e um escriturário.

A Direcção Administrativa e Financeira é responsável pela gestão administrativa, económica, financeira e de recursos humanos. Também é onde se encontram concentrados os diversos serviços: Contabilidade, Compras, Tesouraria, Recursos Humanos, Fundo de Coesão e Gestão de Frota.

O funcionamento da empresa assenta, na sua generalidade, em torno da execução da sua estratégia e no cumprimento de um conjunto de actividades, conforme figura a seguir apresentada (SIMRIA, 2008:39).

Desta forma, pretende-se garantir que a implementação dessas actividades é desenvolvida de acordo com o planeado, sendo que, qualquer desvio verificado deve ser devidamente tratado a fim de ser corrigido e/ou permitir o desenvolvimento de melhorias que visem a sua prevenção em situações futuras (SIMRIA, 2008).

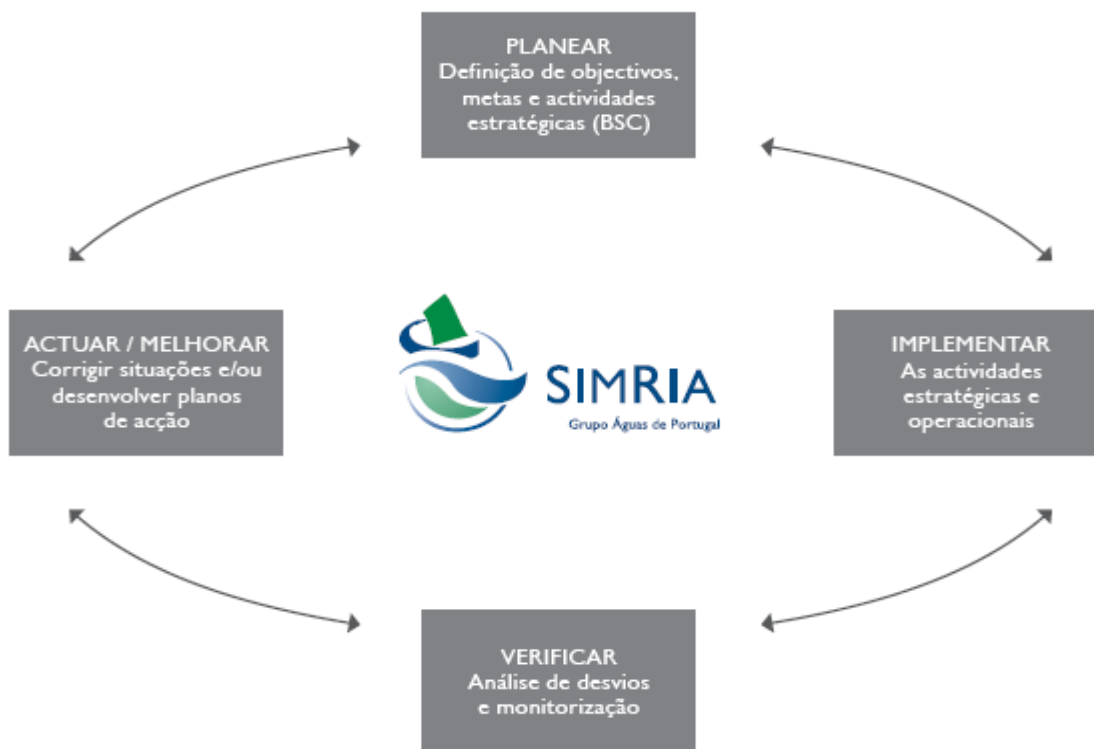


Figura 4 – Funcionamento da empresa [fonte: SIMRIA (2008:39)]

De seguida apresenta-se resumidamente o sector de serviços de águas para que se conheça um pouco melhor este ramo de actividade.

#### 4.2 – O Sector das águas em Portugal

O sector de serviços de águas, conforme usualmente denominado, compreende as actividades de abastecimento de água às populações, urbanas e rurais, e às actividades associadas, como os serviços, o comércio e a pequena indústria inserida na malha urbana. Compreende também a drenagem e o tratamento de águas residuais urbanas, que incluem as águas residuais de origem doméstica, industrial e pluvial. Estas duas actividades têm, tradicionalmente, sido tratadas em conjunto, verificando-se, todavia, que a actividade de abastecimento de água apresenta níveis de atendimento muito superiores aos registados na actividade de saneamento de águas residuais (Martins, 2007).

Com efeito, se para a actividade de abastecimento de água se pode afirmar que o país está já dotado de uma rede que permite abastecer quase a totalidade da população, para a actividade de saneamento de águas residuais a realidade é bem distinta. Existem ainda muitos aglomerados sem drenagem de águas residuais e, para as zonas onde existe drenagem, verificam-se frequentes

situações de ausência de tratamento adequado. Isto significa que é expectável que o crescimento que este sector tem vindo a registar se mantenha nos próximos anos, até que toda a rede de infra-estruturas esteja completa (Martins, 2007).

A relevância do sector da água em Portugal pode ser aferida segundo diversas perspectivas, designadamente, por ter que ver com um recurso indispensável à grande maioria das actividades económicas, com influência decisiva na qualidade de vida das populações e com forte impacto na saúde pública. O mercado dos serviços de águas tem uma importância económica considerável, implicando elevados investimentos em infra-estruturas e mobilizando outros sectores de actividade económica, enquanto fornecedores de serviços, materiais e produtos.

O abastecimento de água às populações e às actividades económicas e o saneamento das águas residuais constituem, pelas razões expostas anteriormente, preocupações que permanecem na ordem do dia, desde o início do desenvolvimento da sociedade (Martins, 2007).

A caracterização económica e financeira do sector que se apresenta reporta-se exclusivamente ao universo de entidades gestoras reguladas pela Entidade Reguladora do Sector de Águas Residuais (ERSAR), anteriormente designada por Instituto Regulador de Águas e Resíduos (IRAR), ou seja, as entidades gestoras concessionárias de sistema multimunicipais e municipais de serviços de águas e resíduos. Constitui atribuição do ERSAR assegurar a regulação dos sectores incluídos no seu âmbito de intervenção e o equilíbrio entre a sustentabilidade económica dos sistemas e a qualidade dos serviços prestados, de modo a salvaguardar os interesses e direitos dos cidadãos no fornecimento de bens e serviços essenciais.

Relativamente à SIMRIA pode salientar-se alguns indicadores interessantes para a sua caracterização comparativamente com o seu sector, para o último ano de informação disponível – 2008.

Estes indicadores foram retirados de uma análise realizada ao sector de Águas e Resíduos em Portugal no ano de 2008, pelo IRAR, entidade reguladora nesse ano, actualmente a entidade reguladora é a ERSAR. Na base estiveram os dados fornecidos pelas entidades gestoras. O IRAR para validar os dados fornecidos realizou uma compilação e validação cruzada dos dados, juntamente com a informação adicional solicitada pelo IRAR e entregue pela entidade gestora.

	Sector (2008)	SIMRIA (2008a)
Volume de Negócios	419 Milhões de euros	9.786 Milhares de euros
Autonomia Financeira (%)	15%	4%
Resultado Líquido do Exercício	15 Milhões de euros	-1.625 Milhares de euros
Solvabilidade (%)	32,6%	9%
Custo Médio de Endividamento (%)	4.2%	5.34%
Prazo Médio de Recebimento (Dias)	199	116

Tabela 1 – Comparação com o Sector das Águas e Resíduos em Portugal [fontes: IRAR (2008) e SIMRIA (2008)].

Da análise da tabela 1 pode-se concluir que existe uma diferença significativa da SIMRIA face à média do sector relativamente ao ano de 2008, ao nível de diversos indicadores. A SIMRIA é uma empresa com uma autonomia financeira inferior à do sector, o que se reflecte ao nível do custo médio de endividamento e de solvabilidade.

O ponto seguinte deste capítulo diz respeito à fase da implementação do BSC na SIMRIA, as razões que estiveram na causa da sua adopção, o envolvimento dos colaboradores da empresa, entre outros aspectos relacionados com a implementação desta ferramenta de gestão.

### 4.3 – A implementação do BSC na SIMRIA

Durante o ano de 2006 foi concebida a estrutura de um sistema de gestão estratégica e de medição do desempenho organizacional. Este sistema estava suportado no conceito do BSC, através do qual são sistematizados, de uma forma coerente e articulada, os objectivos e iniciativas estratégicas da empresa, tendo sido 2007 o seu primeiro ano completo de implementação.

