

Agostinha Patrícia Silva Gomes (pgomes@ipca.pt)

Mestre em Contabilidade e Auditoria pela Universidade do Minho (Dissertação sob o título "O papel do Balanced Scorecard na avaliação de desempenho do Sistema Policial Português")  
Docente na Escola Superior de Gestão do Instituto Politécnico do Cávado e do Ave

João Baptista da Costa Carvalho (jcarvalho@ipca.pt)

Doutorado em Ciências Empresariais, especialização em Contabilidade  
Professors Associado na Escola de Economia e Gestão da Universidade do Minho  
Presidente do Instituto Politécnico do Cávado e do Ave

Nuno Adriano Baptista Ribeiro (nunoa@ipb.pt)

Mestre em Contabilidade e Auditoria pela Universidade do Minho (Dissertação sob o título: "O Balanced Scorecard e a sua aplicação às instituições de ensino superior público")  
Doutorando em Contabilidade e Organização de Empresas na Universidade Autónoma de Madrid  
Docente da Escola Superior de Tecnologia e de Gestão do Instituto Politécnico de Bragança

Sónia Paula da Silva Nogueira (sonia@ipb.pt)

Mestre em Contabilidade e Administração pela Universidade do Minho (Dissertação sob o título: "A Contabilidade Pública em Portugal: proposta de um plano oficial de contabilidade único")  
Doutoranda em Contabilidade e Organização de Empresas na Universidade Autónoma de Madrid  
Docente da Escola Superior de Tecnologia e Gestão de Mirandela do Instituto Politécnico de Bragança

A modernização da Administração Pública e a melhoria dos índices de eficiência, eficácia e economia são objectivos que se têm colocado à generalidade dos países desenvolvidos nos últimos anos. Com as iniciativas introduzidas pela New Public Management, defende-se a adopção de mecanismos de mercado no sector público, maior transparência das contas públicas, maior responsabilização, maior qualidade nos serviços prestados, com uma gestão de recursos mais eficiente (value for money).

A implementação deste novo modelo de gestão pública exige uma mudança nos sistemas de informação contabilística existentes que devem privilegiar a informação estratégica, fundamental ao processo de tomada de decisão. Assim, com a modernização da gestão pública, assiste-se à necessidade de um sistema de informação que integre, para além da contabilidade orçamental e financeira, a contabilidade de gestão.

Caso esteja interessado nestes temas, por favor envie-nos um email para [publisherteam@publisherteam.com](mailto:publisherteam@publisherteam.com) e receberá toda a informação relativa a este livro como também a futuros lançamentos da Editora Publisher Team.

ISBN 978-989-601-050-8



9 789896 010508

Publisher Team

O Balanced Scorecard Aplicado à Administração Pública

Agostinha Patrícia Silva Gomes  
Nuno Adriano Baptista Ribeiro

João Baptista da Costa Carvalho  
Sónia Paula da Silva Nogueira

# O Balanced Scorecard

## Aplicado à Administração Pública

Publisher Team

*O Balanced Scorecard*  
**Aplicado à Administração Pública**

**Ficha Técnica**

**Título:** *O Balanced Scorecard*  
Aplicado à Administração Pública

**Autores:** Agostinha Patrícia Silva Gomes  
João Baptista da Costa Carvalho  
Nuno Adriano Baptista Ribeiro  
Sónia Paula da Silva Nogueira

**© 2007 Publisher Team**

Todos os direitos reservados de harmonia com a lei em vigor.  
Nenhuma parte desta obra pode ser reproduzida por qualquer processo, incluindo fotocópia, ou gravação, sem autorização prévia e escrita do editor. Os transgressores são passíveis de procedimento judicial.

**Editor:** Publisher Team  
Av. António Augusto Aguiar, n.º 163 - 5 D  
1050-014 Lisboa  
publisherteam@publisherteam.com  
www.publisherteam.com

**Capa:** Publisher Team

**Paginação:** Publisher Team

**Impressão e Acabamentos:** SIG - Soc. Ind. Gráfica, Lda  
Novembro 2007

**Depósito Legal:** 268418/07

**ISBN:** 978-989-601-050-8

***O Balanced Scorecard***  
**Aplicado à Administração Pública**

Agostinha Patrícia Silva Gomes  
João Baptista da Costa Carvalho  
Nuno Adriano Baptista Ribeiro  
Sónia Paula da Silva Nogueira

Publisher Team

## ÍNDICE GERAL

<b>ÍNDICE de FIGURAS</b>	11
<b>ÍNDICE de QUADROS</b>	13
<b>ABREVIATURAS</b>	15
<b>NOTA DOS AUTORES</b>	17
<b>Capítulo I - O modelo da Nova Gestão Pública</b>	19
1.1. Princípios e características	19
1.2. Impacto da Nova Gestão Pública em Portugal	22
<b>Capítulo II - A necessidade de um novo sistema de informação contabilística</b>	27
2.1. A contabilidade como sistema de informação	27
2.2. Insuficiências dos sistemas tradicionais de informação para a gestão	29
2.3. Necessidades actuais de informação	33
2.4. O sistema de contabilidade pública em Portugal	37
2.4.1. A reforma da contabilidade pública em Portugal	37
2.4.2. O POCP: justificação e caracterização	42
2.4.3. Utilizadores da informação financeira pública	45
2.4.4. Objectivos da informação financeira pública	50
2.4.5. Características da informação financeira pública	56
<b>Capítulo III - A contabilidade de gestão no sector público</b>	59
3.1. Conceito e objectivos	59
3.2. Justificação da contabilidade de gestão no sector público	60
3.3. Difusão e aplicação de novos sistemas de informação e de controlo de gestão	62

<b>Capítulo IV - O <i>Balanced Scorecard</i> - enquadramento</b>	67
4.1. Conceitos	67
4.2. Princípios	70
4.3. Objectivos	77
4.4. Perspectivas	82
4.4.1. Perspectiva financeira	84
4.4.2. Perspectiva do cliente	88
4.4.3. Perspectiva dos processos internos	93
4.4.4. Perspectiva de aprendizagem e crescimento	98
4.5. Dificuldades na implementação do <i>Balanced Scorecard</i>	105
4.6. O <i>Balanced Scorecard</i> e a gestão estratégica	106
4.6.1. A gestão estratégica	106
4.6.2. Dificuldades na implementação da estratégia	111
4.6.3. O <i>Balanced Scorecard</i> e a eliminação das dificuldades na implementação da estratégia	115
<b>Capítulo V - Aplicabilidade do <i>Balanced Scorecard</i> à Administração Pública</b>	125
5.1. Justificação do <i>Balanced Scorecard</i> para a Administração Pública	125
5.2. Alterações ao <i>Balanced Scorecard</i> original	127
5.3. Dificuldades do desenvolvimento do <i>Balanced Scorecard</i> para a Administração Pública	136
5.4. Metodologia para a elaboração do <i>Balanced Scorecard</i> para a Administração Pública	138
5.4.1. Kaplan e Norton (1997)	140
5.4.2. Olve et al. (2000)	144
5.4.3. Horváth e Partners (2003)	146
<b>Capítulo VI - Estudo de casos de aplicação do <i>Balanced Scorecard</i> em organizações públicas</b>	163
6.1. Sistema Nacional de Polícia da Suécia	163
6.2. Polícia Municipal de Matosinhos	165
6.3. St. Elsewhere Hospital	169
6.4. Duke Children Hospital	170
6.5. Hospital de Zumarraga	172
6.6. Newcastle City Council	174
6.7. Cidade de Charlotte	176
6.8. Texas State Auditor's Office	177
6.9. Universitat Pompeu Fabra	178

6.10. Universidade Federal do Ceará	180
6.11. University of California	182
6.12. Escola Superior de Tecnologia e de Gestão de Bragança (ESTiG)	183
6.13. Instituto Politécnico de Portalegre (IPP)	188

## ÍNDICE de FIGURAS

Figura 2.1. Objectivos da informação financeira pública	51
Figura 2.2. Objectivos da informação financeira pública, segundo o GASB	53
Figura 4.1. O <i>Balanced Scorecard</i>	68
Figura 4.2. Relações de causa-efeito	72
Figura 4.3. Objectivos do <i>Balanced Scorecard</i>	78
Figura 4.4. Indicadores centrais da perspectiva do cliente	89
Figura 4.5. Ofertas de valor para os clientes	92
Figura 4.6. Perspectiva dos processos internos - Modelo da Cadeia de Valor	95
Figura 4.7. Estrutura dos indicadores da perspectiva de aprendizagem e crescimento	101
Figura 4.8. Modelo de gestão estratégica	107
Figura 4.9. Princípios de uma organização que se baseie na estratégia	110
Figura 4.10. Dificuldades na implementação da estratégia organizacional no sector público	113
Figura 4.11. Dificuldades na implementação da estratégia	114
Figura 5.1. Estrutura do <i>Balanced Scorecard</i> no sector público, segundo Niven (2003)	128
Figura 5.2. Modelo de <i>Balanced Scorecard</i> para a Administração Pública	132
Figura 5.3. Perspectivas financeira e do cliente para as instituições do sector público	134
Figura 5.4. <i>Balanced Scorecard</i> para o sector público com cinco perspectivas	135
Figura 5.5. Modelo de Horváth e Partners para a implementação de um <i>Balanced Scorecard</i>	147
Figura 5.6. Matriz para a escolha de objectivos	155
Figura 6.1. Estrutura do <i>Balanced Scorecard</i> da polícia sueca	164
Figura 6.2. <i>Balanced Scorecard</i> do Duke Children Hospital	171
Figura 6.3. Estrutura estratégica do Hospital de Zumarraga	172
Figura 6.4. Os factores críticos de sucesso e o <i>Balanced Scorecard</i> do Hospital de Zumarraga	173

Figura 6.5. Estrutura do <i>Balanced Scorecard</i> para a cidade de Newcastle	175
Figura 6.6. Mapa estratégico da cidade de Charlotte	176
Figura 6.7. Uso do <i>Balanced Scorecard</i> para medir a missão do Texas State Auditor's Office	177
Figura 6.8. Objectivos estratégicos e as relações de causa-efeito - Universidade Federal do Ceará	181
Figura 6.9. Visão e objectivos da University of California	182
Figura 6.10. <i>Balanced Scorecard</i> da ESTiG	184
Figura 6.11. Sistema Integrado de Gestão do IPP	189

## ÍNDICE de QUADROS

Quadro 1.1. Modelo administrativo tradicional <i>versus</i> novo modelo de gestão	20
Quadro 1.2. Adopção de mecanismos de mercado nos países da OCDE	23
Quadro 2.1. Etapas da reforma da contabilidade pública desde 1910 até 2006	41
Quadro 2.2. Utilizadores da informação financeira pública - CS 1 do GASB	47
Quadro 2.3. Necessidades dos utilizadores da informação financeira pública	49
Quadro 2.4. Objectivos da informação financeira pública	52
Quadro 2.5. Sexto objectivo da CS 1 do NCGA <i>versus</i> características qualitativas	56
Quadro 2.6. Características qualitativas da informação financeira pública - IPSAS 1	57
Quadro 3.1. Técnicas da contabilidade de gestão	63
Quadro 4.1. Esquema de documentação para cadeias de causa-efeito	75
Quadro 4.2. O indicador e os temas financeiros estratégicos	87
Quadro 4.3. Barreiras na implementação da estratégia organizacional	112
Quadro 5.1. As perspectivas do <i>Balanced Scorecard</i> : sector público <i>versus</i> sector privado	136
Quadro 5.2. Passos para a construção do <i>Balanced Scorecard</i>	145
Quadro 6.1. O <i>Balanced Scorecard</i> do sistema policial da Suécia - perspectiva do sucesso	165
Quadro 6.2. O <i>Balanced Scorecard</i> da polícia municipal de Matosinhos	167
Quadro 6.3. Estrutura do <i>Balanced Scorecard</i> da unidade de hospício do St. Elsewhere Hospital	169
Quadro 6.4. Indicadores das diferentes perspectivas - Universitat Pompeu Fabra	179
Quadro 6.5. Objectivos estratégicos e indicadores da ESTiG	185
Quadro 6.6. Matriz acções estratégicas/objectivos estratégicos da ESTiG	187

Quadro 6.7. Organizações públicas que aplicaram o <i>Balanced Scorecard</i>	191
Quadro 6.8. Estrutura do <i>Balanced Scorecard</i> do IPP	193

## ABREVIATURAS

ABC - *Activity Based Cost*  
AECA - *Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*  
BSC - *Balanced Scorecard*  
CIBE - Cadastro e Inventário dos Bens do Estado  
CNCAP - Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública  
CS - *Concepts Statement*  
DL - Decreto-Lei  
ESTiG - Escola Superior de Tecnologia e de Gestão de Bragança  
EVA - *Economic Value Added*  
FASB - *Financial Accounting Standards Board*  
GASB - *Governmental Accounting Standards Board*  
IFAC - *International Federation of Accountants*  
IPB - Instituto Politécnico de Bragança  
IPP - Instituto Politécnico de Portalegre  
IPSAS - *International Public Sector Accounting Standards*  
LEO - Lei de Enquadramento Orçamental  
NCGA - *National Council on Governmental Accounting*  
NGP - Nova Gestão Pública  
OCDE - Organização e Cooperação de Desenvolvimento Económico  
PM - Polícia Municipal  
POC - Plano Oficial de Contabilidade  
POCAL - Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais  
POC-Educação - Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação  
POCISSSS - Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social  
POCMS - Plano Oficial de Contabilidade para o Ministério da Saúde  
POCP - Plano Oficial de Contabilidade Pública  
RAFE - Reforma da Administração Financeira do Estado  
ROCE - Rendibilidade do capital investido  
ROE - Retorno dos capitais próprios

SFAC - *Statement of Financial Accounting Concepts*

SIADAP - Sistema Integrado de Avaliação de Desempenho da Administração Pública

SWOT - *Strengths, Weaknesses, Opportunities, and Threats*

VAL - Valor actualizado líquido

## NOTA DOS AUTORES

A modernização da Administração Pública e a melhoria dos índices de eficiência, eficácia e economia são objectivos que se têm colocado à generalidade dos países desenvolvidos nos últimos anos. Com as iniciativas introduzidas pela *New Public Management*, defende-se a adopção de mecanismos de mercado no sector público, maior transparência das contas públicas, maior responsabilização, maior qualidade nos serviços prestados, com uma gestão de recursos mais eficiente (*value for money*).

A implementação deste novo modelo de gestão pública exige uma mudança nos sistemas de informação contabilística existentes que devem privilegiar a informação estratégica, fundamental ao processo de tomada de decisão. Assim, com a modernização da gestão pública, assiste-se à necessidade de um sistema de informação que integre, para além da contabilidade orçamental e financeira, a contabilidade de gestão.

O *Balanced Scorecard*, apesar de inicialmente ter sido desenvolvido para avaliar o desempenho de organizações com fins lucrativos, revelou-se um instrumento dinâmico e flexível, com utilidade para as organizações onde o lucro não constitui o principal objectivo. A sua aplicação ao sector público começa a ser significativa, essencialmente no contexto internacional, onde a implementação e a comunicação da estratégia, em todos os níveis organizacionais, se revela fundamental. A aplicabilidade do *Balanced Scorecard* às organizações públicas é defendida por vários autores, desde que a sua implementação se adapte à realidade concreta de cada instituição, sendo necessário, por vezes, alterar o modelo original de Kaplan e Norton.

Dada a importância e a utilidade do *Balanced Scorecard* para o sector público, este livro revela-se pertinente e actual, tendo como objectivos colmatar a falta de literatura existente sobre a aplicabilidade do *Balanced Scorecard* na Administração Pública e, por outro lado, proporcionar um instrumento de trabalho útil para os profissionais que desejam implementar o *Balanced Scorecard*, ou um modelo com características semelhantes, na

gestão da sua organização. Deste modo, o livro apresentado revela-se útil quer para profissionais quer para académicos que têm interesse no estudo da Administração Pública.

Face aos objectivos propostos, este livro apresenta-se estruturado em seis capítulos. Num primeiro capítulo é feita a abordagem acerca dos princípios e das características do modelo da *New Public Management* e das reformas que têm sido introduzidas em Portugal. O segundo capítulo introduz a necessidade de um novo sistema de informação contabilística para as organizações públicas, face à mudança nas características, objectivos e utilizadores da contabilidade pública; é ainda analisada a reforma do sistema de contabilidade pública em Portugal.

Segue-se o terceiro capítulo onde se analisa a importância e a justificação da contabilidade gestão no sector público, bem como as novas técnicas e práticas contabilísticas que têm sido implementadas nas organizações públicas. No quarto capítulo é feito o enquadramento teórico do *Balanced Scorecard*, desde a caracterização do modelo original desenvolvido por Kaplan e Norton, as perspectivas de desempenho utilizadas, a importância da definição das relações de causa-efeito e as dificuldades no desenvolvimento deste modelo.

O quinto capítulo aborda a aplicabilidade do *Balanced Scorecard* à realidade da Administração Pública, as alterações ao modelo original, as dificuldades na definição da estratégia, bem como a metodologia a seguir na implementação do modelo.

Por último, no sexto capítulo são apresentados alguns exemplos de organizações públicas onde o *Balanced Scorecard* está a ser utilizado como instrumento de gestão estratégica; os casos apresentados abordam diferentes tipos de organizações, como organizações policiais, hospitais, municípios e instituições de ensino superior.

Finalmente, importa referir que a elaboração do livro que agora se apresenta teve por base duas dissertações de mestrado em Contabilidade e Auditoria, realizadas na Universidade do Minho, sob os títulos “O *Balanced Scorecard* e a sua aplicação às instituições de ensino superior público” e “O papel do *Balanced Scorecard* na avaliação de desempenho do Sistema Policial Português” e uma em Contabilidade e Administração da mesma universidade, intitulada “A Contabilidade Pública em Portugal: proposta de um plano oficial de contabilidade único”.

## CAPÍTULO I - O MODELO DA NOVA GESTÃO PÚBLICA

### 1.1. Princípios e características

Na literatura, a Nova Gestão Pública (NGP) é descrita como um novo modelo, um novo paradigma, uma nova ideologia de organização, estrutura e gestão da Administração Pública, que acompanhou a evolução internacional e o fenómeno da globalização. Os princípios inerentes a este modelo implicam a introdução de um conjunto de reformas na gestão pública, como condição essencial para o seu sucesso, baseadas em novas formas de governação importadas do sector privado.

O sector público de vários países, como EUA, Reino Unido, Suécia, Finlândia, Canadá, Austrália, França, Holanda, entre outros, passou a assumir um elevado peso sobre a riqueza produzida pela economia, essencialmente desde a década de 80 do século passado, tendo suscitado a necessidade de introduzir novas medidas de racionalização, competitividade e controlo da despesa pública, por um lado, e a introdução de formas de financiamento alternativas, por outro. Os conceitos de autonomia, descentralização dos serviços, avaliação baseada em *outputs* e *outcomes*, racionalização dos recursos, preocupação com a satisfação das necessidades dos clientes e com a qualidade do serviço público e o *value for money* ascendem com o novo paradigma da gestão pública (Hood, 1991, 1995; Osborne e Gaebler, 1993; Dunleavy e Hood, 1994).

O modelo da NGP assenta nos princípios da redução das diferenças entre o sector público e o sector privado e do maior foco atribuído à responsabilidade e avaliação baseada nos resultados, em vez da preocupação com a responsabilidade sobre os processos. Assim, surge um novo conceito de responsabilidade e uma linguagem de racionalidade económica, onde a adaptação dos métodos de gestão privada à filosofia dos serviços públicos assume um papel importante.

Os princípios da NGP implicam uma mudança na forma como os serviços públicos estão organizados e no modo como são geridos, assistindo-se à decadência do modelo burocrático da administração tradicional, preocupado

fundamentalmente com a lei e o seu cumprimento, defendendo-se uma maior aproximação aos cidadãos e às suas necessidades, o que justifica a maior flexibilidade da gestão pública. Desta forma, o surgimento do novo modelo de gestão para o sector público deriva das limitações verificadas no modelo tradicional. Raine e Willson (1995) distinguem o modelo administrativo do modelo de gestão, conforme evidencia o quadro seguinte.

**Quadro 1.1.** Modelo administrativo tradicional *versus* novo modelo de gestão

Modelo Administrativo Tradicional	Modelo de Gestão
<b>Estável</b> <b>Documentado</b> <b>Funcionários especialistas</b> <b>Controlo e Autoridade</b> <b>Equidade</b> <b>Continuidade</b> <b>Orientação para o <i>Input</i></b>	<b>Dinâmico</b> <b>Medido</b> <b>Funcionários flexíveis</b> <b>Delegação e Responsabilidade</b> <b>Eficiência e Eficácia</b> <b><i>Responsiveness</i></b> <b>Orientação para o <i>output/outcome</i></b>

Fonte: Adaptado de Raine e Willson (1995)

A passagem para o modelo de gestão dá-se devido à ineficiência do modelo burocrático que se revelou inflexível e inadequado à gestão pública moderna. Verifica-se a necessidade de utilizar novos sistemas de informação, avaliação e de controlo de gestão, pois a hierarquia e o formalismo utilizado na Administração Pública não permitem a adaptação necessária à nova situação económica. É fundamental eliminar a rigidez da Administração Pública, para que esta possa adaptar-se com facilidade aos novos desafios originados pela globalização.

Desta forma, a alteração das condições em que as organizações públicas actuam, bem como a maior exigência dos cidadãos relativamente aos serviços públicos prestados, levam a alterações na forma de gerir essas organizações. As modificações no cenário de actuação da Administração Pública potenciam a necessidade de reformar os instrumentos de gestão e de controlo.

Barberis (1998) associa o modelo da NGP à necessidade de um novo modelo de responsabilidade no sector público. Todavia, é necessário definir claramente essas responsabilidades para que se possam medir resultados e avaliar desempenhos. Para tal, é fulcral uma clara separação entre políticos e gestores, sendo os primeiros responsáveis pelo

cumprimento dos objectivos (eficácia), e os segundos pela forma como se alcançam esses objectivos (eficiência) (Gray e Jenkins, 1995; Rocha, 2000). Só com esta separação é possível apurar responsabilidades pelos níveis de eficácia e eficiência obtidos.

A introdução de critérios empresariais e de princípios de gestão pública, como a concorrência entre os serviços fornecidos, o aumento de poder e de participação dos cidadãos, a avaliação de desempenho baseada em *outputs* e *outcomes*, a descentralização das responsabilidades, a introdução do valor do dinheiro (*value for money*) e de outros mecanismos de mercado são mais vantajosos que a “velha” burocracia (Osborne e Gaebler, 1993). Contudo, os autores afirmam a necessidade de se ter em conta a existência de especificidades e diferenças do sector público para que se obtenha o sucesso desejado destas medidas.

Sintetizando, Hood (1991, 1995) identifica as seguintes características da NGP:

- Profissionalização da gestão do sector público e definição clara das responsabilidades;
- Descentralização das organizações públicas em unidades geridas autonomamente;
- Aumento da competitividade entre as organizações do sector público e entre estas e o sector privado através das privatizações e do *contracting-out*;
- Introdução de práticas e técnicas de gestão empresarial;
- Aumento da disciplina, da economia e da racionalidade na utilização dos recursos, de modo a permitir fazer mais, gastando menos;
- Ênfase na responsabilidade baseada nos resultados;
- Definição de medidas de *output* e de desempenho, enfatizando o controlo e a avaliação.

Por outro lado, Montesinos Julve e Gimeno Ruiz (1998) destacam as seguintes características da NGP:

- Filosofia de gestão orientada para o cidadão, que passa a ser considerado como cliente;
- Descentralização de gestão através da criação de unidades operacionais mais reduzidas, delegando-se autoridade e responsabilidade nos seus responsáveis;

- Desregulamentação: diminuição das regras e normas, as quais devem ser estabelecidas de forma racional e caracterizadas pela descrição da sua aplicação;
- Estabelecimento de objectivos concretos e precisos e desenvolvimento de um processo de gestão estratégica.

Importa, contudo, referir que a introdução do modelo da gestão pública exige a necessária adaptação à realidade específica do sector público (Osborne e Gaebler, 1993), nomeadamente à complexidade política e à cultura organizacional, pois caso contrário poderá correr-se o risco de se criar uma nova burocracia (Rocha, 2000). A gestão pública não deve imitar a gestão empresarial, mas antes, deve procurar a coordenação e negociação entre as várias partes envolvidas no processo de decisão. Os princípios da gestão pública designam “... *um novo modelo de governo. Eles não resolvem todos os nossos problemas.*” (Osborne e Gaebler, 1993:20). O modelo da NGP pode constituir apenas mais uma revolução de paradigma do que uma nova forma de governo, quando é usado para redefinir políticas e não para melhorar o estado da gestão e a eficiência operacional (Gray e Jenkins, 1995). O novo modelo não pode igualar dois sistemas (público e privado) com realidades, valores e culturas diferentes.

Apesar das limitações, a NGP assenta em princípios úteis ao sector público e à sua organização e gestão, em prol de um maior foco no cliente e na satisfação das suas necessidades. Sem abandonar a preocupação com a legalidade e com a regularidade financeira, o modelo da NGP incute nos serviços públicos a necessidade de adequar as acções desenvolvidas aos objectivos estabelecidos “*Avaliando o conteúdo e a oportunidade do gasto público em função dos resultados e, desta forma, identificando a competência técnica, o rigor e a ética dos gestores públicos em quem se delega a capacidade para tomar decisões.*” (Fernandes, 2004:114).

### 1.2. Impacto da Nova Gestão Pública em Portugal

A introdução dos princípios da NGP, por parte dos países da Organização e Cooperação de Desenvolvimento Económico (OCDE), tem sido feita a ritmos diferentes, sendo notável o avanço dos países anglo-saxónicos e dos países nórdicos, relativamente aos países da Europa continental (OCDE, 2005). Estas variações derivam, essencialmente, de diferenças na orientação política, na dimensão dos governos e no desempenho macroeconómico dos diferentes países (Hood, 1995).

Vários documentos publicados pela OCDE<sup>1</sup>, nos últimos anos, revelam que, por exemplo, há uma maior utilização de mecanismos de mercado, como o *outsourcing* e as parcerias público-privada, na gestão pública dos países de língua inglesa e nos países nórdicos, como o Reino Unido, EUA, Noruega, Suíça, Suécia, entre outros, contrariamente aos países da Europa continental, como o Luxemburgo, Espanha e Portugal, tal como revela o quadro 1.2. (OCDE, 2005). Esta situação mantém-se relativamente à adopção de outros factores da NGP, como a introdução da avaliação de desempenho baseada em *outputs* e *outcomes* (OCDE, 2004a), a descentralização das estruturas, a criação de agências autónomas e a privatização dos serviços (OCDE, 2004b), revelando um maior grau de aplicação e, conseqüentemente, um maior impacto do novo modelo de gestão pública nos países referidos (OCDE, 2005).

**Quadro 1.2.** Adopção de mecanismos de mercado nos países da OCDE

Grau	Países
Alto	Reino Unido, EUA, Noruega, Suíça, Suécia, Nova Zelândia e Austrália.
Médio	Finlândia, Holanda, Islândia, Alemanha, Canadá, Dinamarca, Áustria.
Baixo	Luxemburgo, Bélgica, Irlanda, Espanha, França, Itália e Portugal.

Fonte: OCDE (2005:5)

Em Portugal, a reforma tem seguido um ritmo diferente de alguns países já referidos, desde logo devido ao atraso na passagem para o Estado Social que só aconteceu após a revolução do 25 de Abril de 1974, altura em que outros países discutiam já a introdução da NGP. Há um atraso histórico que se reflecte sempre nestas mudanças estruturais. Por outro lado, este processo de mudança não passa apenas pela introdução de um conjunto de princípios do modelo, exigindo-se, em primeiro lugar, uma mudança de mentalidades e da cultura organizacional.

Estando Portugal inserido no conjunto de países da Europa continental, com forte influência do direito romano, qualquer iniciativa de reforma é promovida através de leis e regulamentos<sup>2</sup>. A necessidade de reformar a Administração Pública portuguesa, de forma a aproximá-la

<sup>1</sup> O estudo baseia-se numa amostra de 21 países da OCDE.

<sup>2</sup> É o exemplo da introdução da reforma da administração financeira do Estado (RAFE).

mais dos cidadãos e a torná-la menos burocrática, está presente na própria constituição (art.º 267.º), tendo sido introduzidas estas preocupações na agenda política dos sucessivos Governos dos últimos anos. Contudo, com a elevada instabilidade política, o que se tem verificado é uma descontinuidade das medidas adoptadas, implicando um atraso na implementação da reforma.

Como refere Araújo (2001), existe uma forte resistência à mudança que leva a que se mantenha a ênfase nas leis, na natureza hierárquica, centralizadora e burocrática da administração, na falta de transparência e de responsabilidade, nos *inputs* em vez dos *outputs*, impedindo, assim, a implementação das reformas desenhadas. A RAFE, levada a cabo na década de 90, constituiu a primeira medida para a implementação da NGP no nosso país, tendo como objectivo aumentar a autonomia dos serviços públicos e flexibilizar a sua gestão.

A RAFE foi impulsionada por um conjunto de acontecimentos derivados do facto de Portugal pertencer à União Europeia e, como tal, ter de acompanhar a reforma de modernização da sua Administração Pública, dotando-a de uma gestão pública mais racional, capaz de melhorar os índices de eficiência, eficácia e economia. Assim, esta reforma representa uma maior preocupação e sensibilidade dos governos pela modernização da Administração Pública (Carvalho, 2000 e Fernandes, 2004). Aplica-se apenas aos serviços e organismos da Administração Central<sup>3</sup>, sejam serviços integrados ou serviços e fundos autónomos, de acordo com o art.º 1.º da lei de bases da contabilidade pública<sup>4</sup>.

Apesar das intenções desta reforma, continuou a verificar-se uma elevada centralização dos organismos ditos autónomos, estando alguns deles dispersos pelo país, com estruturas hierarquizadas, exercendo apenas poderes delegados pelo próprio Estado. Estão sobre a sua tutela e supervisão, não constituindo pessoas colectivas distintas do Estado. Pode-se, assim, considerar que não se conseguiu criar organizações descentralizadas e autónomas, tal como estava previsto nos princípios da NGP.

Outras medidas foram já implementadas no sentido de modernizar a nossa Administração Pública e o seu modelo de gestão, como a aprovação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) (Decreto-Lei (DL) n.º 232/97 de 3 de Setembro), a adopção do novo modelo de gestão dos hospitais

<sup>3</sup> A Administração Local passou por um processo de reforma paralelo, com a aprovação de diplomas próprios.

<sup>4</sup> Lei n.º 8/90 de 20 de Fevereiro.

públicos de natureza empresarial (Lei n.º 27/02 de 8 de Novembro), a alteração da lei do enquadramento orçamental (LEO) (Lei n.º 6/91 de 20 de Fevereiro, revogada pela Lei n.º 48/04 de 24 de Agosto). Verificou-se ainda um aumento dos processos de privatização, a reforma da gestão dos institutos públicos, a alteração do Código de Procedimento Administrativo no sentido de aproximar a administração dos cidadãos, a aprovação do modelo dos livros de reclamação<sup>5</sup>, a criação de um Sistema de Qualidade nos Serviços Públicos, a aprovação da “Carta para a Qualidade”, a criação das Lojas do Cidadão, o lançamento do Diário da República *on-line*, entre outras medidas (Fernandes, 2004).

Assim, apesar do atraso face a outros países desenvolvidos, Portugal começa a dar os passos necessários para acompanhar o ritmo da mudança, sendo fundamental actuar ao nível da cultura política instalada e do aumento da transparência e da responsabilização do serviço público prestado.

<sup>5</sup> DL n.º 355/97 de 28 de Maio.

## **CAPÍTULO II - A NECESSIDADE DE UM NOVO SISTEMA DE INFORMAÇÃO CONTABILÍSTICA**

Com o novo modelo de gestão das organizações públicas, urge a necessidade de dotá-las de um sistema de informação capaz de apoiar o processo de tomada de decisão, permitir uma melhor racionalização dos recursos, promovendo um serviço público de melhor qualidade, com maior eficiência.

### **2.1. A contabilidade como sistema de informação**

*A contabilidade "...não é estática, antes pelo contrário, pode ser revista: é formada por conceitos dinâmicos, que podem sofrer enriquecimento, precisão e até substituição; não se faz de vez: faz-se, refaz-se contínua e permanentemente devido à criatividade pessoal e às necessidades sociais que se conjugam, orientando-se por tecnologias de vanguarda; procura um enriquecimento e ajustamento permanente."* (Cruz, 1989:7).

Armandino Rocha (1991:26) define a contabilidade como sendo *"...a Ciência do equilíbrio patrimonial preocupando-se com todos os acontecimentos que o possam influenciar e por isso os identifica, selecciona, analisa e promove medidas, processo, avaliação e comunicação de dados, facilitando a tomada de decisões."* Para Hendriksen e Breda (1991:85) a contabilidade *"...existe porque é suposto que seja útil."*

Tua Pereda, num estudo desenvolvido em 1996, considera três paradigmas para a contabilidade: legalista, económico e teleológico. Na opinião do autor, inicialmente verificou-se a preocupação de cumprir a lei, passando, a partir dos anos 30, a demonstrar uma maior importância os aspectos económicos e de decisão. Contudo, a partir da década de 70, a contabilidade tem presente o fim para o qual é produzida. De acordo com o mesmo autor, a contabilidade reflecte-se num «paradigma utilitário». Os aspectos comportamentais revelam ter mais interesse que os aspectos económicos (a medição do resultado real), o que não significa que estes deixem de ter interesse (Tua Pereda, 1996).

Durante os últimos anos, assistiu-se a profundas modificações nos sistemas de informação contabilística. Os desenvolvimentos sentidos tornaram possível a apresentação de uma definição unificada desta disciplina, embora na opinião de Matos de Carvalho e Bernardes (2000:2) se trate de uma "...*tarefa ciclópica*". De acordo com Rogério Fernandes Ferreira (2002), a contabilidade constitui uma técnica de observação económica, muito elaborada e com objectivos muito significativos para o desempenho da gestão e, para um conhecimento mais alargado da situação e das perspectivas futuras das empresas e outras instituições. Assim, no mesmo trabalho, o autor define a contabilidade "...*como ramo de conhecimento e/ou técnica cujo objecto consiste na apreciação da movimentação dos valores do património e das operações de gestão, com vista a apreciar em cada momento (passado, presente ou futuro), as situações e os resultados decorrentes das referidas movimentações (fluxos de entradas, fluxos de saídas e saldos ou novas situações)*". (Rogério Fernandes Ferreira, 2002:27). «Proporcionar informação útil para a tomada de decisões empresariais e económicas»<sup>6</sup> é um dos objectivos das demonstrações financeiras divulgadas por diferentes entidades, em que a sua concretização só se torna possível através da aplicação da contabilidade. Neste contexto, a orientação da contabilidade é feita em termos dos seus utilizadores, o que leva Barrachina *et al.* (1999) a concluir que a contabilidade é orientada para os fins, em detrimento dos aspectos cognitivos. Segundo Correia (2002), toda a contabilidade, como qualquer sistema de informação, não esgota a finalidade em si mesma, mas constitui um meio de comunicação, de modo a poder ser utilizada por todos os seus destinatários. Para Pina Martínez e Torres Pradas (1999) o facto de se considerar a contabilidade como um sistema de informação implica estabelecer fundamentos básicos, como: quem informar, quais são os objectivos da informação apresentada pelas diferentes organizações, entre outros.

De acordo com a opinião de Bernardes (2001), os sistemas contabilísticos já não são concebidos a partir de puras estruturas abstractas passando a ser concebidos a partir das necessidades (de informação) dos seus utilizadores. Como faz referência o autor citado, "*De uma «verdade única» passamos para uma «verdade orientada para o utilizador», tendo como finalidade essencial a de proporcionar a maior utilidade possível para o processo de decisão do destinatário da informação contabilística.*" (2001:128).