Embora a SIMRIA tivesse a consciência de que existiam várias metodologias, entre elas o TDB, capazes de ir ao encontro do que pretendiam, a opção pelo BSC deveu-se aos seguintes aspectos: em primeiro lugar o facto de ser uma metodologia já minimamente conhecida pelos responsáveis

da SIMRIA, por outro lado o BSC defendia os modelos em termos de organização e gestão que interessavam à SIMRIA (o BSC permite comunicar a estratégia a toda a organização; alinha as acções com os objectivos estratégicos e mede o desempenho organizacional), tal como refere Kaplan e Norton (2001).

O principal objectivo que a SIMRIA aspirava alcançar com a implementação do BSC era a condução da estratégia e conseguir o alinhamento estratégico, como afirmado por todos os entrevistados. Tal como refere Ferreira (2009), o BSC contribui para a clarificação e tradução da visão e estratégia organizacional e contribui, também, para o processo de comunicação dos objectivos estratégicos aos diversos níveis da organização

O Administrador-Delegado à data, que neste momento já não se encontra na empresa, foi a pessoa chave para implementar esta ferramenta de gestão na SIMRIA, o seu envolvimento foi crucial.

A ideia e a decisão de implementar o BSC surgiram, então, da gestão de topo, mas o envolvimento de todos os colaboradores foi fundamental. Um dos problemas que muitas empresas enfrentam na implementação do BSC é a percepção de que a gestão de topo não partilha de uma visão clara da estratégia (Epstein e Manzoni, 1998), problema que foi ultrapassado na SIMRIA. De início, a decisão de implementar o BSC apenas foi comunicada aos Directores e aos Responsáveis de Área – uma comunicação do tipo *top-down*. Mas no final do ano (no jantar de Natal), o Administrador-Delegado, distribuiu o “Mapa da estratégia” da SIMRIA, apresentou a todos os colaboradores da empresa o BSC e explicou o que esta ferramenta poderia trazer de positivo para a SIMRIA.

Após a etapa da decisão de implementar o BSC, foram determinados os objectivos por tema estratégico (Sustentabilidade, Parceria com clientes, Excelência operacional e Responsabilidade social e ambiental) e por perspectiva (Financeira, Clientes, Processos Internos e Aprendizagem e Desenvolvimento). Posteriormente foi desenhado o mapa estratégico e definidos indicadores com a colaboração de várias áreas da empresa.

Construído de cima para baixo, o **Mapa da Estratégia**, a seguir apresentado, é suportado num conjunto de valores fundamentais da SIMRIA, permitindo criar pontos de referência para todas as actividades e colaboradores da empresa.

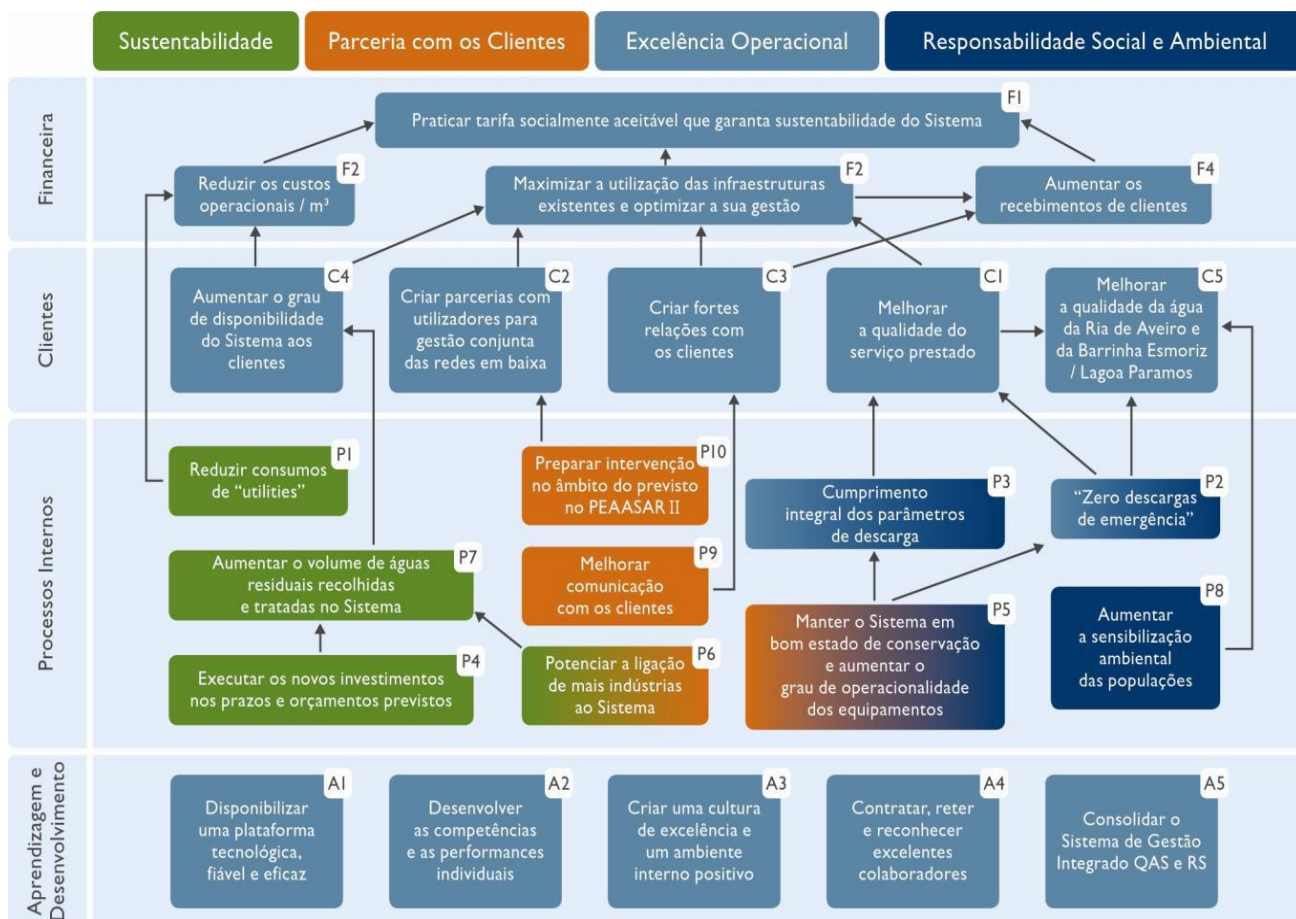


Figura 5 – Mapa da Estratégia da SIMRIA [fonte: SIMRIA (2008)]

As diferentes perspectivas abordadas, designadamente, Financeira, Clientes, Processos Internos e Aprendizagem e Desenvolvimento, traduzem a importância que o BSC atribui ao alinhamento e domínio, não só dos factores financeiros e quantitativos, mas também à importância dos factores intangíveis para o sucesso das organizações.

Para cada uma destas perspectivas foram definidos objectivos estratégicos que identificam os aspectos essenciais para realizar com sucesso a visão da empresa, organizados em relações causa-efeito, evidenciadas através de um Mapa da Estratégia. De seguida faz-se uma breve descrição de cada um dos objectivos estratégicos da SIMRIA (SIMRIA, 2008):

**Sustentabilidade.** Foi esta a preocupação fundamental na gestão da empresa nos últimos 11 anos. Assim se justificam alguns atrasos no arranque das infra-estruturas, o aumento do investimento resultante dos alargamentos do Sistema Multimunicipal e, sobretudo, a constatação de que o efluente entregue pelos utilizadores do sistema tem sido bastante inferior ao inicialmente previsto. Deste modo, é importante realçar a recente revisão do estudo de Viabilidade Económica e Financeira da Concessão com o intuito de o adaptar à realidade da empresa e as previsões de

caudal afluyente ao sistema. O controlo rigoroso dos custos unitários, a manutenção de uma elevada taxa de sucesso nas cobranças aos utilizadores do sistema e uma activa contribuição para o aumento do seu caudal afluyente são as pedras basilares deste objectivo primordial da empresa. Adicionalmente, incluem-se nos planos de acção anuais os projectos de expansão da rede, a análise da integração vertical, a recolha de mais efluente de origem industrial e a disponibilização de novos pontos de entrega aos municípios servidos pelo sistema.

***Parceria com os clientes.*** A vincada orientação para o cliente é um dos pilares da cultura corporativa da empresa, tendo, por intuito, a criação e manutenção de relações sólidas com eles, possibilitando, deste modo, a medição da sua satisfação e antecipação de problemas sentidos. Este facto, assume especial relevância, tendo em conta as características económicas, sociais e legais do meio em que a SIMRIA desenvolve a sua actividade, nomeadamente o carácter público do serviço que presta e o regime de monopólio natural do mercado em que se insere. O cliente, enquanto figura central da actividade da empresa, é compreendido por todos os seus colaboradores e concorre para o aumento contínuo do valor acrescentado do serviço prestado pela SIMRIA.

***Excelência operacional.*** A primazia e qualidade de todo o processo operativo são o lema da corporação, com a finalidade de garantir um serviço de excelência aos utilizadores do sistema. Neste sentido, têm sido desenvolvidos esforços de forma a assegurar a boa manutenção dos equipamentos, diminuição para valores próximos de zero do número de descargas de emergência e o cumprimento integral dos parâmetros de descarga das ETAR.

***Responsabilidade ambiental e social.*** A responsabilidade ambiental é cada vez mais um dever cívico. Actualmente, as expectativas das populações e dos agentes locais e regionais dos meios em que a empresa se insere incluem, para além da qualidade do serviço prestado, um forte contributo na sensibilização ambiental da população bem como a criação de condições propícias à preservação do património ambiental da região. Enquanto prestadora de um serviço público na área do saneamento, a SIMRIA tem uma responsabilidade ambiental e social acrescida pelo que a cultura corporativa da empresa assenta nas boas práticas de qualidade, ambiente, segurança e responsabilidade social, nos quais está certificada. Este facto teve especial relevância na interiorização dos valores da SIMRIA pelos seus colaboradores, bem como pelas entidades com as quais se relaciona.



Suportados nestes quatro grandes valores estratégicos, foram identificados diversos objectivos estratégicos, que por sua vez deram origem a iniciativas estratégicas, cuja responsabilidade de execução se encontra dividida pela Administração, NQT e as três Direcções da empresa.

A cultura organizacional e a comunicação dentro da organização são factores a ter em consideração no sucesso/insucesso da implementação desta ferramenta de gestão.

A cultura organizacional da SIMRIA facilitou o envolvimento das pessoas numa perspectiva informal, dado ser propícia à existência de contactos diversos entre colaboradores e à obtenção de *feedback* em tempo útil. A implementação do BSC foi efectuada com o total apoio organizacional, tal como é defendido por Radnor e Lovell (2003).

A motivação para adoptar o BSC permaneceu e permanece no tempo. A saída do Eng.º Fernandes Thomaz não reduziu a motivação e confiança nesta ferramenta de gestão, prova disso é a sua resistência na SIMRIA, ao contrário do que aconteceu no estudo de caso feito por Kasurien (2002), em que a saída do gestor da divisão, um líder forte na implementação do BSC, reduziu a motivação para a implementação do BSC.

A comunicação é crucial para que as pessoas compreendam o que se pretende com o BSC, que não é exercer um maior controlo/autoridade, mas sim criar uma maior transparência, conhecer melhor a empresa, levar a cabo as acções que possibilitem a empresa alcançar a sua estratégia.

Em termos de comunicação interna, a empresa privilegia uma comunicação descendente e ascendente, de forma a garantir que a informação é compreendida pelos colaboradores. Esta comunicação pode ser realizada via correio electrónico interno (intranet), informações internas e reuniões trimestrais, tal como é defendido por Barrows (2005). A suportar o desenvolvimento destas actividades existe uma estrutura documental devidamente registada, controlada e arquivada. Com o objectivo de melhorar a gestão dos fluxos documentais e de diminuir o recurso ao papel, a empresa implementou o sistema informático de Gestão Documental, SIMDoc, estando a funcionar em pleno desde 2007 (SIMRIA, 2008).

O portal interno, disponível a todos os colaboradores, também foi crucial. Neste portal foi e é distribuída toda a informação sobre a missão, objectivos, metas, relatórios, no sentido de envolver todos os colaboradores neste projecto. Este portal faz parte do software de gestão de documentação do SGI, designado por ControlQ. Através dele, os colaboradores têm acesso às actualizações dos documentos, bem como às versões anteriores dos mesmos.

Em suma, a gestão de topo esteve fortemente envolvida no processo, não só no início mas também posteriormente. Fomentou a transposição desta ferramenta de gestão até aos níveis hierárquicos inferiores, envolvendo as chefias intermédias e os trabalhadores. O ambiente interno, a comunicação, a motivação e a cultura organizacional constituíram factores marcantes no processo de mudança introduzido pela implementação do BSC na SIMRIA.

#### 4.4 – Fases do processo de implementação do BSC na SIMRIA

Relativamente às fases de implementação do BSC, um dos passos que se seguiu neste processo foi definir qual a visão e missão da empresa, divulgadas junto de todos os colaboradores.

A SIMRIA (SIMRIA, 2008: 25) define, assim, a sua missão como sendo:

*“A satisfação das necessidades de recolha, tratamento e rejeição dos efluentes domésticos e industriais dos municípios pertencentes ao Sistema Multimunicipal de Saneamento da Ria de Aveiro, promovendo a requalificação ambiental da sua zona de abrangência, nomeadamente dos ecossistemas da Ria de Aveiro e Barrinha de Esmoriz/Lagoa de Paramos, num quadro de sustentabilidade económica, financeira, técnica e social.”*

Note-se que a própria missão da SIMRIA alude à sustentabilidade nas várias vertentes. A sustentabilidade é, de facto, um factor fundamental e tido em conta no desenvolvimento da empresa.

Com o processo de formulação estratégica, a SIMRIA identificou a sua posição no sector de águas residuais, as suas competências nucleares e oportunidades de desenvolvimento, reunindo as condições necessárias para dar início à construção do seu BSC, que se iniciou com o estabelecimento da Visão da empresa, isto é, a descrição de como a SIMRIA deseja ser vista no futuro pela comunidade e parceiros do negócio. Sendo que a forma como quer ser vista se define da seguinte forma (SIMRIA, 2008:25):

*“Queremos ser reconhecidos como um parceiro regional de excelência no sector do saneamento, cujo contributo para a melhoria das condições ambientais e de saúde pública na nossa região é merecedor da confiança dos nossos clientes, do concedente e da população em geral, assegurando um forte compromisso público de responsabilidade ambiental e social e garantindo um ambiente de trabalho de grande qualidade para os nossos colaboradores.”*

As diferentes perspectivas abordadas, designadamente, Financeira, Clientes, Processos Internos e Aprendizagem e Desenvolvimento, traduzem a importância que o BSC atribui ao alinhamento e

domínio, não só dos factores financeiros e quantitativos, mas também à importância dos factores intangíveis para o sucesso das organizações.

Para cada uma destas perspectivas foram definidos objectivos estratégicos que identificam os aspectos essenciais para realizar com sucesso a visão da empresa, organizados em relações causa-efeito, evidenciadas através do Mapa da Estratégia.

O objectivo na elaboração deste Mapa da Estratégia foi conseguir o envolvimento de todos os directores e chefias intermédias, no sentido de definir os objectivos estratégicos e conseguir uma relação de causa-efeito. Pode dizer-se que o processo de divulgação e implementação do BSC foi conduzido na SIMRIA na forma de cascata, de maneira a envolver todos os colaboradores e fazer chegar a estratégia à base da empresa, como afirmou a Dr.<sup>a</sup> Margarida André. Esse desencadeamento em cascata dentro da empresa refere-se ao facto de existirem *BSC* dentro de cada direcção, sendo que todos eles estão interligados com o “BSC mãe”.

A empresa tem e teve em consideração as opiniões dos colaboradores na fixação dos objectivos e metas, como refere um dos entrevistados “é totalmente partilhado” e é “tudo discutido transversalmente”. Todos os indicadores e actas das reuniões de revisão pela gestão se encontram disponíveis em suporte informático, para acesso a todos os colaboradores da empresa.

No início de cada ano realiza-se uma reunião para que, em conjunto, definam as metas e indicadores para o próprio ano, reformulem as metas e indicadores já existentes, proponham novas metas e indicadores, tendo por base os objectivos estratégicos que são de médio e longo prazo. Trimestralmente realizam-se reuniões para acompanhar as actividades e os indicadores. Convém salientar que a dificuldade em definir essas metas e esses indicadores foi a mais notória no início do processo de implementação, muitas delas foram retiradas posteriormente e outras inseridas de novo, no sentido de atingir os objectivos definidos.