<sup>6</sup> *Financial Accounting Standards Board (FASB). 1978. Statement of Financial Accounting Concepts (SFAC) 1 - Objectives of Financial Reporting for Business Enterprises (§9).*

## 2.2. Insuficiências dos sistemas tradicionais de informação para a gestão

Os sistemas tradicionais de informação para a gestão, utilizados pelas organizações, são variados: sistema de indicadores, *tableaux de bord*, sistema de contabilidade de gestão, sistema de contabilidade financeira, sistema de contabilidade pública, entre outros.

Segundo Kiyon (2001), a generalidade dos sistemas tradicionais baseia-se na preocupação de medir a eficiência operacional e na gestão orientada por uma visão contabilística e financeira.

Não cabendo no âmbito deste livro a análise dos sistemas tradicionais de informação para a gestão, serão apenas estudadas, de seguida, as principais limitações dos mesmos, bem como as actuais necessidades de informação.

Para García Suárez e Arias Alvarez (2000), os sistemas tradicionais caracterizam-se essencialmente por: natureza financeira de carácter quantitativo; orientação de curto prazo; comunicação ascendente e informação limitada ao interior da organização.

Os sistemas tradicionais de informação para a gestão apresentam algumas debilidades. Na óptica de Kiyon (2001), as principais insuficiências desses sistemas são: excessiva importância dada à eficiência; visão fragmentada; fraco relacionamento com os objectivos estratégicos; excessiva ênfase nos resultados; demasiada importância dos resultados financeiros; realce nos resultados de curto prazo; dificuldade de obtenção de informação em tempo útil; nível de agregação global e imputação de custos indirectos.

### i - Excessiva importância dada à eficiência

Segundo Skinner (1986), a eliminação de perdas e ineficiências não é suficiente para recuperar a "saúde" competitiva de uma organização.

Nos dias de hoje, melhorar a eficiência dos processos pode não ser sinónimo de manutenção da vantagem competitiva. Assim, será necessário encontrar novas formas de competir, num mercado cada vez mais turbulento e exigente. Será então fundamental, segundo Kiyon (2001), apostar em processos novos, tais como, rapidez de entrega, fidelização, segurança, disponibilidade de produtos personalizados, entre outros.

## ii - Visão fragmentada

As organizações com estruturas organizativas cada vez mais complexas, não têm uma informação global sobre o desempenho da organização. Será então normal que a informação seja utilizada apenas pelos responsáveis funcionais, que têm sistemas de informação próprios (Kiyam, 2001). Desta forma, verifica-se que os vários responsáveis funcionais não sabem quais as consequências da sua actuação nas restantes funções, facto que pode originar problemas na consecução dos objectivos estratégicos.

Esta visão fragmentada não permite vincular os objectivos estratégicos com os objectivos individuais ou departamentais. Aparisi Caudeli e Ripoll Feliu (2000) referem que, desta forma, não se promove um processo de motivação individual nem a sua identificação com a organização.

Os factos anteriores contribuem para que, nos sistemas tradicionais de informação não exista uma relação entre os vários indicadores (Camaleño Simón, 1998 e Amat Salas e Soldevila García, 1999).

## iii - Fraco relacionamento com os objectivos estratégicos

Os sistemas tradicionais não contemplam a estratégia da organização (Aparisi Caudeli e Ripoll Feliu, 2000). Este facto faz com que os planos estratégicos permaneçam inalterados nas acções do dia-a-dia das organizações (Norreklit, 2000). Assim, poderá existir um desfazamento entre as estratégias inicialmente definidas e as necessidades actuais para a sua implementação.

Para Kaplan e Norton (1997), os sistemas actuais de gestão, baseados essencialmente no modelo financeiro tradicional e do custo histórico, conduzem a uma incoerência entre a formulação e a implementação da estratégia.

## iv - Excessiva ênfase nos resultados

A utilização excessiva de medidas financeiras e de curto prazo pressupõe uma análise dos resultados, sem que se conheçam as causas dos mesmos.

Os sistemas tradicionais não utilizam com frequência medidas de desempenho, que permitam acompanhar a implementação da estratégia. Estas medidas permitem corrigir actuações menos conseguidas ou alteradas pelo desenvolvimento de novas estratégias.

A excessiva ênfase nos resultados dificulta a implementação de medidas correctivas, o que pode comprometer a actuação da organização. Uma gestão retrospectiva não se coaduna com as novas exigências de um mercado cada vez mais globalizado e competitivo.

## v - Demasiada importância dos resultados financeiros

Como referem Martí (1999), Headley (1998), Aparisi Caudeli e Ripoll Feliu (2000), Salgueiro (2001) e Moore *et al.* (2001) é atribuída demasiada importância aos aspectos contabilísticos e financeiros, facto que faz com que exista uma grande preocupação apenas com acções passadas.

Também Kaplan e Norton (2001a), Norreklit (2000), Fernández (2002) e Dávila (1999) afirmam que as críticas sobre as medidas financeiras se baseiam essencialmente na sua natureza histórica, pois apenas são relevadas acções do passado e nada sobre alertas futuros. As medidas financeiras não dão ênfase aos elementos que originarão bons ou maus resultados vindouros.

Para além disso, a contabilidade financeira não permite que sejam registados importantes activos das organizações, nas suas demonstrações financeiras, como sendo o conhecimento e a criatividade das pessoas, as marcas, etc. (Storey, 2002; Headley, 1998; Norreklit, 2000 e Martínez Ramos, 2003). Também García Suárez e Arias Alvarez (2000) assinalam que não contempla variáveis que podem contribuir para a manutenção da vantagem competitiva da organização. Como exemplo, Blanco Dopico *et al.* (2001) e Salgueiro (2001) referem que não são relevados, ou se o são, de forma incompleta, elementos intangíveis importantíssimos na actual era do conhecimento.

Silveira da Rocha *et al.* (2001) são da opinião de que as medidas financeiras são inadequadas para medir, orientar e avaliar os processos de geração de valor futuro.

Carvalho e Azevedo (2001) e Alves (2004) reforçam ainda a ideia de que as organizações da era da informação têm de gerir os activos de natureza intangível como factores críticos de sucesso, nomeadamente a qualidade dos produtos e serviços, a motivação e a competência dos empregados, a capacidade de resposta e eficiência dos processos internos e a satisfação e fidelização dos clientes. Martínez Ramos (2003), também partilha desta opinião, considerando que o êxito das organizações passa pela inovação, qualidade, flexibilidade, prazos de entrega ou produtividade.

De acordo com Kaplan e Norton (1997), o sistema tradicional da contabilidade financeira tem muitas dificuldades em atribuir um valor a vários activos, tais como: alterações nos produtos; motivação e flexibilidade dos empregados; fidelização dos clientes; bases de dados e sistemas de informação. Acrescentam ainda que o êxito competitivo das organizações terá de se basear em muitos destes aspectos.

Os sistemas tradicionais de medição fundamentam-se, principalmente, na função financeira, limitando-se a especificar as acções que se pretende que cada funcionário elabore, avaliando posteriormente se estas foram ou não executadas.

Kaplan e Norton (2001b) afirmam que o *Balanced Scorecard*, uma das soluções para esta debilidade, permite descrever as estratégias de criação de valor considerando activos tangíveis e intangíveis.

Dávila (1999) reforça essa ideia, afirmando que os indicadores financeiros serão uma consequência do desenvolvimento dos indicadores não financeiros e não um fim em si mesmo.

#### **vi - Realce nos resultados de curto prazo**

Segundo Headley (1998) e Aparisi Caudeli e Ripoll Feliu (2000), os sistemas tradicionais têm uma obsessão com o curto prazo, pelo que apenas se pretende cumprir a execução do orçamento do exercício. Deste modo, na opinião de Norreklit (2000), podem existir gestores que se recusam a investir em acções de aprendizagem e crescimento, pois estas não originam resultados de curto prazo. Martínez Ramos (2003) é da opinião que esta aposta pode fomentar acções que, melhorando os indicadores financeiros, podem comprometer os resultados futuros. Cabal e Arellano (2001) acrescentam que este facto pode levar à adopção de medidas que limitam a capacidade para acrescentar valor no longo prazo.

Algumas organizações evitam fazer investimentos em investigação, desenvolvimento, programas de motivação e estudo dos mercados, que são fundamentais para o desenvolvimento organizacional, dado que estes não têm uma rentabilidade de curto prazo (Olive *et al.*, 2000 e Martínez Ramos, 2003).

#### **vii - Comunicação ascendente**

Para García Suárez e Arias Alvarez (2000), a comunicação ascendente tem como objectivo informar os níveis superiores sobre a

actuação dos seus subordinados. Assim, é exageradamente recolhida informação sobre: problemas e excepções; actuação dos subordinados; queixas, problemas e sugestões; informação financeira e contabilística.

A comunicação ascendente apenas permite avaliar e controlar à *posteriori*, medindo-se apenas o resultado da actuação da gestão do passado. Desta forma, não se fomenta um processo de aprendizagem e crescimento, que será fundamental para a revisão de estratégias.

Este tipo de comunicação deverá ser complementado com a descendente, pois assim será possível: transmitir a missão, estratégias e objectivos; comunicar instruções para a implementação dessas estratégias e objectivos; transmitir políticas e procedimentos; avaliar e corrigir as acções e criar uma visão estratégica.

### **2.3. Necessidades actuais de informação**

As organizações da actualidade têm de sobreviver num mercado cada vez mais competitivo e globalizado. Este facto origina alterações nos processos de informação e de gestão, conforme se observará neste ponto.

#### **i - Novas características do meio operacional**

Segundo Kaplan e Norton (1997) as organizações do presente, designadas da era da informação, têm o seu funcionamento baseado num conjunto amplo de hipóteses: funções cruzadas; relação com os clientes e fornecedores; segmentação dos clientes; escala global; inovação e qualificação dos empregados.

As organizações da sociedade do conhecimento apresentam alterações consideráveis, começando pelo funcionamento através de processos integrados, onde se cruzam diversas funções. Assim, Betancourt (1999) refere que terão de se combinar os benefícios da especialização funcional com a velocidade, eficiência e qualidade dos processos integrados.

Estas organizações têm uma grande preocupação com os clientes e fornecedores, uma vez que existe uma integração dos processos de aprovisionamento e produção, o que permite que as operações apenas comecem aquando do pedido do cliente. Este facto permite que se obtenham melhorias nos custos, na qualidade, no tempo de resposta, etc.. A opinião dos clientes, quanto às características dos produtos e serviços, é fundamental, pois, actualmente, será preponderante a diferenciação dos produtos e não apenas os preços baixos.

A globalização faz com que as organizações tenham de se preocupar com a concorrência de empresas de todo o mundo, bem como em ter produtos para oferecer a clientes dos quatro “cantos” do planeta. De acordo com Betancourt (1999), os investimentos para os novos produtos e serviços podem exigir que as organizações tenham clientes em todo o mundo, por forma a proporcionarem rendimentos adequados.

A grande evolução tecnológica origina ciclos de vida dos produtos muito curtos, pelo que as organizações têm que se antecipar às necessidades dos clientes, oferecendo os que melhor satisfazem as suas necessidades (Kaplan e Norton, 1997). Nas organizações de hoje verifica-se a necessidade de antecipação em relação às necessidades futuras dos clientes. Desta forma, Betancourt (1999) considera que para este efeito têm de ser oferecidos produtos radicalmente novos e têm de se utilizar, de forma rápida, as novas tecnologias dos produtos, em eficientes processos de funcionamento e de prestação de serviços.

Na era da informação, os empregados têm que criar valor, pelo que, investir no conhecimento de cada um, permite fomentar o êxito da organização. A qualificação dos empregados terá de ser uma aposta, pois as suas capacidades serão um aspecto fundamental, muitas vezes o garante desse êxito.

Tal como referem Kaplan e Norton (1997) as organizações tentam adaptar-se ao novo meio competitivo através do desenvolvimento de diversas alternativas: gestão da qualidade total, *just in time*, redução de custos, desenho de organizações orientadas para o cliente, gestão de custos baseada nas actividades, atribuição de poder aos empregados e processos de reengenharia.

Dadas as insuficiências dos tradicionais sistemas de medição do desempenho, foram vários os gestores e investigadores que tentaram encontrar soluções. Alguns davam demasiada atenção às medidas financeiras. Outros, pelo contrário, atribuíam pouca atenção a estas medidas, argumentando que são consequência das medidas operativas. Assim, recomendam a melhoria das medidas operativas, tais como o tempo do ciclo de vida dos produtos e a percentagem de defeituosos. Nenhuma destas atitudes parece válida, pois não será necessário utilizar as medidas financeiras em detrimento das operativas ou vice-versa. Deste modo, seria importante encontrar um sistema que tentasse o equilíbrio entre as medidas financeiras e as operativas.

Perante um ambiente de incerteza, será necessário ter uma ferramenta de gestão que facilite a transição para uma gestão estratégica, orientada permanentemente para a visão da organização. Essa ferramenta deve fomentar a participação dos funcionários e relacioná-la com o cliente, dando ênfase à excelência dos processos, tentando obter bons resultados financeiros (Betancourt, 1999).

## ii - Factores de mudança

As novas características do meio operacional, apresentadas no ponto anterior, originam alterações nos sistemas de informação e de gestão, o que permite uma adequação da gestão.

Para além desses aspectos, Neely (1998) assinala que a crescente mudança do cenário mundial exige que as organizações revejam os seus sistemas de informação para a gestão. Assim, refere que os principais aspectos que originam essa revisão são:

- Mudança da natureza do trabalho - A diminuição do peso dos custos de mão-de-obra directa nos custos industriais originou uma distorção na forma de imputar os custos indirectos;
- Aumento da concorrência - Este aumento faz com que as organizações tenham que diminuir os seus custos e se preocupem mais com o aumento de valor para o cliente;
- Iniciativas específicas de melhoria - A crescente competitividade faz com que as organizações tenham que introduzir actividades que melhorem a eficácia do negócio, como a introdução de novas filosofias de gestão, programas de qualidade, processos de reengenharia, etc.;
- Prémios nacionais e internacionais de qualidade;
- Mudanças das funções organizacionais - Por exemplo, os gestores de recursos humanos necessitam de informação que não lhes era fornecida pela contabilidade financeira;
- Maior necessidade de informação por parte dos *Stakeholders*;
- Potencialidades das tecnologias de informação - As novas tecnologias de informação potenciam a capacidade de análise de dados, bem como a sua apresentação.

Será então fundamental criar sistemas que respondam a estas alterações e que acima de tudo, potenciem uma visão estratégica na forma de gerir as organizações.

### iii - Características para os actuais sistemas de informação para a gestão

Para Kiyon (2001) os novos sistemas deverão ter um carácter dinâmico de forma a: serem capazes de incorporar as constantes mudanças, tanto internas como externas; possibilitarem a revisão dos objectivos estratégicos e garantirem o alinhamento estratégico.

Na óptica de García Suárez e Arias Alvarez (2000) e de Alves (2004) os novos sistemas devem incluir tanto indicadores financeiros como não financeiros e devem também estar orientados para o longo prazo.

García Suárez (2000) refere que os novos sistemas devem permitir uma coordenação entre o curto e o longo prazo, entre a actividade do dia a dia e a missão da organização.

A transcendência do papel de controlo é outra das características apresentadas por Kiyon (2001). Assim este autor defende que os sistemas devem manter o papel de controlo, para além do acompanhamento e avaliação do desempenho da estratégia e sua execução.

García Suárez e Arias Alvarez (2000) referem ainda que deve ser permitida a comunicação descendente com o objectivo de transmitir aos níveis hierárquicos inferiores a cultura estratégica da organização.

Os novos sistemas devem ainda incluir uma dimensão humana e organizacional. Para Kiyon (2001) será importante que as organizações tenham uma nova visão em relação ao factor humano, pois este será fundamental no desenvolvimento de vantagens competitivas.

A criação de uma visão integrada da organização constitui, nos dias de hoje, um dos mais importantes passos na gestão do desempenho global da organização (Kiyon, 2001). Assim, os novos sistemas devem promover e desenvolver essa visão, tentando fazer com que os objectivos individuais ou departamentais estejam vinculados aos objectivos estratégicos globais. Para Amat Salas e Soldevila García (1999) verifica-se a necessidade de criar relações entre os diversos indicadores, que permitam identificar as causas e os efeitos que influenciam os factores chave de sucesso de uma organização.

Segundo Kaplan e Norton (1997) os novos sistemas devem funcionar como um instrumento que permita a clarificação e a tradução da estratégia; um *feedback* estratégico de aprendizagem; a planificação e estabelecimento dos objectivos e uma comunicação e vinculação estratégicas.

Existem ainda outras características apresentadas por vários autores, entre as quais se destacam: medição de novas dimensões competitivas e inclusão de informação interna e externa (Kiyon, 2001 e García Suárez e Arias Alvarez, 2000).

Nestes novos sistemas de informação está inserido o designado *Balanced Scorecard*, que segundo Fernández (2002) deverá incorporar os seguintes elementos: objectivos estratégicos, indicadores e os seus valores, iniciativas estratégicas, recursos e responsáveis.

## 2.4. O sistema de contabilidade pública em Portugal

### 2.4.1. A reforma da contabilidade pública em Portugal

A existência de divergências entre as expressões “contabilidade do sector público” e “contabilidade pública” proporciona alguns constrangimentos no desenvolvimento desta área do saber. Para Matos de Carvalho e Marques de Almeida (1994), os termos contabilidade do sector público e contabilidade pública não são equivalentes, pois “...*nem todo o sector público utiliza a contabilidade pública. Esta é a contabilidade utilizada na Administração Pública.*”. Vela Bagues (1992) refere que o conceito de contabilidade do sector público não se associa directamente com o de contabilidade pública. Segundo o autor, a contabilidade pública é um ramo da contabilidade, com um regime próprio e objectivos claramente definidos. Vela Bagues (1992) aponta, por isso, como razão para a dificuldade sentida na análise do estudo da contabilidade pública a inexistência de uma visão clara e unificada do conceito de contabilidade pública através da doutrina<sup>7</sup>.