No ano de 2008, foram monitorizadas as actividades estratégicas recorrendo a uma simbologia “tipo semáforo”. Esta ideia surgiu para se apreciar os indicadores e metas definidas. Introduziram a definição de semáforo que lhes dá informação sobre os indicadores fora de prazo, os que não atingiram a meta definida (aparece um sinal vermelho no mapa por eles construído), os indicadores que se afastam das metas pretendidas, dos que necessitam de melhorias em termos do conteúdo e funcionalidade (sinal amarelo) e os que estão no caminho pretendido (sinal verde). Além disso, têm a sinalização das “bandeiras”, onde a verde significa que o que pretendiam foi alcançado e a vermelha, que significa que certa actividade foi concluída mas fora do prazo. Nesta, a SIMRIA justifica o porquê de não ter sido atingido no tempo estabelecido.

Quem promove estas reuniões (anuais e trimestrais) é o Núcleo de Qualidade Total (NQT), que é quem coordena o SGI da SIMRIA. Antes da realização das reuniões, cada departamento já tem as suas propostas definidas e as reuniões servem apenas para debater essas mesmas propostas.

De uma forma geral, pode-se afirmar que o cumprimento dos objectivos estratégicos da SIMRIA foi alcançado (SIMRIA, 2008). Um factor que contribui para o sucesso do BSC é o facto deste ser “alimentado” pelo SGI. Prova disso foi a mudança de Administração que existiu, incluindo um pequeno período em que a SIMRIA esteve sem Administrador-Delegado, mas que a ferramenta continuou a ser “alimentada” e permanece na organização.

De acordo com a Dra. Margarida André, os benefícios deste projecto são tangíveis e intangíveis, O BSC é uma ferramenta de importante diagnóstico.

*“Dá-nos informação de como proceder a melhorias de muitos processos (intangível) que resultam do próprio diagnóstico (tangível).”*

#### 4.5 – A adopção do BSC e o impacto na avaliação de desempenho

Como referido no capítulo II, na revisão de literatura, um dos modelos conceptuais de avaliação do desempenho organizacional mais conhecido e utilizado parece ser o BSC (Marr e Schiuma, 2003; Tangen, 2004).

Do estudo realizado na SIMRIA, conclui-se que a utilização do BSC não melhora automaticamente o desempenho da empresa, mas sim a forma da sua utilização, tal como referem Braam e Nijssen (2004).

O BSC procura, então, traduzir os objectivos estratégicos da SIMRIA, num conjunto de indicadores de desempenho, segundo as quatro perspectivas: Financeira, Clientes, Processos Internos, e Aprendizagem e Desenvolvimento. Alguns indicadores procuram medir o progresso da organização na implementação da sua visão, outros destinam-se a medir os factores de sucesso a longo prazo. Através do BSC, a SIMRIA monitoriza, não só o seu desempenho corrente (financeiro, satisfação do cliente e processos internos), mas também o seu esforço para melhorar os processos, para motivar e formar empregados e para otimizar sistemas de informação, em suma, a sua capacidade para aprender e melhorar.

O BSC apresenta os resultados das medições, mas não é um fim em si mesmo. É, somente, uma ferramenta que pode tornar mais eficiente a gestão. Os resultados das medidas de desempenho, demonstram o que aconteceu, não porque é que aconteceu, nem o que fazer a seguir. Os resultados das medidas são muito importantes, mas é só um primeiro passo na implementação de um SMD. Posteriormente, é necessário tratar esses dados.

O BSC dá informações relevantes em termos de disposição e atribuição de cargos e funções dentro da organização. Alguns colaboradores da SIMRIA passaram por mudanças de funções dentro da organização, fruto das informações conseguidas pelo BSC. Por exemplo, a troca de funções de um colaborador da SIMRIA por outra função, uma vez que as suas competências se enquadravam mais numa que noutra função.

O BSC permite medir o desempenho organizacional, isto é, avaliar os Recursos Humanos. No caso da SIMRIA pode dizer-se que a comunicação do desempenho organizacional feita aos vários colaboradores acaba por se reflectir no seu desempenho. No entanto, esta comunicação também pode ser vista como um incentivo, no sentido de melhorar o seu desempenho, tal como é constatado pelos vários entrevistados.

No ponto seguinte deste capítulo fala-se da importância que a sustentabilidade tem na SIMRIA, que medidas adopta para sensibilizar a população e quais as suas próprias preocupações.

#### 4.6 – A integração da sustentabilidade no BSC

O abastecimento de água às populações e actividades económicas e a drenagem e tratamento das águas residuais geradas é um dos problemas que permanece na ordem do dia da sociedade desde sempre. Com efeito, a criação de agregados populacionais deu origem a uma concentração de necessidades de água para os vários usos e a consequente necessidade de rejeição das águas residuais geradas, em quantidades e cargas cada vez maiores. Esta realidade veio obrigar à adopção de sistemas de abastecimento e drenagem progressivamente mais complexos e à prossecução de modelos de gestão mais robustos, que melhor se adequem às exigências da sociedade. Paralelamente com a gestão dos resíduos sólidos, onde se constata uma evolução importante na última década, o Sector das Águas tem sido um dos sectores mais complexos das chamadas atribuições do Estado.

A complexidade das soluções necessárias ao desenvolvimento desta actividade exige investimentos extremamente elevados, com longos períodos de recuperação do capital e com uma elevada imobilização. Isto explica o facto de ser um sector com características de monopólio natural, onde se registam custos de produção significativamente inferiores com um único operador para cada serviço e em cada região. Paralelamente, existem também importantes economias de escala, de gama e de processo, aspectos que têm condicionado, ainda que de forma pouco evidente, a organização institucional dos operadores destes serviços. O Estado tem tido dificuldade na definição das competências a atribuir aos vários níveis de poder – administração central e local – ainda mais porque a unidade funcional para o planeamento e gestão da água, a bacia hidrográfica, não corresponde a nenhuma das unidades administrativas existentes. Recentemente foram criadas as ARH – Administrações das Regiões Hidrográficas.

Em Junho de 2006, a SIMRIA tornou-se na primeira empresa portuguesa de saneamento a ver certificados todos os seus processos, ao nível de todas as instalações da empresa, segundo os normativos de qualidade (NP EN ISO9001:2000), ambiente (NP EN ISO14001:2004) e segurança (OHSAS18001/NP4397:2001), formalmente reconhecidos pela Associação Portuguesa de Certificação (APCER) (SIMRIA, 2007b).

A SIMRIA, numa perspectiva de Desenvolvimento Sustentável, desenvolve a sua actividade em prol da requalificação ambiental da Ria de Aveiro e Barrinha de Esmoriz / Lagoa de Paramos, tendo por base um Sistema de Gestão Integrado ao nível da Qualidade, Ambiente, Higiene e Segurança e Responsabilidade Social (SIMRIA, 2007b).

O objectivo da SIMRIA é a conciliação e a promoção dos interesses de todas as partes interessadas, focando os seus esforços com vista à satisfação das necessidades actuais e futuras dos seus clientes, através de um sistema de saneamento auto-sustentável. Pretende-se, portanto, respeitar escrupulosamente o contrato de Concessão celebrado com o Estado Português e, consequentemente, reforçar as relações de parceria, confiança e comunicação com este, Municípios e Entidades do Sector. Deste modo, a actividade operacional da empresa é desenvolvida com vista à melhoria contínua da qualidade e fiabilidade dos processos, fomentando o aumento da eficácia dos métodos e eficiência na utilização dos recursos técnicos, humanos e financeiros. Tudo isto, sempre, numa perspectiva de respeito pelos princípios de defesa da saúde pública e da qualidade de vida da população. Neste sentido, a SIMRIA tem desenvolvido acções com vista ao melhoramento das condições laborais e sociais dos seus colaboradores, em conformidade com os requisitos da norma SA8000, e à promoção da responsabilidade ambiental

da Sociedade em geral. Adicionalmente, é adoptada uma posição preventiva face à poluição, de forma a antecipar e minimizar o impacto dos seus riscos e ameaças, quer internos, quer externos (SIMRIA, 2007b).

Alguns indicadores de desempenho escolhidos para este objectivo estratégico (a sustentabilidade) foram:

- Reduzir as descargas de emergência, tendo presentes a responsabilidade social e ambiental; e
- Consumos energéticos e consumos de água com menores custos.

No sentido de atingir estes objectivos, o grau de satisfação do cliente também teve de ser tido em consideração.

O grau de satisfação do cliente é avaliado segundo o preenchimento de inquéritos. Os resultados são avaliados pelos Directores e Administrador-Delegado, no sentido de desenvolver soluções que melhorem a perspectiva do cliente.