<sup>7</sup> O termo contabilidade pública não tem o mesmo significado nas doutrinas americana e britânica, e são as doutrinas francesa e italiana que mais se aproximam do caso português (Vela Bagues, 1992):

- na doutrina americana o termo «*public accounting*» refere-se à contabilidade financeira não fazendo distinção entre a pública e a privada. Nos Estados Unidos, as entidades sujeitas à aplicação da contabilidade pública são as que não têm por fim o lucro; entre as diferentes entidades a contabilidade a aplicar distingue-se como sendo, a contabilidade governamental, municipal, do Governo federal e de outros organismos como hospitais e universidades. Na maioria das vezes, esta contabilidade aparece designada por «*accounting for nonprofit organizations*»;

- na doutrina britânica é frequente a utilização do termo «*public sector accounting*». Este tipo de contabilidade divide-se em contabilidade do Governo central e local e contabilidade da segurança social e, é também, incluída na contabilidade aplicada às empresas públicas; e

- nas doutrinas francesa e italiana as terminologias «*comptabilité publique*» e «*contabilità pubblica*» definem-se como sendo um ramo da contabilidade, como um regime claramente diferenciado e com um sentido semelhante ao que em Portugal se emprega.

De acordo com Matos de Carvalho e Bernardes (2000:2), até à reforma da contabilidade pública dos anos 90, a contabilidade tinha como principal objectivo o cumprimento da legalidade "...a exiguidade dos meios levava a que o controlo se centrasse na legalidade.". O principal propósito da contabilidade pública, da altura, era servir o Governo no que respeita ao controlo orçamental tendo como aspectos centrais demonstrar a execução do orçamento e o cumprimento da lei (Jorge, 2003).

Na tentativa de alterar o sistema português de contabilidade pública, até então vigente, a partir dos anos 90, iniciou-se um processo de reforma da Administração Pública, que o aproximou ao sistema utilizado pelas organizações privadas, permitindo a introdução de novos sistemas contabilísticos nas diferentes entidades públicas. Com a publicação da lei de bases da contabilidade pública estabeleceram-se as bases para a criação de um novo regime da administração financeira do Estado, o que viria a permitir a criação do POCP, finalmente aprovado em 1997. Foram também publicados outros diplomas legais no âmbito do novo regime a LEO e o DL n.º 155/92 de 28 de Julho, conforme já referido.

A lei de bases da contabilidade pública tem como objectivo definir o novo regime financeiro dos serviços e organismos da administração central, as regras de execução orçamental, o controlo e a contabilização das receitas e despesas públicas.

A referida lei pressupõe a uniformização dos requisitos contabilísticos<sup>8</sup>, nomeadamente no domínio da contabilidade de compromissos ou de encargos assumidos (com base no sistema digráfico, semelhante ao usado nas organizações privadas) e de uma contabilidade de caixa, mais adequada a uma correcta administração dos recursos financeiros (art.º 15.º). A definição da contabilidade de compromissos<sup>9</sup> veio possibilitar

<sup>8</sup> De acordo com o art.º 14.º da presente lei:

"1 - O sistema de contabilidade dos serviços e organismos com autonomia administrativa será unigráfico, devendo ser organizada uma contabilidade analítica indispensável à avaliação dos resultados da gestão.

2 - O sistema de contabilidade dos serviços e organismos dotados de autonomia administrativa e financeira será digráfico e moldado no Plano Oficial de Contabilidade (POC), no plano de contas especialmente aplicável às instituições bancárias ou ainda noutro plano de contas oficial adequado."

<sup>9</sup> A contabilidade de compromissos consiste no lançamento das obrigações constituídas por actividades, com a indicação da respectiva rubrica de classificação económica (art.º 10.º do DL n.º 155/92 de 28 de Julho).

uma previsão da tesouraria antecipada e mais rigorosa, bem como uma análise mais cuidada das necessidades de financiamento solicitadas pelos diferentes serviços (Tavares e Branco, 1998).

No seguimento desta reforma é publicada, um ano mais tarde, a LEO<sup>10</sup>, que desenvolve os novos princípios e regras orçamentais (anualidade, unidade e universalidade, equilíbrio, não compensação, não consignação, especificação, instrumentos de gestão e publicidade) e métodos de gestão orçamental, através da atribuição da responsabilidade aos dirigentes dos serviços pela execução orçamental e previsão da criação de uma nova Conta Geral do Estado, fazendo coincidir a sua estrutura com a do orçamento de Estado<sup>11</sup>.

Por forma a complementar a "...*arquitectura legislativa da reforma orçamental e de Contabilidade Pública...*" é publicado o DL n.º 155/92 de 28 de Julho, através do qual se estabelece um novo regime de administração financeira do Estado (§1:3502)<sup>12</sup>. A falta de uma contabilidade de compromissos traduzia-se num dos mais graves problemas de contabilidade pública tradicional, por impedir uma verdadeira gestão orçamental e um adequado controlo (DL n.º 155/92, §10:3502). Por forma a eliminar este panorama, o diploma em discussão, ao permitir a introdução da contabilidade de compromissos, estrutura uma nova contabilidade de caixa, mais adequada a uma correcta administração dos recursos financeiros, complementada por uma contabilidade analítica, indispensável a uma verdadeira gestão orçamental e, conseqüentemente, ao controlo de resultados, conforme estava previsto na lei de bases de contabilidade pública (DL n.º 155/92, §10:3502).

O referido diploma estipula que os serviços e os organismos autónomos devem utilizar um sistema de contabilidade que se enquadre no Plano Oficial de Contabilidade (POC), a fim de permitir um controlo orçamental permanente e levar a cabo uma rigorosa verificação da correspondência entre os valores patrimoniais e contabilísticos (art.º 45.º). Como referem Tavares e Branco (1998), o novo modelo de contabilidade orçamental possibilita o conhecimento, com a maior antecedência possível, das necessidades de financiamento.

<sup>10</sup> Refira-se que a Lei n.º 6/91 de 20 de Fevereiro veio reformular os art.ºs 108.º a 110.º da Constituição da República Portuguesa.

<sup>11</sup> Ou seja, receitas: classificação económica e despesas: classificação orgânica, funcional e económica.

<sup>12</sup> As alterações legislativas introduzidas pelo presente DL, visam substituir o sistema de contabilidade pública que havia sido introduzido pelas reformas de 1928-1929 a 1930-1936, revogando 31 diplomas fundamentais que vão desde a 3.ª Carta de Lei, de 1908, até ao presente (§7:3502).

Posteriormente, a Resolução n.º 1/93 de 21 de Janeiro<sup>13</sup> do Tribunal de Contas veio definir a forma de apresentação das contas por parte dos organismos dotados de autonomia administrativa e financeira. Neste sentido, passam a ser exigidos alguns documentos com as contas devidamente classificadas na contabilidade pública - contabilidade orçamental e, simultaneamente, com a contabilidade patrimonial.

As Instruções n.º 2 e 3<sup>14</sup> de 9 de Janeiro e 3 de Março 1997, respectivamente, do Tribunal de Contas, vieram regulamentar a organização e documentação das contas dos serviços e organismos da Administração Pública (regime geral) integrados na RAFE e a remessa das contas de gerência.

Com a RAFE continuou-se a observar, no sector público administrativo português, o sistema contabilístico de registo unigráfico. A contabilidade privilegiava a conformidade legal e o controlo orçamental, tendo como principal objectivo o registo dos fluxos de caixa, ou seja, só eram considerados os recebimentos e pagamentos.

A utilização de novas técnicas de gestão, não acompanhadas de uma evolução da contabilidade pública, fez sentir, em determinados serviços públicos, a necessidade da utilização de uma contabilidade patrimonial e analítica próxima da usada nas empresas privadas estipuladas no POC. Por forma a dar resposta às necessidades sentidas, decorrentes do desenvolvimento do novo modelo administração financeira, criaram-se vários planos sectoriais de contas para os principais subsectores de serviços públicos<sup>15</sup>. Assim,

- Por despacho do Ministério da Saúde, foi publicado em 1991, o Plano Oficial de Contas para os Serviços de Saúde tendo sido revisto em 1996;
- Em 1993 foi publicado o Plano Oficial de Contas para os Serviços Municipalizados e Federações de Municípios através do DL n.º 226/93 de 22 de Junho;
- Em 1995 formou-se um grupo de trabalho tendo como objectivo a elaboração de um Plano Oficial de Contas para as Instituições do

<sup>13</sup> Revogada pela Instrução n.º 1/04 - 2.ª secção do Tribunal de Contas nos termos do disposto na VI parte deste diploma.

<sup>14</sup> *Ibidem* nota anterior.

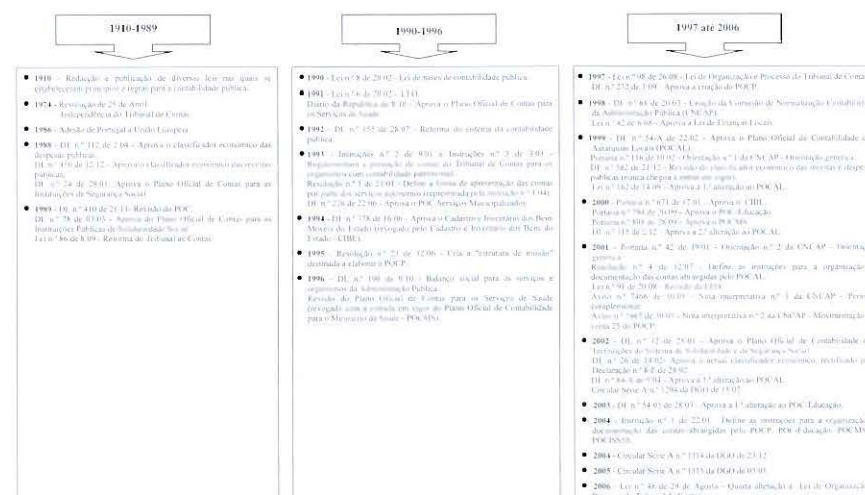
<sup>15</sup> Salienta-se o facto de já existirem, antes do novo modelo de administração financeira do Estado, planos de contas aprovados, designadamente o Plano Oficial de Contas para as Instituições de Segurança Social publicado pelo DL n.º 24/88 de 29 de Janeiro e o Plano Oficial de Contas para as Instituições Públicas de Solidariedade Social publicado pelo DL n.º 78/89 de 3 de Março.

Ensino Superior Público<sup>16</sup>.

A generalização do desenvolvimento dos planos sectoriais de contas referidos anteriormente, a necessidade do desenvolvimento de novos instrumentos de informação e controlo e a integração da contabilidade orçamental, criaram as condições necessárias para um novo sistema de contabilidade pública, que começou oficialmente em 1997, com a publicação do POCP.

A reforma da contabilidade pública portuguesa pode ser considerada como um processo multi-faseado, pois são várias as etapas que se definem para a mesma (Jorge, 2003). A análise das medidas desenvolvidas permite dividir o processo da reforma da contabilidade pública em três etapas (Quadro 2.1.):

**Quadro 2.1.** Etapas da reforma da contabilidade pública desde 1910 até 2006



A primeira etapa da reforma iniciada em 1910 entroncou numa perspectiva que passava pela regulamentação da contabilidade pública, designadamente através da implementação de várias medidas legislativas.

<sup>16</sup> Refira-se que com a publicação do POCP a proposta do Plano Oficial de Contas para as Instituições do Ensino Superior Público foi substituída pelo Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação (POC-Educação).

Por outro lado, foi introduzido um novo sistema, em alguns subsectores do sector público, semelhante ao utilizado nas empresas.

A segunda etapa do processo, de 1990 a 1996, visou o aperfeiçoamento do sistema contabilístico utilizado na Administração Pública através de uma planificação contabilística (fixação de regras e princípios contabilísticos).

A terceira etapa iniciada em 1997 passou pela publicação de planos de contabilidade nos quais se estabelece o novo sistema contabilístico a aplicar por cada um dos diferentes subsectores (Educação, Saúde, Administração Local e Regional e Segurança Social).

Segundo Vela Bargues (1996), o processo evolutivo da reforma da contabilidade pública caracteriza-se pelas seguintes linhas de acção:

- a) uma clara influência do modelo de normalização da contabilidade privada, quer em aspectos formais quer de conteúdo;
- b) uma notável orientação conceptual, sobretudo desde 1990;
- c) uma metodologia eminentemente dedutiva na elaboração das normas contabilísticas.

#### 2.4.2. O POCP: justificação e caracterização

Embora as melhorias introduzidas, pela RAPE, no sistema de contabilidade pública fossem evidentes, tornava-se ainda difícil efectuar comparações dada a falta de uniformidade. De acordo com Carvalho (1998:235), a “...proliferação de Planos de Contas, impossibilitou, ou pelo menos dificultou, a comparabilidade entre as demonstrações contabilísticas das diferentes instituições que é uma das principais características da normalização contabilística.”.

Por outro lado, a contabilidade pública tradicional não respondia às exigências dos diferentes utilizadores da informação contabilística. As necessidades de carácter económico-financeiro não paravam de crescer. A informação solicitada às entidades públicas era cada vez maior e estas não apresentavam condições de resposta. Para Pires Caiado (2001) a informação já não se restringia somente à conta de gerência, como vinha sendo norma, de elaboração obrigatória no final do exercício, mas a todo um conjunto de mapas que evidencie a forma como o orçamento está a ser executado, quer na parte corrente quer na de capital.

A tradicional unigrafia em que se baseava a elaboração da conta de gerência foi gradualmente substituída, em determinados organismos com autonomia administrativa e financeira<sup>17</sup>, por uma contabilidade baseada no POC que privilegia a óptica económica na determinação dos resultados. Porém, a apresentação da informação ao Tribunal de Contas, continuou a ser elaborada tendo por base o regime de caixa, criando deste modo, dificuldades aos preparadores da informação.

Adicionalmente, apontam-se outras razões que justificam o aparecimento do POCP, nomeadamente (POCP, §s1 a 4:4596):

- 1) demonstrar que os diversos organismos da Administração Pública aplicam os meios financeiros atribuídos de acordo com o aprovado pelas respectivas autoridades orçamentais<sup>18</sup>;
- 2) a falta de normas gerais de enquadramento dos planos de contabilidade (baseados no POC), não permitiam a obtenção da informação consolidada dos diferentes sectores;
- 3) o novo regime de administração financeira do Estado exigia a uniformização dos requisitos contabilísticos, no domínio da contabilidade de compromissos e de caixa, mais adequada a uma correcta administração dos recursos financeiros;
- 4) o DL n.º 155/92 de 28 de Julho estabelece como requisitos gerais na autorização de despesas a verificação dos requisitos de economia, eficiência e eficácia, para além da conformidade e regularidade financeira.

Segundo Carvalho *et al.* (1999:92), “*Era assim, urgente e necessário complementar (e não substituir) o actual sistema de Contabilidade Pública.*”.

Deste modo, através da Resolução n.º 23/95, foi criado um grupo de trabalho, designado por “Estrutura de Missão”, destinado a elaborar o POCP, na dependência do Ministério das Finanças, com faculdade de delegação. Nos termos do n.º 6 deste normativo, compete à estrutura, “...*elaborar um Plano Oficial de Contabilidade Pública, englobando o plano geral de contas, as regras principais para a sua movimentação, os principais documentos de publicação obrigatória, bem como as adaptações aos serviços públicos com actividades de carácter comercial, industrial, creditícia e da Segurança Social.*”.

<sup>17</sup> O caso dos serviços municipalizados, que antes da entrada em vigor do POCAL já vinham a utilizar o POC.

<sup>18</sup> A Assembleia da República para a administração central e segurança social e as assembleias regionais e locais.

A aprovação do POCP<sup>19</sup> veio “despertar” o interesse pela aplicação dos sistemas contabilísticos na Administração Pública, designadamente no que concerne aos subsistemas da contabilidade patrimonial e contabilidade analítica.

Carvalho e Ribeiro (2004:20) afirmam que o POCP constitui um contributo para a normalização da contabilidade pública pois, ao adaptar-se à contabilidade de diversos sectores da Administração Pública, acaba por se tornar um marco conceptual enquadrador dos planos sectoriais públicos.

Partilha-se da opinião de Pires Caiado (1998) quando refere que o POCP assenta basicamente na necessidade de modernização dos processos contabilísticos dos organismos públicos e da comparabilidade da informação, de modo a que a elaboração da informação seja imparcial e objectiva e, conseqüentemente, mais próxima das normas de contabilidade internacionais. Assim, passa-se a ter como base, um plano de contabilidade pública, que constituirá uma linha de orientação para uma harmonização contabilística em Portugal.

A aplicação do POCP é obrigatória para todos os serviços públicos, organismos e instituições pertencentes à Administração Central, Regional e Local (que não tenham natureza de empresa pública) e os seus conteúdos devem ser adaptados através de instruções legais e planos de contas sectoriais que se revelem necessários criar (art.º 2.º do POCP).

O POCP apresenta um quadro de contas em que simultaneamente coexistem, ao mesmo nível, três sistemas de informação contabilística: orçamental, patrimonial e analítica.

A contabilidade orçamental tem como objectivo o registo da execução do orçamento das receitas e despesas públicas.

Para Pires Caiado (1998:258) a contabilidade patrimonial revela “...por um lado, a informação relativa aos bens da entidade e aos créditos de longo ou curto prazo e por outro, a situação de fundos próprios, incluindo o resultado do exercício e de exercícios anteriores acumulados e as obrigações estimadas e reais de longo e curto prazo.”. Assim, pode-se afirmar que este tipo de contabilidade tem por objectivo informar sobre a situação económica e financeira e o valor do património de determinada entidade pública.

<sup>19</sup> Note-se que o POCP baseou-se no homólogo plano espanhol - PGCP e no POC.

Por último, a contabilidade analítica tem como finalidade fornecer informação sobre o processo de formação de custos, bem como dar a conhecer os elementos necessários ao controlo de gestão. Com a implementação da contabilidade analítica no sector público pretende-se alcançar os seguintes objectivos (López Hernández e Zornoza Boy, 1997):

- constituir um instrumento útil para planear e controlar a actividade da entidade;
- divulgar informação útil para orientar o processo de tomada de decisões; e
- ser útil para elaborar a contabilidade patrimonial.

Segundo Carvalho (1996:180), a utilização de um plano de contabilidade para os três sistemas de contabilidade facilita a comparação, compreensão e fiabilidade da informação obtida. Este novo sistema exige que as entidades da Administração Pública divulguem informação e demonstrem responsabilidades quer em termos orçamentais quer em termos económico-financeiros. Embora cada subsistema funcione de forma independente, os três estão integrados e seguem essencialmente os registos de transacções orçamentais (Carvalho, 2000; Jorge, 2003). No entanto, “...a Contabilidade Orçamental ainda determina fortemente o desenvolvimento de todo o sistema contabilístico e de relato financeiro na Contabilidade Pública portuguesa.” (Jorge, 2003).

### 2.4.3. Utilizadores da informação financeira pública

Para Vela Bargues (1992) e Montesinos Julve (1993) a determinação dos objectivos da informação financeira, segundo um processo lógico, requer, em primeiro lugar, conhecer quem são os utilizadores da informação e quais são as suas necessidades. No entanto, ter-se-á que ter presente que muitas das vezes o que os utilizadores esperam da informação, conseqüente das suas necessidades, é substancialmente distinto do que a informação financeira divulgada lhes proporciona. As demonstrações financeiras não são um fim em si mesmas, pelo que os seus objectivos devem ser examinados a partir das necessidades daqueles que procuram a informação (SFAC 1, §9).

As necessidades evidenciadas pelos utilizadores da informação são inúmeras, e nem sempre coincidentes, o que permite concluir que a sua classificação não é tarefa fácil. Deste modo, torna-se imperioso definir quem são os utilizadores da informação financeira, para conhecer qual o tipo de informação a fornecer. Os utilizadores da informação financeira são, segundo a perspectiva de Benito López (1995:72), “...todos aqueles que compõem o tecido político, económico e social de um país.”.

Freitas e Góis (1999:768) mencionam que num processo de divulgação das demonstrações financeiras "...é necessário ter em conta as diferentes classes de utilizadores da informação financeira, os requisitos que estes impõem a este tipo de informação de forma a satisfazerem os objectivos que estes pretendem alcançar."

Holder (1980) classifica os utilizadores da informação financeira de acordo com os seguintes critérios:

1. Relação utilizador/entidade, distinguindo se se trata de um utilizador interno ou externo<sup>20</sup>;
2. Necessidades dos utilizadores da informação: intensa, quando a informação para o utilizador é primordial na tomada de decisões e, moderada e limitada, quando a informação para o utilizador é relativa e não é decisiva;
3. Nível de sofisticação: quando se tem em consideração os conhecimentos dos utilizadores, necessários à interpretação da informação;
4. Tipo de informação: quando se tem em conta o tipo de informação que os utilizadores necessitam<sup>21</sup>.

Tendo presente a classificação dos utilizadores da informação financeira efectuada por Holder, Ratcliffe (1980) refere que a maioria das demonstrações financeiras do sector público não lucrativo se destinam, em primeiro lugar, aos gestores internos e a outros grupos ligados à organização pública. Já Cárcaba García (2002) acrescenta que ao ter presente as profundas alterações ocorridas, ultimamente, na contabilidade pública, a preferência apontada por Ratcliffe foi-se modificando, dando-se maior protagonismo aos utilizadores externos. Simultaneamente, a *Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas* (AECA, 2001), no §26 da Estrutura Conceptual para a Informação Financeira das Entidades Públicas, refere que os principais utilizadores da informação não são os utilizadores internos.

Na perspectiva de Gabás Trigo e Bellosta Pérez-Gruesco (2000), nas entidades não lucrativas do sector público, o utilizador interno da informação, com funções de planificação e controlo, é a Administração Pública. Já o utilizador externo é classificado, pelo autor, em dois grupos: os

<sup>20</sup> Segundo Holder (1980), os utilizadores internos são os que têm acesso ilimitado à informação e têm controlo sobre o próprio sistema de informação, e os utilizadores externos são os que apenas têm acesso a determinado tipo de informação (informação mais limitada).

<sup>21</sup> A disponibilização de informação útil em tempo oportuno constitui um dos elementos essenciais para a tomada de decisões por parte dos seus utilizadores.

fornecedores de recursos (contribuintes, credores comerciais, colaboradores e empregados) e os receptores de bens e serviços, com interesses indirectos (como é o caso dos organismos reguladores, o Governo, a comunidade e qualquer outro agente económico, potencialmente afectado pela actividade económica da entidade).

Contrariamente, Fernández (2000), tendo em consideração as características das necessidades dos utilizadores e o tipo de informação requerida, quarta classificação apontada por Holder, classifica os utilizadores, em três grupos, sendo que em cada grupo os utilizadores deverão ter as mesmas necessidades informativas. A divisão apontada por Fernández (2000) traduz-se em:

- Cidadãos;
- Profissionais (órgãos do Governo, de controlo, de gestão e empregados); e
- Agentes económicos e financeiros.

A classificação dos utilizadores, na contabilidade pública, tendo em consideração a sua relação (interna ou externa) com a entidade é a mais correcta, na medida em que existem utilizadores externos com capacidade de influenciarem as políticas da entidade. Esta posição fundamenta-se, entre outros, também no estudo realizado pelo *Governmental Accounting Standards Board* (GASB) - *Objectives of Financial Reports - Concepts Statement* (CS) 1, onde se evidencia a classificação dos utilizadores da informação financeira pública segundo a relação utilizador/entidade. Deste modo, neste estudo, o GASB identifica quatro grupos de utilizadores, conforme o quadro 2.2.:

**Quadro 2.2.** Utilizadores da informação financeira pública - CS 1 do GASB

Utilizadores externos	Cidadãos	Contribuintes, eleitores, receptores de serviços e cidadão em geral.
	Corpos legislativos e de controlo	Órgão máximo de controlo das entidades públicas, órgãos do Governo e representantes directos dos cidadãos.
	Investidores e credores	Instituições credoras e investidores, pessoas que individualmente se convertem em investidores e credores e instituições financeiras.
Utilizadores internos	Órgãos de gestão (gestores internos)	Órgãos de gestão (gestores internos).

O FASB<sup>22</sup>, na SFAC 4 - *Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations*, para além de mencionar os utilizadores da informação financeira para as entidades lucrativas, refere ainda, que a informação financeira produzida pelas entidades não lucrativas deverá ser utilizada pelos eleitores, pelo Governo e seus corpos, pelos gestores e fornecedores de recursos (§29).

Em 1983, o *National Council on Governmental Accounting* (NCGA) tendo por base um estudo efectuado, em 1981, por Drebin, Chan & Freguson, intitulado *Objectives of Accounting and Financial Reporting for Governmental Units*, elaborou a sua primeira norma - *Objectives of Accounting and Financial Reporting for Governmental Units*, onde assinala os seguintes utilizadores da informação financeira: contribuintes, doadores, investidores, receptores de serviços, empregados, fornecedores, corpos legislativos, órgãos de gestão, eleitores e órgãos de controlo.

Já a AECA (2001), no seu documento para as entidades públicas, apresenta, nos §§ 24 e 25, os seguintes utilizadores da informação financeira pública: utilizadores de serviços, entidades responsáveis pela elaboração das contas económicas da Administração Pública, órgãos de representação política, parlamentos e assembleias legislativas, órgãos de controlo interno e externo, credores, intermediários financeiros, analistas económicos e financeiros, empregados, entidades públicas e privadas e gestores.

Mais recentemente, a *International Federation of Accountants* (IFAC), na *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) 1 - *Presentation of Financial Statements*, enumera os seguintes utilizadores da informação financeira pública (§30): legislador e outros organismos governamentais, cidadãos (contribuintes, eleitores, grupo de especial interesse e destinatários de bens), investidores e credores, outros Governos, agências internacionais e outros fornecedores de recursos e analistas económicos e financeiros.

Relativamente ao normativo português, no âmbito da contabilidade pública, quer o POCP quer os planos sectoriais públicos não descrevem concretamente quem são os utilizadores da informação financeira. Porém, no §5, o POCP refere, no seu objectivo principal, que a aplicação deste

<sup>22</sup> Convém assinalarmos que o FASB incide os seus trabalhos sobre os princípios e as normas contabilísticas das organizações orientadas para o lucro (empresas) e organizações não governamentais não orientadas para o lucro. Este facto deve-se ao organismo que tem por finalidade supervisionar o FASB, que se trata de um organismo pertencente ao sector público designado por *Security and Exchange Commission*.

deve constituir "...um instrumento de apoio aos gestores..." e permitir "...a obtenção expedita dos elementos indispensáveis...na óptica da contabilidade nacional.". Neste sentido, poder-se-á afirmar que os gestores e a contabilidade nacional são os utilizadores da informação financeira produzida pela contabilidade pública no âmbito do POCP.

Como se tem vindo a verificar, é notável a relação existente entre os utilizadores, as suas necessidades e os objectivos da informação financeira. Em termos genéricos, os utilizadores necessitam de informação que os ajude a tomar decisões económicas, sociais e políticas e a avaliar a utilização dos recursos por uma organização pública (IPSAS 1, §32). Os utilizadores recorrem às demonstrações financeiras para obterem informação sobre a administração, o cumprimento da legalidade, a situação financeira, a actividade e o impacto económico da Administração Pública ou do serviço (IPSAS 1, §33).

Vela BARGUES (1992:136 a 145) sintetizou as necessidades de informação, segundo a divisão de utilizadores apontada pelo GASB, como se segue.

**Quadro 2.3.** Necessidades dos utilizadores da informação financeira pública

Utilizadores	Necessitam de informação...
Cidadãos (contribuintes, eleitores, receptores de serviços e cidadão em geral)	- sobre a execução orçamental com especial ênfase no défice ou excedente; e - para avaliar a eficácia, a eficiência e o custo dos serviços.
Corpos legislativos e de controlo	- contabilística sobre a situação financeira; e - orçamental (programas e graus de execução).
Investidores e credores	- sobre a capacidade que as diferentes entidades apresentam para cumprir as obrigações contratuais; - acerca da disponibilidade dos recursos das entidades públicas (fontes de financiamento, fluxos dos recursos, restrições e obrigações a satisfazer e contrair no futuro); e - sobre a posição financeira que permita avaliar o risco contraído.
Órgãos de gestão (Gestores internos)	- sobre a posição financeira actual e sobre os fluxos de tesouraria de curto prazo; - sobre a situação económica e possíveis alterações da mesma; - sobre o cumprimento da legalidade; - para o planeamento e elaboração do orçamento; e - para avaliar os actos realizados por parte da gestão e da organização.

Fonte: Adaptado de Bernardes (2001:166)

### 2.4.4. Objectivos da informação financeira pública

Os utilizadores da informação contabilística exercem uma força fundamental no momento de determinar os objectivos das demonstrações financeiras (Cyert e Ijiry, 1974). Uma correcta definição dos objectivos da informação financeira revela a necessidade de um conhecimento prévio das características da organização em causa, do meio em que se insere, de quem são os seus utilizadores e quais são as suas necessidades.

O *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) da IFAC, no seu primeiro documento - Apresentação de Demonstrações Financeiras - refere que o objectivo genérico da informação contabilística pública é o de "...proporcionar informação acerca da posição financeira, desempenho e fluxos de caixa de uma entidade, necessária para a tomada de decisões de uma vasta gama de utilizadores e para demonstrar a responsabilidade das entidades públicas pelos recursos que lhe foram confiados." (IPSAS, 2001, §13). Assim, as demonstrações financeiras deverão proporcionar informação (IPSAS, 2001, §13):

- a) acerca das fontes, atribuição e utilização de recursos financeiros;
- b) sobre como a entidade financiou as suas actividades e satisfaz as suas necessidades de dinheiro;
- c) que seja útil ao avaliar a capacidade da entidade financiar as suas actividades e satisfazer os seus passivos e compromissos;
- d) acerca da situação financeira da entidade e alterações nela; e
- e) útil na avaliação de desempenho da entidade em termos de custos de serviços, eficiência e cumprimento de metas.

No §14 do referido documento, é mencionado ainda que "...as demonstrações financeiras de finalidade geral podem também ter um papel preditivo ou retrospectivo, proporcionando informação útil na previsão do nível de recursos necessários para operações continuadas.". Neste sentido, poderá também proporcionar informação:

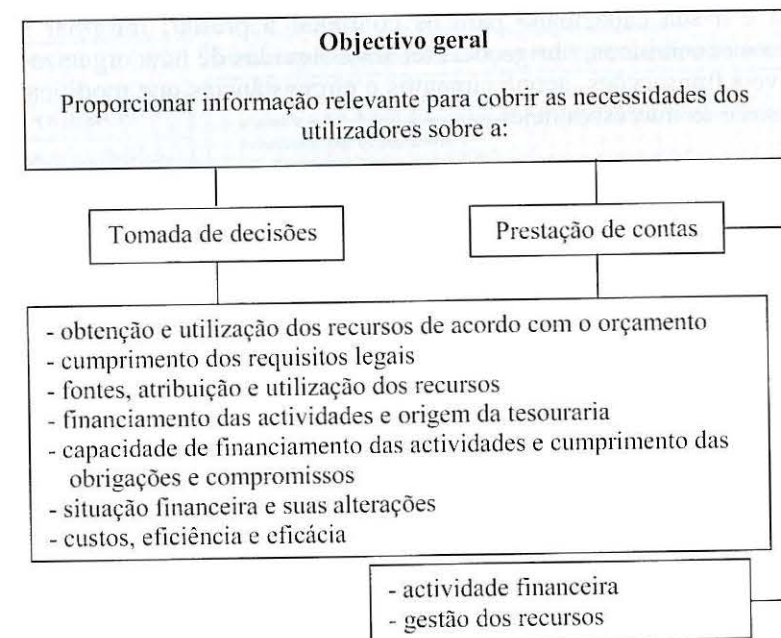
- a) que dê indicação se os recursos foram obtidos e usados de acordo com o orçamento legalmente adoptado; e
- b) que dê indicações se os recursos foram obtidos e usados de acordo com os requisitos legais e contratuais, incluindo os limites financeiros estabelecidos pelas autoridades legislativas apropriadas.

Para a concretização dos objectivos enumerados, as demonstrações financeiras públicas deverão proporcionar informação sobre: activos,

passivos, activo líquido/capital próprio, réditos, gastos e fluxos de caixa (IPSAS 1, 2001, §15). No §16 da IPSAS 1, é ainda referido que apesar da informação contida nas demonstrações financeiras poder ser relevante para o cumprimento dos objectivos enunciados, é improvável que todos sejam satisfeitos, quando se trata de entidades cujo objectivo primário não é a obtenção do lucro, como é o caso da Administração Pública. Neste caso, e por forma a satisfazer totalmente as necessidades dos utilizadores da informação destas entidades, torna-se necessária a elaboração de informação financeira adicional e de carácter não financeiro (IPSAS 1, 2001, §16).

Montesinos Julve (1993) refere que para tomar adequadamente as decisões, será necessário poder avaliar o cumprimento do orçamento e da legalidade económica-financeira, conhecer as fontes de financiamento e a adequação das mesmas ao cumprimento das obrigações e avaliar a eficácia, eficiência e economia na gestão pública. Relativamente à prestação de contas, os gestores deverão dar as justificações que se mostrem necessárias, no que se refere à actividade financeira desenvolvida e à gestão dos recursos (Figura 2.1.).

Figura 2.1. Objectivos da informação financeira pública



Fonte: Montesinos Julve (1993:688)

Martínez Manzenedo (2002) agrupa os diferentes fins<sup>23</sup> que a contabilidade pública se propõe alcançar, como sistema de informação, em três grupos (Quadro 2.4.).

**Quadro 2.4.** Objectivos da informação financeira pública

Objectivos	Conteúdo
Fins de gestão	Fornecer informação financeira à gestão e ao Governo para a tomada de decisões, evidenciar a <i>performance</i> da gestão no que diz respeito à execução do orçamento, determinar os custos e os resultados dos serviços públicos e realçar a situação patrimonial.
Fins de controlo	Possibilitar a prestação de contas aos órgãos de controlo <sup>24</sup> ; permitir a concretização do "princípio da legalidade e regularidade financeira", bem como a eficácia, economia e eficiência das despesas públicas.
Fins de análise e divulgação	Proporcionar informação útil para os diferentes destinatários e fornecer informação para a produção das contas nacionais do sector público não lucrativo.

O FASB, no §3 da SFAC 4, apresenta os seguintes objectivos da informação financeira pública: ajudar os seus utilizadores na adopção de decisões racionais sobre a afectação dos recursos da organização; permitir que os fornecedores de recursos avaliem os serviços que a organização presta e a sua capacidade para os continuar a prestar; informar sobre recursos económicos, obrigações, recursos líquidos de uma organização e possíveis transacções, acontecimentos e circunstâncias que modificam os recursos e os interesses neles.

Por outro lado, o NCGA na sua primeira norma (1983) define, consoante o tipo de informação a proporcionar, seis objectivos da informação financeira pública:

1. Determinar e descrever os fluxos, fundos e necessidades de recursos financeiros a curto prazo da entidade governamental.
2. Determinar e enunciar a condição económica da entidade governamental e as alterações ocorridas.
3. Avaliar se foram cumpridos os requisitos legais e contratuais.
4. Planificar e orçamentar para determinar o impacto da aquisição e afectação de recursos, no cumprimento dos objectivos operacionais.

<sup>23</sup> Convém realçar que a utilização da terminologia «fim» é da autoria dos autores. No nosso trabalho, optamos por dar preferência ao termo «objectivo».

<sup>24</sup> Refira-se que, no caso português, o órgão de controlo máximo das entidades públicas é o Tribunal de Contas.

5. Avaliar o desempenho alcançado pelos gestores públicos e pela própria entidade.
6. Comunicar a informação relevante da forma que melhor facilite a sua utilização.