Para dar a conhecer o seu desempenho ambiental, a SIMRIA:

- Publica os seus relatórios de sustentabilidade no seu site oficial;
- Faz investimentos na área da telegestão, para evitar descargas de emergência (ajudar na resolução de problemas, muitos deles *on-line*);
- Faz auditorias a fornecedores (responsabilidade social);
- Procede à avaliação dos fornecedores críticos (segurança, ambiente e qualidade);
- Definiu um Código de conduta para Fornecedores e Sub-fornecedores (a SIMRIA tem um código de conduta que é subscrito pelas pessoas que com ela trabalham, no sentido de se comprometerem a executar as “boas práticas” em questões ambientais e de segurança).

A SIMRIA também participa numa campanha de sensibilização da sociedade, para o desenvolvimento de uma consciência ambiental através de:

- Realização de visitas às suas ETAR
- Participação em jornais regionais, com artigos cujos temas se relacionam com a seca, o consumo de água, entre outros;
- Participação em jornal regional, na campanha anual que alude à consciência ambiental;

Esta consciência da importância da sustentabilidade no negócio da empresa está bem patenteada pelos entrevistados quando afirmam:

*“A organização tem que ser sustentável para garantir o futuro da empresa.”*

*“A sustentabilidade ambiental é fundamental para a SIMRIA.”*

Dada a actividade da SIMRIA que, pela natureza do seu negócio está associada aos princípios de protecção do ambiente, tem como preocupações a minimização dos danos ambientais resultantes da sua actividade, o desenvolvimento de processos mais limpos e seguros e ainda a utilização racional dos recursos. Estas preocupações fazem também parte da concepção e gestão do Sistema Multimunicipal.

Em virtude da consolidação do Sistema de Gestão Integrado, não só no que se refere à sua vertente ambiental, mas também na sua vertente de Responsabilidade Social, o tratamento das preocupações ambientais conquistou um espaço próprio. Este foi traduzido num conjunto de práticas e procedimentos sistematizados de forma a assegurar o integral cumprimento dos requisitos ambientais inerentes ao normativo ISO14001 e demais requisitos aplicáveis. O compromisso em atingir um desempenho ambiental sólido, através do controlo dos seus impactos ambientais foi, assim, assumido publicamente pela SIMRIA, em coerência com a sua Política de Gestão e objectivos ambientais (SIMRIA, 2007b).

Assim e na qualidade de empresa responsável pela prestação de um serviço de interesse geral com um papel determinante na melhoria das condições de vida dos cidadãos e na garantia da coesão económica e social da região, a SIMRIA elaborou o seu segundo Relatório de Sustentabilidade. Este, para além de apresentar o seu desempenho ambiental, dá a conhecer o comportamento da organização nas vertentes económica e social, reportado ao ano de 2007.

A sustentabilidade constitui um dos valores do Grupo Águas de Portugal e também da SIMRIA, isto é, a utilização dos recursos naturais e a preservação da água enquanto recurso estratégico essencial à vida é uma preocupação constante. Com a implementação do BSC, a definição de metas e indicadores para atingir este objectivo (sustentabilidade) torna-se mais fácil, no sentido de corrigir e melhorar o que vai sendo atingido.



#### 4.7 – Apresentação dos resultados

**Objectivo de estudo:** Averiguar se o BSC permitiu melhorar o desempenho organizacional da SIMRIA, qual o impacto que resultou desta adopção e analisar o porquê de a SIMRIA considerar o factor sustentabilidade como um objectivo estratégico do BSC.

A implementação do BSC na SIMRIA teve como propósito central o alinhamento da estratégia, no sentido da sua condução, tal como foi expresso por todos os entrevistados. O BSC defende os modelos em termos de organização e gestão que interessam à SIMRIA.

A principal dificuldade sentida durante o processo de implementação do BSC foi a definição dos indicadores e das metas para atingir os objectivos propostos. Muitas reuniões foram realizadas no sentido de eliminar essa dificuldade. No presente, ainda existe essa dificuldade mas com menor intensidade.

A implementação do BSC nasceu juntamente com a implementação do Sistema de Gestão Integrado, nas vertentes de qualidade, ambiente e segurança, e mais tarde responsabilidade social, sendo o BSC alimentado pelo SGI.

A implementação desta ferramenta de gestão permitiu à SIMRIA melhorar o seu desempenho organizacional. Como referido por um dos entrevistados, a adopção do BSC melhorou a integração da gestão de processos e capacitou as pessoas, tendo sido feita uma reestruturação de cargos dentro da própria empresa após a implementação do BSC.

A cultura organizacional da SIMRIA, com a adopção do BSC foi completamente alterada, quer em termos de organização, quer em termos de funcionamento.

Para dar a conhecer a sua consciência ambiental a SIMRIA tem adoptado algumas formas de divulgação, incentivo e sensibilização da sociedade para com as boas práticas em prol do ambiente. Desta forma, integrou no BSC a sustentabilidade como um dos grandes objectivos estratégicos.

A sustentabilidade deverá ser uma das preocupações das organizações, uma vez que estas são bastante influenciadas pelo ambiente envolvente e, simultaneamente, influenciam-no de forma profunda.

Do exposto, podemos concluir que, na SIMRIA, a implementação do BSC exerceu um impacto profundo na cultura organizacional da empresa, melhorou o seu desempenho organizacional e como sistema de medição que é, facilitou a consideração de questões de sustentabilidade.

## Capítulo V – Conclusão

A metodologia BSC, lançada por Kaplan & Norton em 1992, começou a dar os primeiros passos em Portugal no final do século XX, embora os níveis de adesão a esta metodologia estejam ainda numa fase inicial relativamente a outros países (Quesado e Rodrigues, 2007).

A literatura que apresenta depoimentos gerais de casos de sucesso na implementação do BSC é extensa. No entanto, é relativamente limitado o número de estudos empíricos detalhados que explorem e ilustrem o modo como o BSC é implementado e usado (Dabhilkar e Bengtsson, 2004).

Enumerou-se algumas vantagens e limitações desta ferramenta de gestão, bem como erros, falhas e obstáculos considerados percalços para o sucesso do modelo.

Na revisão de literatura e posteriormente no estudo de caso, verificou-se que as limitações são apontadas em maior número. Porém, observa-se que não estão relacionadas directamente com o BSC e sim com a falta de estrutura da organização ou ainda com a adopção de medidas estratégicas inadequadas aquando da sua implementação.

Apesar da grande popularidade do BSC, existem casos em que a implementação do BSC falha. Muitos descobrem que o processo de traçar um sistema de medição é mais fácil do que implementá-lo. E isto não é difícil de perceber porquê.

É da maior importância o envolvimento de todos os membros da organização. A compreensão do modelo pode não ser imediata para a maioria dos colaboradores, é necessária formação.

Sublinha-se a necessidade de mudanças culturais e estruturais como pré requisitos à implementação da ferramenta de gestão BSC numa organização. A cultura organizacional da SIMRIA foi *“completamente alterada, em termos de organização, de sistematização e organização de trabalho. Ocorreram alterações de cargos desempenhados pelos colaboradores da SIMRIA, ou seja, o conhecimento passou a estar ancorado no BSC e não nas pessoas”*, segundo um entrevistado.

De referir ainda que, alguns autores ilustram a forma como o BSC pode ser utilizado para incorporar ideias de sustentabilidade (económica, social e ambiental) na agenda das organizações (Figge *et al.*, 2002). Este é o caso da SIMRIA. O BSC apresenta-se como um instrumento que favorece a sustentabilidade a prazo das organizações, na medida em que força os gestores a centrarem a sua atenção não apenas nos resultados, mas fundamentalmente nos indutores a prazo desses resultados, ou seja, no caminho a seguir para gerir tais resultados.

No caso concreto da SIMRIA, tal como afirmado pelos entrevistados, o BSC é visto actualmente como um factor de medição de desempenho e como ferramenta de controlo estratégico da empresa, no sentido de a conduzir e alinhar.

A sustentabilidade é, na SIMRIA, o objectivo primordial. Assim, procura conciliar os interesses de todos os agentes, focando a satisfação das necessidades actuais e futuras dos seus clientes, salvaguardando os interesses de todos os intervenientes.

O BSC, ao ser um sistema de medição aberto, facilita a consideração de questões de sustentabilidade, na medida em que possibilita a definição de indicadores que permitem uma medição mais eficiente do cumprimento desta meta, bem como elucida sobre a necessidade de inclusão de melhorias ou medidas correctivas. Estes indicadores auxiliam a criação de informação útil para a gestão e garantem que a SIMRIA conheça a sua performance na prossecução do objectivo de sustentabilidade nos seus quatro pilares: respeito ambiental (ex.: consumo energético e descargas de emergência), satisfação do cliente (ex.: inquéritos), transparência (ex.: publicação dos resultados dos esforços da SIMRIA com vista à sustentabilidade) e construção de uma consciência ambiental no meio em que se insere (ex.: visitas às ETAR e iniciativas de consciencialização social).