Na perspectiva de Vela Bargues (1992), os seis objectivos reconhecidos na CS 1 do NCGA, podem ser reduzidos a cinco, tendo em conta que o último objectivo se preocupa mais em assinalar os requisitos da informação financeira do que, propriamente, em precisar o seu conteúdo. Vela Bargues (1992:155) afirma mesmo que este sexto objectivo "...constitui **uma primeira aproximação aos requisitos da informação financeira no âmbito público.**".

O GASB, na sua CS 1, refere três objectivos fundamentais da informação financeira pública, a saber:

**Figura 2.2.** Objectivos da informação financeira pública, segundo o GASB

<b>Objectivo I</b> Prestação de contas	<ul style="list-style-type: none"> <li>- determinar se as receitas foram suficientes para pagar as despesas do ano;</li> <li>- demonstrar a adequação do orçamento às restrições legais ou contratuais existentes; e</li> <li>- conhecer os serviços, os custos e as realizações alcançadas.</li> </ul>
<b>Objectivo II</b> Avaliação dos resultados	<ul style="list-style-type: none"> <li>- informar sobre as origens e aplicações de fundos;</li> <li>- conhecer como foram financiadas as actividades e como foram resolvidas as necessidades de tesouraria; e</li> <li>- saber se a situação financeira melhorou ou piorou no exercício.</li> </ul>
<b>Objectivo III</b> Conhecimento do nível dos serviços prestados e da possibilidade de o poder manter	<ul style="list-style-type: none"> <li>- informar sobre a posição financeira;</li> <li>- informar sobre os recursos físicos que tenham vida útil para além do exercício, incluindo informação sobre o seu potencial de serviços; e</li> <li>- fornecer detalhes sobre as restrições legais e contratuais quanto ao uso dos recursos e sobre os riscos de perdas potenciais dos mesmos.</li> </ul>

Efectuando uma análise comparativa entre os objectivos apresentados, salienta-se que no caso da IFAC, é feita uma abordagem bastante genérica apesar de evidenciado o tipo de informação que deve constar nas demonstrações financeiras. Contrariamente, os objectivos apresentados pelo NCGA e pelo FASB são bastante completos. O NCGA, ao apresentar as diferentes componentes de informação. O FASB, pelo facto dos objectivos por si definidos se aplicarem a todas as entidades não orientadas para o lucro. Não se pode, no entanto, descuidar algumas diferenças entre estes dois organismos relativamente à definição dos objectivos, como é caso dos

aspectos da legalidade e do orçamento a que o NCGA faz referência e sobre os quais o FASB não se pronuncia. Quanto aos objectivos definidos pelo GASB, estes são bastante abrangentes se se tiver em conta a informação necessária para a concretização de cada um deles.

AAECA, no seu normativo conceptual para a informação financeira das entidades públicas (2001), refere que a elaboração das demonstrações financeiras deverá ter por objectivo "...a prestação de contas dos gestores para justificar à sociedade a captação de recursos realizada e as finalidades a que se dedicaram, e proporcionar informação útil aos utilizadores para a tomada de decisões de carácter económico, financeiro e social." (§31). Acrescenta ainda, nos §§ 32 a 36, os seguintes objectivos:

1. Para determinar o nível de serviços que a entidade pode oferecer e a sua capacidade para cumprir com os seus objectivos, a informação financeira deve permitir aos seus utilizadores, conhecer:

- a) a posição económica e financeira da entidade;
- b) a informação que seja útil para determinar a sua capacidade para prestar serviços;
- c) as restrições legais ou contratuais que condicionem significativamente a utilização de recursos.

2. Para permitir aos seus utilizadores a avaliação das operações do exercício, a informação financeira deve permitir conhecer:

- a) a origem e aplicação dos recursos financeiros;
- b) a solvência, liquidez e capacidade da entidade para financiar as suas actividades, necessidades de tesouraria, e para cumprir com os seus compromissos e obrigações de pagamento;
- c) a situação económica e financeira da entidade (se esta melhorou ou piorou como consequência das operações realizadas no exercício).

3. Para favorecer o interesse dos utilizadores no processo de prestação de contas, a informação financeira deve permitir-lhes determinar:

- a) se os proveitos dos exercícios foram suficientes para financiar os serviços prestados;
- b) se os recursos foram obtidos e utilizados de acordo com o orçamento aprovado;

- c) se foram respeitados os limites fixados pelas autoridades legislativas em matéria de endividamento.

4. Para facilitar ao utilizador a avaliação do desempenho alcançado na prestação dos serviços públicos e dos meios aplicados, esta informação permitirá avaliar:

- a) os objectivos e metas formalmente estabelecidos para cada serviço;
- b) a comparação do desempenho alcançado relativamente aos objectivos e metas previstos;
- c) o custo, a eficiência e qualidade dos serviços prestados.

Comparando os objectivos definidos pela AECA (2001) e os definidos pelos organismos anteriores, verifica-se uma semelhança muito próxima com os do GASB. A ordem pela qual aparecem descritos diverge, porém todos são referidos. Enquanto que a AECA apresenta quatro objectivos, o GASB refere três. Porém, o último objectivo da AECA aparece integrado no terceiro objectivo do GASB.

No caso português, e em matéria de contabilidade pública, não existe nenhuma norma que defina os objectivos da informação financeira das entidades públicas. O POCP descreve alguns objectivos, mas em nosso entender tratam-se de objectivos do plano e não da informação financeira propriamente dita. Assim, o POCP refere como objectivo principal a integração, num único sistema contabilístico, de três subsistemas - contabilidade orçamental, patrimonial e analítica ou de custos - numa contabilidade pública moderna capaz de responder às necessidades de informação das entidades públicas e que, simultaneamente, sirva de apoio aos gestores (POCP, §5:4595). Complementarmente, prevê outros objectivos como (POCP, §5):

- a) "O controlo financeiro pelas diferentes entidades envolvidas e a disponibilização de informação aos diferentes agentes interessados por forma a reforçar a transparência na Administração Pública, concretamente efectuando o acompanhamento da execução orçamental numa perspectiva de caixa e de compromissos (nomeadamente com efeitos em anos subsequentes);
- b) A obtenção expedita dos elementos indispensáveis ao cálculo das grandezas relevantes na contabilidade nacional...
- c) A disponibilização de informação sobre a situação patrimonial de cada entidade."

Os objectivos apresentados no POCP são genéricos e não estão definidos em função das necessidades dos utilizadores da informação financeira pública.

#### 2.4.5. Características da informação financeira pública

De acordo o apêndice 2 da IPSAS 1, características qualitativas são "...os atributos que tornam a informação proporcionada nas demonstrações financeiras útil para os utilizadores."

As características qualitativas da informação financeira potenciam a utilização da informação, por parte dos utilizadores, quando a mesma satisfaz as suas necessidades, cumprindo, deste modo, os objectivos da informação (Pina Martínez e Torres Pradas, 1999).

Como características qualitativas da informação financeira pública, o GASB (1998), no seu documento - *Performance Measurement Information Clearinghouse for Governments*, destaca a compreensibilidade, fiabilidade, exactidão, relevância, consistência e comparabilidade.

Como já havíamos referido, o sexto objectivo da CS 1 do NCGA diz respeito às características da informação financeira e não, propriamente, a um objectivo da mesma (Quadro 2.5.).

**Quadro 2.5.** Sexto objectivo da CS 1 do NCGA *versus* características qualitativas

Sexto objectivo da CS 1 do NCGA	Características qualitativas
6. Comunicar a informação financeira <b>relevante</b> da maneira que melhor facilite a sua utilização;	Relevância
6.1. Apresentar informação <b>clara</b> e <b>consistente</b> ;	Clareza e consistência
6.2. Apresentar informação convenientemente e disponível, de forma compreensiva e o mais detalhada e completa possível;	Compreensibilidade e totalidade ou plenitude
6.3. Aumentar a exactidão da informação;	Exactidão
6.4. Disponibilizar informação atempadamente;	Oportunidade ou tempestividade
6.5. Apresentar a informação de forma que seja comparável entre diferentes períodos de tempo e diferentes entidades.	Comparabilidade

Ao compararmos as normas do GASB com as do NCGA, observa-se que a clareza, exactidão, totalidade ou plenitude e oportunidade ou tempestividade, referidas pelo NCGA, não aparecem descritas, directamente, no documento do GASB. Relativamente à clareza, julga-se que apesar do GASB não a ter referido, esta poderá estar implícita à compreensão. Do mesmo modo, considera-se a exactidão uma componente da veracidade. Já no que concerne à totalidade ou plenitude e à oportunidade ou tempestividade, características não referidas pelo GASB, aponta-se como uma falha grave, na medida em que são características de elevado grau de importância para as entidades públicas. O grau de detalhe da informação financeira pública exigido pelos utilizadores da informação financeira torna-se tão elevado, que a ausência das características totalidade (ou plenitude) e oportunidade (ou tempestividade), do documento do GASB, pode levar a que a informação financeira não seja útil para os mesmos.

A IFAC aponta como características qualitativas da informação financeira pública as seguintes (Quadro 2.6.):

**Quadro 2.6.** Características qualitativas da informação financeira pública - IPSAS 1

Compreensibilidade	A informação é compreensível quando se pode razoavelmente esperar que se compreenda o seu significado.
Relevância	A informação é relevante para os utentes se for usada na avaliação de acontecimentos passados, presentes ou futuros ou na confirmação, ou correcção, de avaliações passadas. A fim de ser relevante, a informação tem também de ser <u>tempestiva</u> . Como componente desta característica a IPSAS 1 apresenta a <u>materialidade</u> (capacidade da informação influenciar as decisões de utentes ou as avaliações feitas na base das demonstrações financeiras).
Fiabilidade	A informação fiável está isenta de erros e preconceitos materiais. Como componentes desta característica a IPSAS define a <u>representação fidedigna</u> , a <u>substância sobre a forma</u> , a <u>neutralidade</u> , a <u>prudência</u> e a <u>integralidade</u> . Entende-se por representação fidedigna, a informação apresentada de acordo com a substância da transacção e outros acontecimentos e não meramente com a sua forma legal; por substância sobre a forma, a informação que representa as transacções e outros acontecimentos que foram contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade económica e não meramente com a sua forma legal; por neutralidade, quando a informação está isenta de enfiamentos; por prudência, quando a informação reflecte um grau de cautela no exercício dos julgamentos necessários para fazer as estimativas requeridas; e por integralidade, a informação deve ser completa dentro dos limites, materialidade e custo.
Comparabilidade	A informação nas demonstrações financeiras é comparável quando os utilizadores forem capazes de identificar semelhanças e diferenças entre essa informação e a informação de outros relatórios.
Constrangimentos à informação relevante e fiável	<u>Tempestividade</u> ; <u>Balanceamento entre benefício e custo</u> ; e <u>Balanceamento entre as características qualitativas</u> .

A AECA (2001), nos §§ 83 a 174, refere as características qualitativas da informação financeira pública, bem como as suas componentes. Como características básicas aponta: a relevância e a fiabilidade. Como componentes da relevância define: o carácter completo, a identificabilidade, a clareza, a comparabilidade, a substância sobre a forma e a importância relativa, e da fiabilidade, a imparcialidade, a objectividade, a verificabilidade, a representação fidedigna e a prudência. A AECA apresenta ainda um conjunto de restrições à relevância e à fiabilidade, nomeadamente: a oportunidade, a razoabilidade, a economicidade e o equilíbrio entre as características qualitativas.

No que se refere ao normativo português, tanto no POCP como nos restantes planos sectoriais públicos, existe um «vazio» quanto à descrição das características qualitativas da informação financeira pública, apesar da aproximação ao POC.

## CAPÍTULO III - A CONTABILIDADE DE GESTÃO NO SECTOR PÚBLICO

### 3.1. Conceito e objectivos

A introdução da contabilidade de gestão no sector público surge como uma das consequências das reformas da NGP, caracterizada por proporcionar um novo sistema de informação contabilística, baseado numa perspectiva de gestão estratégica. Como refere Fernández (2000), assiste-se, após a reforma da gestão pública, à necessidade de um sistema de informação que integre, para além da contabilidade orçamental e financeira, a contabilidade de gestão.

Pettersen (2001) refere-se à contabilidade de gestão como a evolução que o sistema contabilístico tradicional sofreu nos últimos tempos para dar resposta às exigências de informação mais transparente e completa. É a insuficiência do modelo tradicional de informação contabilística que leva ao surgimento da contabilidade de gestão, cujo principal papel é fornecer informação relevante para a tomada de decisão. A contabilidade não pode resumir-se a um conjunto de regras e rotinas organizacionais, mas antes, deve evoluir e acompanhar a mudança organizacional.

Sáez *et al.* (2004) definem a contabilidade de gestão como o ramo da contabilidade responsável pela formação do custo dos produtos e pelas tarefas de planificação e controlo. A contabilidade de custos está integrada na contabilidade de gestão, sendo esta uma realidade mais ampla que vem desenvolver aquela. A contabilidade de gestão representa uma evolução e aperfeiçoamento da contabilidade de custos, envolvendo os objectivos desta e, ainda, os objectivos da contabilidade financeira e de outras disciplinas da área da gestão.

Embora, inicialmente, a contabilidade de gestão tenha focado o tratamento dos custos e a informação de planeamento e controlo, a partir da década de 80 ela contempla também a maior eficiência no uso dos recursos e a criação de valor (IFAC, 1998). Esta evolução conduziu à passagem da contabilidade definida como uma actividade técnica para a contabilidade definida como um sistema de apoio à gestão (Alves, 2006).

Face a estas evoluções o *Chartered Institute of Management Accounting* (CIMA) define a contabilidade de gestão como "...uma parte integral da gestão relativa à identificação, apresentação e interpretação da informação usada para: formular estratégias; planejar e controlar actividades; tomar decisões; otimizar o uso de recursos; informar os shareholders e outras entidades externas; informar os empregados e salvar activos." (Jones e Pendlebury, 1992:13).

A IFAC tem uma posição muito semelhante, considerando que a contabilidade de gestão é parte integrante do processo de gestão, tendo como objectivo fornecer informação para controlar as actividades centrais da organização; planificar as operações estratégicas; otimizar o uso dos recursos; medir e avaliar o desempenho; reduzir a subjectividade no processo de decisão e melhorar a comunicação organizacional, a nível interno e externo (IFAC, 1998).

Deste modo, a contabilidade de gestão é um instrumento de comunicação da informação, interna e externa, necessária para uma melhor adaptação ao contexto de mudança em que as organizações se inserem (Atkinson *et al.*, 1997). Existe uma forte interligação entre a mudança organizacional e a evolução do sistema de informação contabilística, sendo a contabilidade de gestão o resultado de uma mudança recente das organizações em geral, que originou maiores exigências da informação contabilística (Lapsley e Pallot, 2000).

As medidas não financeiras, complementares às medidas financeiras tradicionais, passam a ser incluídas no sistema de contabilidade de gestão de forma a aumentar o controlo por parte da gestão e a permitirem uma melhor articulação entre os objectivos definidos e as acções concretas a realizar para os concretizar (Vaivio, 1999). Estas medidas são definidas como uma ferramenta poderosa que veio transformar a contabilidade de gestão. O sistema *Activity Based Cost* (ABC) e o *Balanced Scorecard* são exemplos de metodologias recentes da contabilidade de gestão que visam suportar o processo de tomada de decisão, num contexto de mudança e de elevada incerteza e competitividade.

### 3.2. Justificação da contabilidade de gestão no sector público

A era do conhecimento em que vivemos, resultante do impacto das novas tecnologias, conduziu a uma mudança de mentalidades da sociedade em geral em relação aos serviços públicos prestados, aumentando as expectativas e exigências relativamente à sua qualidade. Os governos

são pressionados no sentido de aumentarem a eficiência na utilização dos recursos públicos, por um lado, de modo a eliminar os sucessivos défices orçamentais, e encontrarem fontes de financiamento alternativas, por outro<sup>25</sup>. Apesar da diversidade e heterogeneidade que caracteriza o sector público, os objectivos da contabilidade de gestão aplicam-se também a este sector, em prol dos conceitos de eficiência, eficácia e economia emergentes do paradigma da NGP. Jones e Pendlebury referem que "...o papel básico da contabilidade de gestão nas organizações do sector público é providenciar aos gestores a informação contabilística necessária para que possam levar a cabo as funções de planeamento e controlo." (1992:17).

Os objectivos da contabilidade de gestão para o sector público, definidos pela IFAC (2000), através do comité para o sector público, são:

- elaboração do orçamento como mecanismo de planeamento e de controlo;
- controlo e redução de custos;
- fixação de preços, taxas e reembolsos;
- avaliação do desempenho, com a introdução de informação não financeira;
- racionalidade nas decisões;
- medição da eficácia e da eficiência da gestão governamental.

A dificuldade em medir os *outputs* e os *outcomes* da actividade desenvolvida pelos serviços públicos constitui, também, uma razão para a utilização da contabilidade de gestão. A relação indirecta entre *inputs* e *outputs* dificulta a avaliação dos resultados alcançados. Por outro lado, a utilização do instrumento do orçamento leva a que os *inputs* sejam definidos através de métodos de previsão, sem haver uma relação directa com o nível de actividade. Para colmatar esta limitação, a gestão deve basear-se em duas fases fundamentais: o planeamento, onde se decidem as actividades a desenvolver e os recursos a utilizar; e o controlo, onde se medem e avaliam os resultados.

Assim, é da necessidade de um sistema de contabilidade de gestão, baseado no planeamento e no controlo, que é introduzida a contabilidade de gestão no sector público. O objectivo é provocar mudanças organizacionais, à semelhança do que se tem passado no sector privado (Burns e Vaivio, 2001). Através da contabilidade de gestão será possível introduzir, neste

<sup>25</sup> Os défices orçamentais representam uma situação financeira desequilibrada, significando que as receitas cobradas não são suficientes para a realização das despesas. Esta situação conduz, na maioria das vezes, ao aumento do recurso ao crédito que implica graves consequências para as gerações futuras.

sector, o processo de planeamento estratégico e de controlo de gestão (Jones e Pendlebury, 1992), racionalizar as decisões na utilização dos recursos, de modo a permitir ganhos de eficiência, definir prioridades e actividades centrais, avaliar os resultados, bem como aumentar a responsabilidade e a transparência dos organismos públicos (Humphrey *et al.*, 1993; Guthrie *et al.*, 1999).

A contabilidade de gestão tornou-se parte integrante do processo de racionalização e de modernização do sector público, uma vez que esta permite medir e avaliar os objectivos atingidos, documentá-los e, assim, permitir apurar responsabilidades. A contabilidade assumiu "*O ponto de referência dominante para o novo estilo dos gestores do sector público.*" (Lapsley, 1999:202).

O desenvolvimento de uma Administração Pública moderna implica a introdução de instrumentos de gestão estratégica e de medidas de avaliação de desempenho (Kloot e Martin, 2000; Brignall e Modell, 2000; Bogt, 2003), conduzindo à introdução, na gestão pública, da contabilidade de gestão como um importante sistema de apoio de decisão interna dos vários serviços públicos. A melhoria na tomada de decisão conduzirá ao combate dos baixos índices de eficiência e produtividade, desafio há muito colocado ao sector público e seus gestores.

Apesar de estar mais desenvolvida no sector privado, a justificação e a utilidade deste sistema de contabilidade também é visível nas organizações públicas sem fins lucrativos, uma vez que o modelo tradicional de contabilidade se baseia no princípio do custo histórico, não produzindo informação suficiente para a avaliação do desempenho e para apoiar a tomada de decisões estratégicas (IFAC, 2000).

### 3.3. Difusão e aplicação de novos sistemas de informação e de controlo de gestão

A informação contabilística constitui um elemento fundamental para o processo de tomada de decisão de qualquer organização, seja pública ou privada. Os desenvolvimentos nesta área vão determinar o processo de aprendizagem, mudança e inovação das organizações (Pettersen, 2001). Com o desenvolvimento da contabilidade de gestão e a sua aplicação ao sector público, novos sistemas de informação e de controlo de gestão surgiram em prol de uma melhoria no processo de decisão, como o *benchmarking*, o ABC, o *Total Quality Management* (TQM), o *Resource Management*, os processos de reengenharia, os indicadores de desempenho, o *Balanced Scorecard*, entre outros.

A eficiência, a previsibilidade, o cálculo, a previsão e o controlo através de novas tecnologias devem estar na base do desenvolvimento do novo sistema de contabilidade. Assim, a transformação do sector público deve ser acompanhada por uma evolução nas práticas e técnicas de gestão utilizadas, que, por sua vez, exige um adequado processo de difusão e implementação das mesmas (Jackson e Lapsley, 2003; Lapsley e Wright, 2004). Por outro lado, o sucesso da implementação de qualquer sistema de gestão depende, essencialmente, de variáveis organizacionais e comportamentais, como o apoio da gestão de topo, as ligações estratégicas, as ligações entre a avaliação de desempenho e os mecanismos de compensação e a formação adequada dos recursos humanos, e não tanto de variáveis técnicas.

A difusão das ideias e práticas contabilísticas influencia o processo de reforma organizacional. Jackson e Lapsley (2003) desenvolveram um estudo sobre as principais técnicas da contabilidade de gestão e a forma como estas estão divulgadas, bem como o seu grau de aplicação no sector público, nomeadamente nos serviços de saúde, nas agências governamentais e na administração local, conforme evidencia o quadro 3.1.. As técnicas analisadas foram classificadas em três categorias, sendo elas as medidas de desempenho, as técnicas de orçamento e as técnicas de custeio. Dentro de cada categoria foram escolhidas três ferramentas essenciais.

**Quadro 3.1.** Técnicas da contabilidade de gestão

Categorias	Técnicas de gestão
Medidas de desempenho	Indicadores chave de desempenho <i>Balanced Scorecard</i> Análise funcional
Técnicas de orçamento	<i>Zero-Based Budgeting</i> (ZBB) <i>Resource Management</i> <i>Activity-Based Management</i> (ABM)
Técnicas de custeio	<i>Target Costing</i> <i>Activity-Based Costing</i> Gestão estratégica de custos

Fonte: Adaptado de Jackson e Lapsley (2003)

No estudo efectuado, os autores verificaram que a utilização das medidas de desempenho têm crescido significativamente, destacando-se a utilização dos indicadores chave de desempenho com uma taxa média de 91%, atingindo mesmo uma taxa de 100% na administração local. As técnicas de orçamento têm uma taxa de utilização idêntica entre os serviços

analisados, rondando os 35%. Nas técnicas de custos destaca-se a utilização do método ABC, com uma taxa média de utilização de 42%, evidenciando-se os serviços de saúde com uma aplicação de 55%. De um modo geral, os autores verificaram que existe ainda pouca experiência e utilização das técnicas de gestão analisadas, devido essencialmente ao tempo e recursos necessários para as implementar.

O sector hospitalar e a sua adaptação aos novos sistemas de informação também tem sido alvo de várias investigações recentes, dada a preocupação em racionalizar os recursos e definir prioridades neste tipo de serviço tão específico e dispendioso (Pettersen, 2001; Scarparo, 2006). A implementação da contabilidade de gestão no sector da saúde facilita a implementação das reformas do sistema tradicional, onde o *Balanced Scorecard* e as medidas de desempenho promovem o processo de mudança e de aprendizagem organizacional.

Os sistemas de custos também têm sido estudados no sector hospitalar dada a sua importância para uma alocação mais eficiente dos recursos médicos. Arai (2004) desenvolveu uma investigação no sector de saúde japonês com o objectivo de analisar se os sistemas de custos estavam a ser devidamente reformados face às alterações no modelo de gestão. O autor concluiu que existe uma grande resistência à implementação dos sistemas de contabilidade de gestão no hospital em análise, devido essencialmente a dois motivos: a relação custo-benefício deste sistema de informação e a indiferença dos órgãos de topo da administração.

Collier (2001) defende a utilização de sistemas de gestão para controlar, avaliar e gerir os serviços policiais, como os indicadores de desempenho e a gestão financeira, baseados no controlo de *inputs*, *outputs*, comportamentos e *outcomes*. Estes sistemas de gestão, com uma orientação para os *outcomes*, devem, contudo, ter também uma orientação ética e de respeito pelos direitos humanos. A utilização destes sistemas surge essencialmente devido à necessidade de legitimar o serviço prestado perante o conjunto de *stakeholders* externos.

As mudanças no modelo de gestão pública e dos sistemas de informação e de controlo passam por uma mudança na cultura organizacional, nos processos de aprendizagem e de comunicação e, ainda, por uma mudança nos controlos contabilísticos, como a gestão orçamental e a gestão de recursos. Os conflitos e as tensões entre aqueles que intervêm no processo de mudança são uma barreira à implementação das reformas,

daí a importância da mudança cultural para que se alterem estruturas e rotinas. O envolvimento e participação dos profissionais e governantes nas práticas de gestão facilita o processo de mudança da cultura organizacional, que é fundamental para a implementação de qualquer reforma (Scarparo, 2006).

Yamamoto (1999) refere que existem factores chave que dificultam a difusão e a implementação dos sistemas de informação contabilística no sector público, nomeadamente a aplicação das novas técnicas de gestão analisadas, como a falta de incentivo e estímulo para introduzir as inovações contabilísticas; a cultura política, que é caracterizada pelo secretismo e pela falta de transparência no processo de decisão política; a concorrência política entre os executivos e a assembleia; a falta de formação, dos governantes e das chefias, em contabilidade do sector privado e a falta de um membro oficial do governo responsável pela contabilidade pública.

Em síntese, a difusão dos sistemas de informação e de controlo de gestão, no sector público, enfrenta resistências e limitações devido, essencialmente, à mudança da cultura e dos valores instalados. Apesar das limitações referidas, desde o final do século passado que se têm desenvolvido esforços para a introdução da contabilidade de gestão nestes serviços, nomeadamente com a implementação da avaliação de desempenho em várias dimensões. Nos próximos capítulos abordar-se-á uma das ferramentas utilizadas pela contabilidade de gestão - o *Balanced Scorecard*. Pretende-se estudar este instrumento de gestão e analisar a sua aplicação à Administração Pública, tentando contribuir para uma generalização da sua implementação nos vários organismos públicos.

## CAPÍTULO IV - O *BALANCED SCORECARD* - ENQUADRAMENTO

### 4.1. Conceitos

Kaplan e Norton, desde a década de 90 do século passado, preocuparam-se com a falta de informação relevante e estratégica que os gestores têm disponível para decidir em contextos fortemente dinâmicos e competitivos, uma vez que o modelo de gestão existente, baseado apenas em informação financeira, não articulava as medidas de desempenho com a estratégia organizacional (Kaplan e Norton, 1996a). Havia uma convicção forte de que a medição dos resultados, assente em aspectos financeiros, estava a diminuir a capacidade das organizações em criar valor económico futuro. Segundo Betancourt (1999), muitos gestores aperceberam-se de que indicadores como o resultado líquido ou o resultado por acção davam sinais errados quando se pretendiam incorporar, na análise, actividades como a inovação ou melhorias contínuas.

Em consequência, Kaplan e Norton procuraram desenvolver um novo modelo que incorporasse o valor de activos intangíveis e intelectuais, como as relações com o exterior, a satisfação dos clientes, a capacidade de inovação, as capacidades e qualidades dos trabalhadores e o desenvolvimento de processos internos mais flexíveis (Kaplan e Norton, 1996a e 1996b). Surgiu então o *Balanced Scorecard* com o objectivo de complementar as medidas financeiras tradicionais, de modo a facilitar o processo de tomada de decisão e melhorar o desempenho organizacional. Desde o surgimento do modelo, foi exponencial o interesse pela sua investigação e pela análise das suas implicações, na gestão pública e privada.

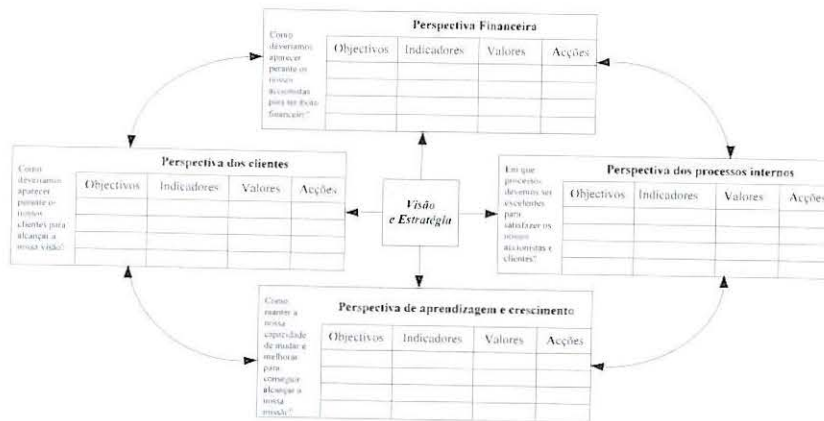
Na literatura revista o *Balanced Scorecard* é definido como um sistema complementar às medidas financeiras tradicionais, fornecendo um conjunto de informações que propicia, à gestão, uma rápida e melhor compreensão do negócio e da estratégia organizacional (Kaplan e Norton, 1992, 1996b; Lipe e Saltério, 2000; Johnsen, 2001; Banker *et al.*, 2004). Estas medidas visam permitir uma avaliação do desempenho das organizações, através de um conjunto de indicadores, devendo esta avaliação ser parte integrante do processo de gestão. Assim, para além

de um sistema de avaliação de desempenho, o *Balanced Scorecard* é um sistema de gestão estratégica ao permitir traduzir e comunicar a missão e a estratégia organizacional, através de um conjunto de medidas de desempenho numa análise multi-dimensional (Johnsen, 2001).

O *Balanced Scorecard* propicia uma gestão e avaliação do desempenho em quatro perspectivas, sendo elas a perspectiva financeira, dos clientes, dos processos internos e a de aprendizagem e crescimento (Kaplan e Norton, 1996b). Estas perspectivas devem dar resposta às seguintes questões (Figura 4.1.):

- Como nos vêm os accionistas?
- Como nos vêm os clientes?
- Em que devemos sobressair?
- Podemos prosseguir de forma a melhorar e acrescentar valor?

Figura 4.1. O *Balanced Scorecard*



Fonte: Kaplan e Norton (1996b:76)

Deste modo, através do modelo desenvolvido por Kaplan e Norton, o desempenho das organizações passa a ser analisado nas quatro perspectivas apresentadas. Os resultados alcançados serão mais facilmente avaliados porque há uma interligação das medidas de desempenho com os objectivos que se pretendem alcançar e com a estratégia global definida, logo, o *Balanced Scorecard* permite que o processo de tomada de decisão seja baseado em informação estratégica (Banker et al., 2004).

O *Balanced Scorecard* reflecte o equilíbrio entre objectivos de curto e longo prazo, medidas financeiras e não financeiras, entre indicadores históricos e previsionais e entre perspectivas de actuação externas e internas. A utilização de medidas não financeiras não é nova pois segundo Norreklit (2000) estas foram utilizadas pela *General Electric* já nos anos cinquenta. Também Dávila (1999) assinala que, no início do século XX, algumas organizações inovadoras já utilizavam sistemas de controlo que combinavam indicadores financeiros e não financeiros. No entanto, o *Balanced Scorecard* distingue-se deles, pois qualquer medida seleccionada deve ser um elemento da cadeia de relações de causa-efeito, que permita comunicar o significado da estratégia da organização (Kaplan e Norton, 1997 e Rocha, 2000).

Segundo Gago Rodríguez e Feijóo Souto (2000), o *Balanced Scorecard* será uma estrutura informativa formada por indicadores, financeiros e não financeiros, cuja finalidade é obter dados coerentes, coordenados e de carácter multidimensional. Kaplan e Norton (1997) referem, ainda, que o *Balanced Scorecard* inclui um conjunto de medidas que dão uma visão rápida e global da actividade organizacional, onde estão incluídas as medidas financeiras, complementadas com medidas operacionais. Assim, as medidas financeiras permitem expressar os resultados das acções tomadas e as operacionais representar medidas como a satisfação do cliente, melhoria dos processos internos, as actividades internas e de inovação e a melhoria da organização.

Sintetizando, as características mais importantes do *Balanced Scorecard* são:

- Traduzir os objectivos e a estratégia de uma organização em indicadores informativos sobre a forma de alcançar os objectivos, bem como sobre as causas que provocam os resultados obtidos;
- Adoptar uma perspectiva global, dado que combina objectivos de curto e longo prazo; indicadores monetários e não monetários e informação prospectiva com retrospectiva;
- Permitir uma comunicação e revisão constante da estratégia;
- Possibilitar aos gestores a construção de indicadores, tendo por base a estratégia da organização;
- Permitir que os objectivos dos empregados sejam coerentes com os da organização;
- Funcionar como um sistema integrado de comunicação, motivação e formação;

- Estruturar os indicadores de acordo com as seguintes perspectivas: financeira, do cliente, dos processos internos e de aprendizagem e crescimento;
- Intervir na perspectiva de aprendizagem e crescimento de modo a obter melhorias nos processos internos. Esta melhoria permitirá obter clientes mais satisfeitos, o que originará melhores resultados financeiros;
- Definir os factores chave de sucesso para cada perspectiva bem como os indicadores e as relações de causa-efeito entre eles;

É neste sentido que Kaplan e Norton (1992) defendem que o *Balanced Scorecard* estará bem desenvolvido se, através da sua análise, se compreender a visão e a estratégia da organização, ou seja, se qualquer pessoa estranha à organização conseguir perceber, através do *Balanced Scorecard*, o rumo estratégico a seguir e o que se pretende alcançar.

#### 4.2. Princípios

O *Balanced Scorecard* deve traduzir a estratégia de uma organização em objectivos e medidas concretas. Segundo Kaplan e Norton (1997), a forma como este objectivo pode ser conseguido assenta em três princípios fundamentais:

- 1 As relações de causa-efeito;
- 2 Os resultados e os indutores de desempenho; e
- 3 A relação com os objectivos financeiros.

A concepção do *Balanced Scorecard*, como um sistema de gestão estratégica, implica a interligação das quatro perspectivas analisadas com a estratégia organizacional. As quatro perspectivas funcionam como um sistema de medida que apoia a comunicação dos objectivos e, conseqüentemente, motiva a execução bem sucedida da estratégia. "Para adquirir os resultados esperados, atrair recursos e provar a sua responsabilidade, é absolutamente necessário colocar os olhos na estratégia, a todo o tempo." (Niven, 2003:40). Assim, as perspectivas do *Balanced Scorecard* não podem ser desenvolvidas isoladamente, mas interligadas entre si, em prol da estratégia organizacional definida.

Desta forma, as relações de causa-efeito assumem um aspecto central no *Balanced Scorecard* (Norreklit, 2000 e Mooraj *et al.*, 2004). Segundo Dávila (1999), estas relações são o motor de um modelo de negócio. Norreklit (2000) acrescenta, no entanto, que uma das dificuldades do *Balanced Scorecard* é vincular as medidas das quatro perspectivas numa relação causal.

Kaplan e Norton (1996a) afirmam que os objectivos estratégicos não financeiros não devem consistir apenas num conjunto arbitrário de medidas, mas sim numa combinação de medidas financeiras e não financeiras.

As relações de causa-efeito são essenciais, pois como refere Norreklit (2000), com base nas medidas das áreas não financeiras verifica-se a possibilidade de fazer prognósticos para as medidas financeiras futuras.

Como refere Giollo (2002), a estratégia é um conjunto de relações hipotéticas de causa-efeito. Neste sentido, "O sistema de medição deve estabelecer de forma explícita as relações (hipóteses) entre os objectivos (e medidas) nas diversas perspectivas, com o intuito de poderem ser geridas e validadas." (Kaplan e Norton, 1997:44).