O grau de satisfação da SIMRIA relativamente a esta ferramenta de gestão é positiva,

*“os directores reconhecem o mérito da ferramenta. Dá-nos informação de gestão, com vista à melhoria dos processos, dá-nos informação sobre os clientes e accionistas da SIMRIA, demonstra o bom desempenho da empresa, dá-nos a conhecer as exigências dos nossos clientes e da população em geral (municípios) e do grau de satisfação e empenho dos nossos colaboradores.”*

O presente trabalho vai de encontro ao solicitado na literatura - a realização de estudos de caso que retratem a implementação do BSC (nomeadamente, Hoque e James, 2000; Kausurien, 2002; Dabhilkar e Bengtsson, 2004).

O estudo proposto e agora a concluir prende-se com a implementação do BSC numa organização que tem como um dos grandes temas estratégicos a sustentabilidade, desenvolvida nas várias vertentes. Em geral, este estudo procura promover o desenvolvimento da literatura relativa ao BSC, nomeadamente no que diz respeito à integração da sustentabilidade no BSC, as razões que estiveram na base de adopção deste modelo, os benefícios que estão a extrair desta adopção e saber até que ponto os resultados estão a ser os desejados.

Adicionalmente, a análise extensiva de um caso de implementação do BSC numa empresa portuguesa contribui para o aumento do conhecimento deste instrumento de gestão em Portugal. Efectivamente, os estudos realizados em empresas portuguesas são ainda escassos (Sousa, 2001; Russo, 2006).

Kausurien (2002) refere o interesse em se realizarem estudos que justifiquem em profundidade as motivações, adaptações e implicações da adopção do BSC.

Embora este projecto diga respeito a uma empresa específica, os resultados obtidos podem servir de análise comparativa com outros casos.

Este projecto não esgota a investigação sobre o tema proposto. Assim, como sugestões para futuras investigações seria interessante analisar em que medida o BSC dá um contributo nas decisões de investimento como referem Lyons *et al.* (2003) e Ferreira (2009). Seria útil, também, estudos que examinassem factores que justifiquem o atraso das empresas portuguesas nos processos de adopção, adaptação, implementação e uso do BSC relativamente a outras organizações de países desenvolvidos tal como sugere Ferreira (2009).

## Referências Bibliográficas

- Águas de Cascais, (2007a), *Relatório e Contas*, [http: www.aguasdecascais.pt](http://www.aguasdecascais.pt) (acedido em 08/08/2009).
- Águas de Portugal. (2009). *No caminho da sustentabilidade*, [http: www.adp.pt](http://www.adp.pt) (acedido a 19/12/2009).
- ALCHIAN, A. e H. DEMSETZ (1972), “Production, Information Costs, and Economic Organization”, *American Economic Review*, Vol. 62, Ed. 5, pp. 777-795.
- ALDER, G. (2001), “Employee reactions to electronic performance monitoring: A consequence of organizational culture”, *The Journal of High Technology Management Research*, Vol. 12, pp. 323-342.
- AMARATUNGA, D. E D. BALDRY (2001), “Case study methodology as a means of theory building: performance measurement in facilities management organizations”. *Work Study*, V. 50, Nº 3, pp. 95-104.
- ANDERSEN, B. e T. FAGERHAUG (2002), *Performance Measurement Explained – Designing and Implementing Your State-of-Art System*. ASQ Quality Press.
- ANTÓNIO, N. e J. RODRIGUES (2006), “Balanced Scorecard e Mapas Estratégicos”. Grupo Estratégia Organizacional/ISCTE – *Working Paper* nº 1/06.
- ARAÚJO, P. (2007), *O impacto dos sistemas ERP no controlo e contabilidade de gestão – O Caso Riopelle*. Dissertação de Mestrado em Ciências Empresariais, Especialização em Contabilidade, Faculdade de Economia, Universidade do Porto.
- AUSTILL, A., D. KOCAKULAH, C. MEHMET (2007), “Balanced Scorecard Application in the Health Care Industry: A Case Study”, *Journal of Health Care Finance*, ABI/INFORM Global, Vol. 34, Iss.1, pp.72.
- BARROWS, E. (2005), “Walk the talk: Effective Leadership Behaviour for BSC Review Meetings”, *Balanced Scorecard Report*, Vol. 7, Nº 5, Setembro – Outubro, p. 15 e 16.
- BESSIRE, D. (2000), “French Tableau de Bord versus American Balanced Scorecard: Misery and Glory of Metaphors”. in *The Sixth Interdisciplinary Perspectives on Accounting Conference*, Manchester Federal School of Business and Management UMIST/University of Manchester: England.
- BOURGUIGON, A., V. MALLERET e H. NORREKLI (2001), “Balanced Scorecard versus French Tableau de Bord: beyond dispute, a culture and ideological perspective”, Mars, in *Cahier de Recherche du Groupe HEC*, Nº 724.

BOURNE, M. e A. NEELY (2002), “The success and failure of performance measurement initiatives: perceptions of participating managers”, *International Journal of Operations & Production Management*, Vol. 22, Nº 11.

BOURNE, M., A. NEELY, J. MILLS e K. PLATTS (2003), “Implementing performance measurement systems: a literature review”, *International Journal of Business Performance Management*, Vol. 5, Nº 1, pp. 1-23.

BRAAM, G. e E. NIJSSEN (2004), “Performance Effects of Using the Balanced Scorecard: a Note on the Dutch Experience”, *Long Range Planning*, Vol. 37, pp.335-349.

BRAAM, G. (2008), *The American Balanced Scorecard versus the French Tableau de Bord: a Comparison of Practices in the French Context*. University Nijmegen.

BUTLER, A., L. STEVE e N. BILL (1997), “Linking the Balanced Scorecard to Strategy”, *Long Range Planning*, Vol. 30, Nº 2, pp. 242-253.

CAGLIO, A. (2003), “Enterprise resource planning systems and accountants: towards hybridization?”, *European Accounting Review*, 12(1), pp. 123-153.

CAMPOS, M. (2007), *Sistemas de Medição de Desempenho Organizacional: Análise da Implementação do Balanced Scorecard no sector dos moldes português*, Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças, Faculdade de Economia, Universidade de Coimbra.

CARVALHO, C. e G. AZEVEDO (2001), “Balanced Scorecard – Sistema de Informação vs Sistema de Gestão”, *Revista Estudos do I.S.C.A.A.*, II.<sup>a</sup> Série 6/7, pp. 56-78.

DABHILKAR, M. e L. BENGTSSON (2004), “Balanced scorecards for strategic and sustainable continuous improvement capability”, *Journal of Manufacturing Technology Management*, Vol. 15, Nº 4, pp. 350-359.

DAVIS, S. (2000), *An investigation of the development, implementation and effectiveness of the balanced scorecard: a field study*, Tese de Doutorado, Universidade de Alabama, Estados Unidos.

DAVIS, S., e T. ALBRIGHT (2004), “An investigation of the effect of Balanced Scorecard implementation on financial performance”, *Management Accounting Research*, Vol. 15, pp. 135–153.

DIMAGIO, P. e W. POWELL (1991), “The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields”, *The New Institutionalism in Organizational Analysis*, Chicago, The University of Chicago Press, pp.63-82.

DROR, S. (2008), “The Balanced Scorecard versus quality award models as strategic frameworks”, *Total Quality Management & Business Excellence*, Vol. 19, Iss. 6; pp. 583.

- EISENHARDT, K.(1988), “Agency and institutional theory explanations; the case of retail sale Compensation”, *Academy or Management Journal*, V. 31, pp. 488-511.
- EISENHARDT, K.(1989), “Building Theories from Case Study Research”, *Academy of Management Review*, V. 14, Nº 4, pp. 532-550.
- ERSAR/IRAR (2008) *Relatório anual do sector de águas e resíduos em Portugal*, [http: www.irar.pt](http://www.irar.pt), acedido em 25/02/2009/ [http: www.ersar.pt](http://www.ersar.pt), acedido em 11/01/2010.
- EPSTEIN, M. e J. MANZONI (1998), “Implementing Corporate Strategy: From Tableaux de Bord to Balanced Scorecards”, *European Management Journal*, Vol. 16, Nº 2, pp. 190-203.
- EVANS, N. (2005), “Assign the balanced scorecard as a management tool for hotels”, *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 17, Nº 5, pp. 276-390.
- FERNANDES, M. (2008), *Logística e Sustentabilidade – Análises de Casos de Estudo e Tendências*. Dissertação de Mestrado em Logística, Escola de Gestão do Porto.
- FERREIRA, A. (2000), *The balanced scorecard: a review of the literature and an analysis of its limitations and adequacy in the context of the typical Portuguese organization draft*. Lancaster University & Portuguese Catholic University (Porto Regional Branch).
- FERREIRA, A. (2009), “Sistemas de Medição do Desempenho e o Balanced Scorecard”, In Maria Major e Rui Vieira (Eds.), *Contabilidade e Controlo de Gestão – Teoria, Metodologia e Prática*, Escolar Editora, pp. 299-331.
- FIGGE, G., T. AANH, S, SCHALTEGGER e M. WAGNER (2002), “The sustainability balanced scorecard – linking sustainability management to business strategy”, *Business Strategy and the Environment*, Vol. 11, Nº 5, pp. 269-284.
- GEHRKE I. e P. HORVATH (2002), *Implementation of performance measurement: A comparative study of French and German organizations*, In M.J. Epstein & Manzoni J.F. (Eds), *Studies in Managerial and Financial Accounting*, Vol. 12, pp. 159-180, Oxford: JAI Press/Elsevier.
- GEUSER, F., MOORAJ, S. e OYON, D., (2009), “Does the Balanced Scorecard Add Value? Empirical Evidence on its Effect on Performance”, *European Accounting Review*, Vol. 18, Nº 1, pp. 93-122;
- GOMES, A. (2007), *O papel do balanced scorecard na avaliação de desempenho do sistema policial português*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Auditoria, Universidade do Minho, Braga.
- HANSEN D., e M. MOWEN (2005), *Management Accounting*, Ed. 7 (Thomson – South – Western).

HOQUE, Z. e W. JAMES (2000), “Linking Balanced Scorecard Measures to Size and Market Factors: Impact on Organizational Performance”, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 12, pp. 1-16.

JORDAN, H., NEVES, J. e RODRIGUES, J. (2002), *O Controlo de Gestão – Ao serviço da Estratégia e dos Gestores*. 4.ª Edição, Lisboa: Áreas Editora.

KAPLAN, R. e D. NORTON (1992), “The Balanced Scorecard - Measures that Drive Performance”, *Harvard Business Review*, Vol. 70, N.º 1, pp. 71-79.

KAPLAN R. e D. NORTON (1996), *Translating Strategy into Action – The Balanced Scorecard*, Boston, Harvard Business School Press.

KAPLAN, R. e D. NORTON (2001), *The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*, Harvard Business School Publishing Corporation, USA.

KASURIEN, T. (2002), “Exploring management accounting change: the case of balanced scorecard implementation”, *Management Accounting Research*, Vol.13, pp. 323-343.

KRAEMER, M. (2004), “As múltiplas funções do balanced scorecard”, acedido em <http://www.alfinal.com>, acedido em 16/01/2008.

LEBAS, M. e K. EUSKE (2002), “A Conceptual and Operational Delineation of Performance”, In Neely, A. (Eds), *Business Performance Measurement – Theory and Practice*, Cambridge University Press, pp. 65-79.

LYONS, B., A. GUMBUS e D. BELLHIUSE (2003), “Aligning capital investment decisions with the balanced scorecard”, *Journal of Cost Management*, Vol. 17, Ed. 2, pp. 34-38.

MAIGA, A. e F. JACOBS (2003), “Balanced Scorecard, Activity-Based Costing And Company Performance: An Empirical Analysis”, *Journal of Managerial Issues*, Vol.15, Ed. 3, pp. 283-301.

MAJOR, M., e J. RIBEIRO (2009), “a Teoria Institucional na Investigação em Contabilidade”, In Maria Major e Rui Vieira (Eds.), *Contabilidade e Controlo de Gestão – Teoria, Metodologia e Prática*, Escolar Editora, pp. 35-83.

MAJOR, M., R. VIEIRA, ROBALO, R. (2009), “Investigação qualitativa em Contabilidade”, In Maria Major e Rui Vieira (Eds.), *Contabilidade e Controlo de Gestão – Teoria, Metodologia e Prática*, Escolar Editora, pp. 129-161.

MALINA, M e F. SELTO (2001), “Communicating and controlling strategy: an empirical study of the effectiveness of the balanced scorecard”, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 13, pp. 47-90.



MARTINSONS, M., R. DAVISON, e D. TSE (1999), “The balanced scorecard: a foundation for the strategic management of information systems”, *Decisions Support Systems*, Vol. 25, pp. 71-88.

MARTINS, M (2007), *Regulação económica no sector das águas – Promoção da concorrência e sustentabilidade tarifária*, Tese de Doutoramento em Economia, Faculdade de Economia, Coimbra.

MARKUS, M. e PFEFFER, J. (1983), “Power and the design and implementation of accounting and control systems”, *Accounting, Organizations & Society*, Vol. 8, pp. 205-218.

MARR, B. e G. SCHIUMA (2003), “Business performance measurement - past, present and future”, *Management Decision*, Vol. 41, Ed. 8, pp. 680-687.

MISIASZEK E., F. ORIENT e D. OTLEY (2007). “Strategic Scorecarding Systems do indeed exist in French SMEs: we have met them”, *7th International Management Control Research Conference MCA/ENROAC/MACORG*, Paris, 12 septembre - 14 septembre .

MELO, S. (2005), *O Processo de Implementação do Balanced Scorecard e o Sistema de Controlo de Gestão – O caso da Quinta Aveleda*, Dissertação de Mestrado em Ciências Empresariais, especialização em Contabilidade, Faculdade de Economia, Porto.

MOLLER, A. e S. SCHALTEGGER (2005), “The Sustainability Balanced Scorecard as a Framework for Eco-efficiency Analysis”, *Journal of Industrial Ecology*, Vol. 9, Ed. 4; p. 73.

MONTEIRO, M.(2006), *Balanced Scorecard: Alcançar a visão da empresa*, Trabalho realizado na disciplina de Análise de Decisão, Mestrado em Análise de Dados e Sistemas de Apoio à Decisão, Faculdade de Economia da Universidade de Porto.

MOORAJ, S., D. OYON e D. HOSTETTLER (1999), “The Balanced Scorecard: a Necessary Good or an Unnecessary Evil?”, *European Management Journal*, Vol. 17, Nº 5, pp. 481-491.

NORREKLIT, H. (2000), “The balance on the Balanced Scorecard: a critical analysis of some of its assumptions”, *Management Accounting Research*, V. 11, Nº 1, pp. 65-88.

OLVE, N., J. ROY e M. WEETTER (1999), *Performance Drivers: A practical Guide to Using the Balanced Scorecard* (Chichester: John Wiley).

OLVE, N., C. Petri, J. Roy e S. Roy (2003), *Making Scorecards Actionable – Balancing Strategy and Control*, West Sussex, John Wiley.

OTLEY, D. e A. BERRY (1998), “Case study research in management accounting and control”, *Accounting Education*, Vol. 7, pp. S105-S127.

OTLEY, D. (1999) “Performance Management: a Framework for Management Control Systems Research”, *Management Accounting Research*, Vol. 10, Nº 4, Dec, pp. 363-382.

OTTOBONI, C., C. FERNANDES, E. PAMPLONA e T. PAGNI (2002), *Algumas Razões para Ocorrência de Falhas no Balanced Scorecard (BSC)*, XXII ENEGEP, Outubro. Disponível em: <http://www.iem.efei.br/edson/download/artceliaenegep02.doc> (acedido em 22/10/2009)

PAPALEXANDRIS, A., H. IAONOU, G. PRASTACOS e E. SODERQUIST, (2005), “An Integrated Methodology for Putting the Balanced Scorecard into Action”, *European Management Journal*, Vol. 23, Nº 2, pp. 214-227.

PATTON, Q. (1990), *Qualitative Evaluation and Research Methods*, Newbury Park, California, Sage Publications, pp. 313 – 331;

PATTON, E. e S. APPELBAUM (2003), “The Case for Case Studies in Management Research”, *Management Research News*, Vol. 26, Nº 5, pp. 60-71.

PEDRO, J. (2004), “O Balanced Scorecard no Sector Público”, *Informação e Informática*, Nº 28, pp. 14-23.

PIMENTEL, L. e MAJOR, M. (2007), *Implementing the balanced scorecard: A case study in a Portuguese Company*, 30<sup>th</sup> EEA Annual Congress, Lisboa.

PINTO, F. (2002), “A Avaliação da performance e o Balanced Scorecard no contexto da Reforma da Administração Pública”, Centro Distrital de Segurança Social de Faro, pp. 3.

QUESADO, P. e L. RODRIGUES (2007), *A Influência da Dimensão Organizacional e da Internacionalização na Implementação do Balanced Scorecard em Portugal*. II Congrés Català de Comptabilitat I Direcció, 24-25 Maio, IESE Business School, Barcelona, Espanha.

RADNOR, Z. e B. LOVELL (2003), “Defining, justifying and implementing the Balanced Scorecard in the National Health Service”, *International Journal of Medical Marketing*, Vol. 3, Iss. 3, pp. 174-188.

RAMOS, C. (2002), “Balanced Scorecard: uma ferramenta de gestão estratégica”, *Jornal da Contabilidade* Nº 298, APOTEC, Janeiro, pp.4-8.

ROCHA, D. (2000), *Desenvolvimento do balanced scorecard para instituição de ensino superior privada – estudo de caso da Unidade de Negócios 4 da Universidade Gama*, Tese de Mestrado em Engenharia, Universidade de Santa Catarina, Brasil

RUQUOY, D. (1995), Situação de entrevista e estratégia do entrevistador. En Albarello e outros. *Práticas e métodos de investigação em ciências sociais*. Lisboa, Gradiva, pp. 84 – 116.

RUSSO, J. (2006), *Balanced Scorecard para PME*, Lidel, Edições Técnicas, Biblioteca Industria&Serviços.

SANGER, M. (1998), “Supporting the balanced scorecard”, *Work Study*, Vol. 47, Nº 6, pp. 197-200.

- SANTOS, A. (2006), *Balanced Scorecard em Portugal. Visão, Estratégia e Entusiasmo*, 1ª Edição, Cascais: Editora Pergaminho, Gestão Plus Edições.
- SCAPENS, R. e M. JAZAYERI (2003), “ERP systems and management accounting change: opportunities or impacts? – a research note”, *European Accounting Review*, 122 (1), pp. 201-233.
- SCOTT, W. (1991), *Institutions and organizations*, Ed. 2, Thousand Oaks: Sage.
- SILVERMAN, D. (1997), *Qualitative research - theory, method and practice*. Thousand Oaks, CA: Sage..
- SIMRIA, (2008), *Relatório e Contas*. Simria
- SIMRIA (2007), *Relatório de sustentabilidade*. Simria
- SOUSA, M. e RODRIGUES, L. (2001), “The use of the balanced scorecard in Portugal”, *workingPaper*, Núcleo de Estudos em Gestão, Universidade do Minho, Braga.
- SPECKBACHER, G., J. BISCHOF e T. PFEIFFER, (2003), “A Descriptive Analysis on the Implementation of Balanced Scorecards in German-Speaking Countries”, *Management Accounting Research*, V. 14, Nº 4, pp. 361-387.
- STROHHECKER, J. (2004), “Simulation Based Experiments for Testing the Balanced Scorecard’s Built-in Performance Improvement Theory”, *Proceedings of the 22th International Conference of the System Dynamics Society*, Oxford, England.
- TANGEN, S. (2004), “Performance measurement: from philosophy to practice”, *International Journal of Productivity and Performance Management*, Vol. 53, Ed. 8, pp. 726-737.
- YIN, R. (2003), *Case Study Research: Design and Methods*, Ed. 3 (Thousand Oaks: Sage Publications).
- ZUCKER, L., “Institutional theories of organization”, *Annual Review of Sociology*, V. 13, pp. 443-464, 1987.

## **Anexos**

### **Anexo 1 – Entrevistas**

#### **- Entrevista realizada aos responsáveis pelo projecto do BSC na SIMRIA**

##### Balanced Scorecard

- 1) Como surgiu a ideia de adoptar o BSC na SIMRIA? Quais as razões e os objectivos que estiveram na base da sua adopção? Têm presentes as características e diferenças do BSC em relação a outras ferramentas de gestão, como por exemplo o TDB?
- 2) Desde o surgimento da ideia, como se desenvolveu a implementação desta ferramenta de gestão até à actualidade (quais as fases de implementação, as actividades realizadas em cada fase, quais os intervenientes em cada fase e qual o papel desempenhado por cada interveniente)? Como antevê o desenvolvimento do BSC no futuro?
- 3) Quais as dificuldades enfrentadas em cada fase do processo de implementação do BSC? Quais as medidas que abraçaram de modo a minimizar ou eliminar cada uma dessas dificuldades?
- 4) Em que parte do processo de implementação os diversos níveis de colaboradores da empresa tiveram conhecimento da implementação do BSC? Qual o seu envolvimento ao longo do processo de implementação?
- 5) Como foi dado a conhecer aos diversos níveis de colaboradores o conceito do BSC? Existiram acções de formação específicas? O plano estratégico é conhecido por todos os colaboradores?
- 6) A administração da empresa reserva para si a fixação de objectivos e metas para todas as áreas da empresa ou tem em consideração as opiniões dos restantes colaboradores?

- 7) Actualmente como é entendido o BSC? Quais são as funções desempenhadas (é entendido como um sistema de informação, como uma ferramenta de controlo estratégico)?
  
- 8) Na sua opinião, a implementação do BSC foi bem sucedida? Em caso afirmativo, quais os factores que foram críticos para que a implementação do BSC fosse bem sucedida? Em termos globais quais as principais dificuldades enfrentadas? Os benefícios do projecto de implementação do BSC são intangíveis ou tangíveis?
  
- 9) A empresa compara os resultados obtidos com o que foi definido inicialmente? São feitas reuniões para analisar o desempenho da empresa? Com que frequência são feitas essas reuniões e quais os seus intervenientes?
  
- 10) A empresa comunica de forma sistemática, aos colaboradores, o desempenho esperado e o efectivamente obtido?
  
- 11) Qual o grau de satisfação da SIMRIA, relativamente ao sistema de medição de desempenho utilizado? Na sua opinião quais são os problemas que o sistema de gestão utilizado na SIMRIA apresenta?
  
- 12) Qual o efeito que a adopção desta ferramenta de gestão teve ao nível da eficiência/ inovação dos processos, da satisfação dos clientes, análise do meio envolvente, adequação às necessidades dos clientes e motivação dos colaboradores?

### Integração da Sustentabilidade

- 1) O BSC reflecte-se na certificação da qualidade, ambiente, segurança e responsabilidade social? O que trouxe o BSC de novo a estes níveis?
- 2) Como interpretam a sustentabilidade? Quais os factores que têm em consideração para a sua definição e qual a sua importância para a SIMRIA?
- 3) De acordo com os objectivos estratégicos definidos, foram estabelecidos indicadores, de modo a avaliar a situação da empresa e a quantificar o grau de cumprimento da sua estratégia? Indique a importância de alguns indicadores de desempenho escolhidos, para a empresa, em cada uma das perspectivas, nomeadamente a sustentabilidade.
- 4) De que forma avaliam o grau de satisfação do cliente? Que perspectivas têm em mente para aumentarem/melhorarem esse nível de satisfação?
- 5) Quais os aspectos que têm em consideração para o vosso desempenho ambiental? Que tipo de medidas adoptam?
- 6) De que forma sensibilizam a sociedade em geral para o desenvolvimento de uma consciência ambiental?
- 7) Quais as razões que estiveram na base para integrarem a sustentabilidade no BSC? O porquê de considerarem a sustentabilidade um objectivo estratégico?

**- Entrevista realizada aos restantes colaboradores da SIMRIA**

- 1) Na fase do plano e durante o processo de implementação do BSC, quais foram as funções/actividades que o seu departamento desempenhou?
- 2) Ao nível do seu departamento, o que facilitou/dificultou a fase do plano e a fase da implementação do BSC? Quais foram as medidas levadas a cabo de modo a minimizar/eliminar as dificuldades? E em termos gerais na empresa?
- 3) Após a implementação do BSC de que forma é que o seu departamento contribui para a elaboração do BSC? Quais as principais alterações (antes e agora)?
- 4) Na sua opinião, antes da implementação do BSC como se caracterizava a cultura organizacional da SIMRIA? Considera que a cultura organizacional se alterou com a implementação do BSC? Em que sentido?
- 5) Como foi dado a conhecer aos diversos níveis de colaboradores o conceito do BSC? Existiram acções de formação específicas? O plano estratégico é conhecido por todos os colaboradores? De que forma é que vos é comunicada a estratégia da empresa? E os indicadores de desempenho?
- 6) A administração da empresa reserva para si a fixação de objectivos e metas para todas as áreas da empresa ou tem em consideração as opiniões dos restantes colaboradores?
- 7) Actualmente como é entendido o BSC? Quais são as funções desempenhadas (é entendido como um sistema de informação, como uma ferramenta de controlo estratégico)?