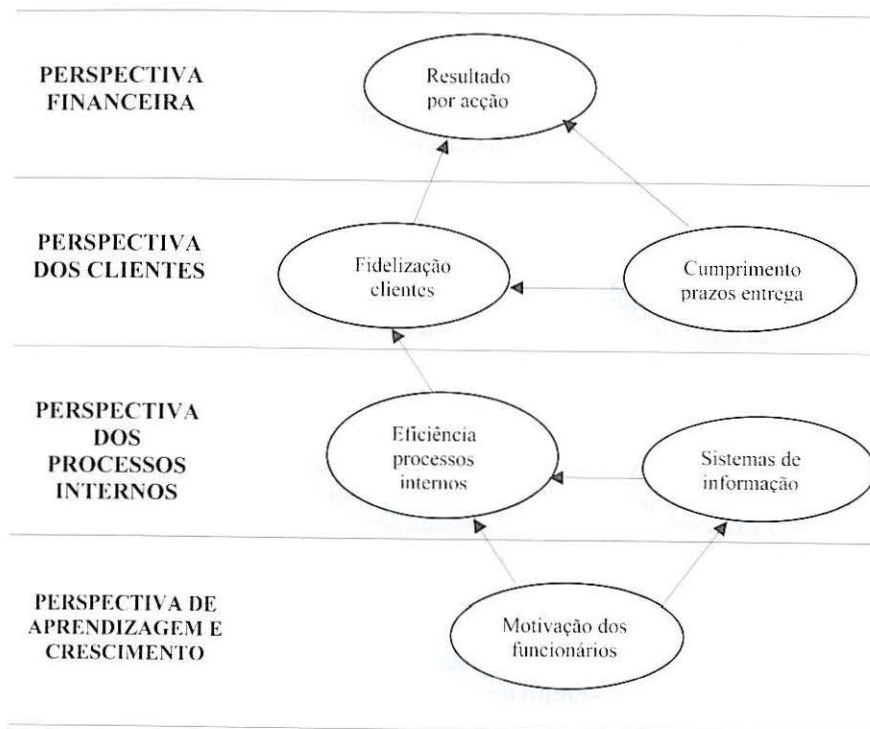
O *Balanced Scorecard* deve identificar e explicitar a sequência de hipóteses sobre as relações de causa-efeito entre as medidas de resultados e os indutores de desempenho dos mesmos, para todas as perspectivas (Giollo, 2002 e Kaplan e Norton, 1997). Qualquer indicador seleccionado para o *Balanced Scorecard* deve ser um elemento da cadeia de relações de causa-efeito que permita comunicar o significado da estratégia da organização (Kaplan e Norton, 1997 e Rocha, 2000). Martinsons *et al.* (1999) referem que será difícil traduzir e comunicar a estratégia e a visão caso estas relações de causa-efeito não sejam definidas. Niven (2003) reforça esta ideia, assinalando que as relações de causa-efeito devem contar a história da estratégia.

Segundo Mora Corral e Vivas Urieta (2001) devem ser estabelecidas relações entre os indicadores das diferentes perspectivas (análise *between*) e entre os da mesma perspectiva (análise *within*). Como se pode observar na figura 4.2., terá de existir um equilíbrio entre as várias perspectivas, bem como uma relação de causa-efeito entre os indicadores definidos para cada uma delas.

Para Negre e Vivas Urieta (2003) e Norreklit (2003), o *Balanced Scorecard* apresenta uma característica fundamental que é a de permitir que os indicadores se interrelacionem entre si. Assim, recebe-se informação do que está a suceder e sabe-se a causa que originou essa acção. Mâsih *et al.* (2001) acrescentam que essas relações permitem que as necessidades de uma perspectiva possam ser reflectidas nas restantes.

A relação entre os indicadores deve incorporar tanto as relações de causa-efeito como a interligação de medidas de resultados e de indutores de actuação (Betancourt, 1999).

Figura 4.2. Relações de causa-efeito



Segundo Hanson e Towle (2000), a utilização do *Balanced Scorecard* permite aos gestores analisar, através das relações de causa-efeito, a forma como cada objectivo pode fazer parte da cadeia de eventos e contribuir para os objectivos globais da organização.

As relações de causa-efeito permitem, segundo Dávila (1999), a troca de opiniões, o enriquecimento da visão da organização e atingir o consenso sobre a forma de alcançar os objectivos. Já Josep Huertas *et al.* (2001) partilham da opinião que as relações de causa-efeito permitem ver a inter-relação entre os objectivos estratégicos e as perspectivas, por forma a que a missão seja cumprida. Trullenque e Liquete (2002), por sua vez, afirmam que as relações de causa-efeito representam as hipóteses de causalidade entre os vários objectivos estratégicos.

Para Niven (2003:217), a estratégia “*Representa o que consideram um caminho correcto dado o conhecimento disponível sobre o meio, competências, posição competitiva, etc.*”. O autor reconhece a necessidade de definir um método que documente e prove as suposições inerentes à estratégia. As relações entre os objectivos devem ser explícitas, de forma a serem vigiadas, validadas e geridas. Segundo o mesmo autor o método que poderá cumprir estas funções será o *Balanced Scorecard*.

Segundo Giollo (2002) e Rocha (2000), qualquer indicador seleccionado para o *Balanced Scorecard* deve ser um elemento da cadeia de relações de causa-efeito que permita comunicar o significado da estratégia da organização.

Niven (2003) acrescenta que essas medidas ou indicadores devem estar vinculados com as relações de causa-efeito que partem dos indutores de resultados da perspectiva de aprendizagem e crescimento e chegam à perspectiva financeira.

No entanto, nem sempre será fácil estabelecer relações de causa-efeito entre as diferentes perspectivas. Segundo Norreklit (2000), as diferentes perspectivas podem ser interdependentes, não existindo, por vezes, relações de causa-efeito. Argumenta ainda que a relação entre as perspectivas pode não ser unidireccional o que dificulta o estabelecimento daquelas relações. Por exemplo, para que uma organização invista em investigação e desenvolvimento, necessita de meios financeiros, no entanto os meios financeiros também estão dependentes da investigação e desenvolvimento, levados a cabo pela organização.

Horváth e Partners (2003) referem a existência de cadeias de causa-efeito que reflectem a causalidade das ideias estratégicas. Assim, os objectivos estratégicos estão relacionados entre si e influem mutuamente. Essas cadeias de relações de causa-efeito conseguem (Niven, 2003):

- Mostrar as relações e as dependências que existem entre objectivos estratégicos numa perspectiva e entre ela e as restantes;
- Clarificar os efeitos recíprocos para a consecução do objectivo;
- Dar conhecimento à direcção das relações, bem como a importância dos diferentes objectivos;
- Fomentar a compreensão conjunta de toda a estratégia;
- Representar a forma de actuação conjunta das diferentes áreas, no sentido de executar a estratégia;
- Fomentar a colaboração entre os objectivos e as áreas;

- Identificar os indicadores de controlo prévio;
- Converter a lógica dos objectivos estratégicos em factos imagináveis e assim mais fáceis de comunicar;
- Proporcionar o modelo de definição para o êxito estratégico;
- Funcionar como uma ferramenta eficaz de diagnóstico para avaliar a implementação do *Balanced Scorecard*.

Segundo Horváth e Partners (2003) os passos necessários para produzir a estrutura das cadeias de causa-efeito são:

- 1 - Representação das relações de causa-efeito;
- 2 - Concentração das relações estratégicas previstas;
- 3 - Documentação das relações e formulação histórica da estratégia.

A representação das relações de causa-efeito pode ser feita através de derivações. Segundo os mesmos autores existem cinco expressões metódicas a considerar: a derivação das cadeias de causa-efeito iniciada nos objectivos estratégicos da perspectiva de aprendizagem e crescimento; a derivação das cadeias de causa-efeito iniciada em cada um dos objectivos estratégicos da perspectiva financeira (procedimento dedutivo); a derivação das cadeias de causa-efeito iniciada em alguns objectivos estratégicos da perspectiva financeira (procedimento indutivo); a derivação das cadeias de causa-efeito iniciada em alguns objectivos estratégicos da perspectiva de clientes; a representação das relações entre os objectivos estratégicos, tendo por base as matrizes de causa-efeito.

Mora Corral e Vivas Urieta (2001) aprofundam esta última metodologia, defendendo que a existência de correlações estatisticamente significativas entre os diferentes indicadores, permite explicar a presença de relações de causa-efeito entre os objectivos estratégicos da organização.

A criação de relações de causa-efeito terá de ser feita com prudência, dado que será difícil definir todas as relações imagináveis entre os objectivos (Horváth e Partners, 2003). Por outro lado, será fundamental representar as cadeias de causa-efeito que estão estrategicamente previstas. Este facto permite que se definam matrizes simples e fáceis de trabalhar.

De acordo com o quadro 4.1., as relações de causa-efeito devem também ser documentadas e expressas com o seguinte conteúdo (Horváth e Partners, 2003):

- Relação (numeração, objectivo influente, objectivo influenciado) bem como esclarecimentos sobre a relação;

- Como influi a modificação do objectivo A (objectivo influente) na consecução ou não do objectivo B (objectivo influenciado);
- Outras consequências que podem surgir (opcional);
- Quais as premissas externas em que se baseiam as relações (opcional).

A documentação de todos os objectivos e de todas as relações entre eles, permite que se obtenha uma explicação correcta da estratégia que se pretende implementar.

**Quadro 4.1.** Esquema de documentação para cadeias de causa-efeito

<i>Causa (factor desencadeante) empregados</i>	<i>Efeito (objectivo influenciado)</i>	<i>Explicação</i>
Maior reforço da responsabilidade própria	1) Garantir a motivação dos empregados	No passado os trabalhadores criticaram a escassa aptidão de decisão. Assim, a incrementação da responsabilidade própria deverá influenciar de forma positiva o compromisso dos empregados.
Garantir um auxílio e um desenvolvimento orientados para o rendimento	2) Garantir a motivação dos funcionários	Premiar um maior rendimento (através de incentivos financeiros e não financeiros, de financiamento de formação adicional, etc.) deverá conduzir a uma maior motivação nos trabalhadores correspondentes.
Garantir a motivação dos empregados	3) Impelir as competências dos empregados	O êxito de uma formação técnica adicional depende, de forma especial, da disposição que o empregado tenha para aprender. Uma motivação elevada terá um efeito positivo nessa aprendizagem.

Fonte: Horváth e Partners (2003:239)

A comunicação das relações de causa-efeito é preponderante na elaboração do *Balanced Scorecard*. Segundo Niven (2003), essa comunicação deve ser feita através de um mapa gráfico, acompanhado de uma descrição que o articule. O mapa gráfico será o que Fernández (2002) designa de mapa estratégico. Este autor defende que este mapa deve permitir ver, numa página, a estratégia de uma organização. Quanto à descrição, Fernández (2002) refere que deve existir uma explicação detalhada de cada objectivo.

Mesmo sendo usados métodos científicos para determinar as relações de causa-efeito, verifica-se que muitas delas são definidas empiricamente (Norreklit, 2000). Este factor poderá ser passível de

críticas, no entanto será impossível estabelecer todo o tipo de relações, dada a complexidade da maioria das organizações.

Para além das relações de causa-efeito, no *Balanced Scorecard* deve existir também uma conjugação de indicadores de resultados (*lagging indicators*) e de indutores de desempenho ou de actuação (*leading indicators*) (Southern, 2002; Rivera e Sáenz, 2001; Figueiredo, 2002 e Epstein e Manzoni, 1998). Caso não se verifique essa conjugação, será difícil comunicar a forma como se atingiram os resultados e traduzir informação pontual sobre o êxito da estratégia.

Os indicadores de resultados ou de ocorrência podem ser a rentabilidade, quota de mercado, satisfação do cliente, retenção do cliente e capacidade dos empregados (Kaplan e Norton, 1997 e Sousa e Rodrigues, 2002).

Os indutores de actuação ou de desempenho podem levar a melhorias operacionais de curto prazo, mas não à percepção de se essas melhorias aumentam o valor para os clientes e, posteriormente, melhoram o desempenho financeiro. Segundo Graham (2001) e Davis e Albright (2004), os indicadores de actuação não são financeiros. Kaplan e Norton (1997) referem que serão específicos para uma unidade de negócio e devem reflectir a singularidade da sua estratégia. Como exemplo será a rentabilidade de um segmento de mercado em que a unidade de negócio pretende competir, tendo por base os processos internos, a formação e crescimento.

Esta conjugação é extremamente importante pois, tal como apresenta Giollo (2002), os indicadores de resultado sem os indutores de desempenho não comunicam a forma como os resultados devem ser atingidos, nem indicam antecipadamente se a estratégia está a ser bem sucedida. Por outro lado, os indicadores de desempenho sem os de resultado podem permitir que a unidade de negócio obtenha melhorias operacionais de curto prazo, mas não revelam se as mesmas se traduziram num melhor desempenho financeiro.

A tradução da estratégia, de uma unidade de negócio, deverá ser feita por um conjunto de indicadores, que definam os objectivos estratégicos de longo prazo e os mecanismos para alcançar esses objectivos (Kaplan e Norton, 1997). Neste sentido, Banker *et al.* (2004a) assinalam que um aspecto fundamental no *Balanced Scorecard* é a relação entre os indicadores de desempenho e os objectivos estratégicos.

Finalmente, o *Balanced Scorecard* deve privilegiar a relação da estratégia com os objectivos financeiros. Segundo Giollo (2002), as organizações dos nossos dias preocupam-se bastante com temas como a qualidade, satisfação das necessidades dos clientes, inovação e delegação de competências. No entanto, Kaplan e Norton (1997) acrescentam que esses temas podem contribuir para uma melhor actuação das organizações, mas que não podem ser considerados fins em si mesmos.

Kaplan e Norton (1997) referem a existência de críticos que defendem que os objectivos financeiros deveriam ser eliminados, pois serão uma consequência do aumento da satisfação dos clientes, da melhoria da qualidade e dos processos de reengenharia. No entanto, na opinião dos mesmos autores, nem todas as organizações são capazes de transformar as melhorias, dos aspectos focados atrás, em resultados financeiros aceitáveis. Essas melhorias apenas beneficiam as organizações quando podem ser traduzidas num aumento das vendas, em menores custos operacionais ou numa melhor utilização dos activos.

O *Balanced Scorecard* deverá dar grande ênfase aos resultados, especialmente os financeiros, tais como a recuperação do capital (Giollo, 2002). Este aspecto é crucial, pelo que deverão existir preocupações no relacionamento de projectos de qualidade, reengenharia e delegação de competências, com os resultados que interferem directamente com os clientes e com os resultados financeiros. Deverá ainda relacionar as trajectórias causais de todas as medidas do *Balanced Scorecard* com os objectivos financeiros.

Para Kaplan e Norton “*Em última instância, os caminhos causais de todos os indicadores de um Balanced Scorecard devem estar vinculados com os objectivos financeiros.*” (1997:164).

### 4.3. Objectivos

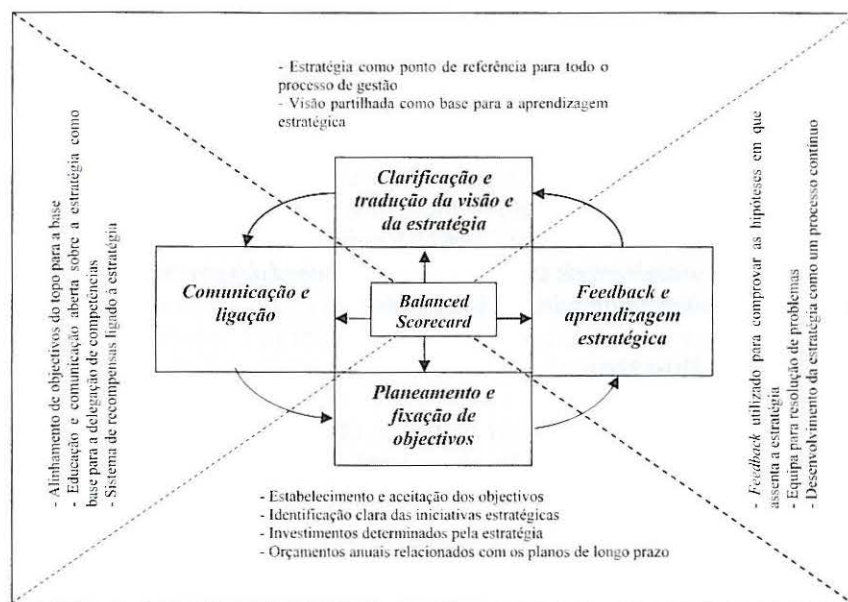
O *Balanced Scorecard* pode ser utilizado como um sistema de gestão para a implementação da estratégia. Os principais objectivos subjacentes a esse sistema são: tradução e clarificação da visão e da estratégia; comunicação e ligação dos objectivos e indicadores estratégicos; planificação e estabelecimento de objectivos e alinhamento das iniciativas estratégicas e aumento do *feedback* e aprendizagem estratégica, tal como mostra a figura 4.3. (Kaplan e Norton, 1997).

Também Kanji e Moura e Sá (2002) referem que o *Balanced Scorecard* é mais que um sistema de medição do desempenho, pois envolve quatro processos: planeamento do negócio, *feedback* e aprendizagem, clarificação e tradução da visão e a comunicação e alinhamento.

A tradução da estratégia de uma unidade de negócio em objectivos estratégicos específicos será o primeiro passo do processo do *Balanced Scorecard* (Olson e Slater, 2002 e Inamdar *et al.*, 2002). Para Moore *et al.* (2001), a estratégia e a visão são o centro do *Balanced Scorecard*. Esse processo deve ainda clarificar os objectivos estratégicos e identificar os poucos indutores dos mesmos (Figueiredo, 2002).

Segundo Madeira (2000), a clarificação da estratégia, obtida pelo consenso, tem como principal factor a circunstância da estratégia servir de referência para todas as actividades do processo de gestão. Negre e Vivas Urieta (2003) e Mora Corral e Vivas Urieta (2001) referem que o *Balanced Scorecard* converte a estratégia em acção.

Figura 4.3. Objectivos do *Balanced Scorecard*



Fonte: Adaptado de Kaplan e Norton (1997:211)

Para Kaplan e Norton (1997) nem sempre a equipa de gestores alcança o consenso total sobre a importância relativa dos seus objectivos estratégicos. Para Carvalho e Azevedo (2001), este facto pode ser originado por aspectos como a história funcional e a cultura da organização. O *Balanced Scorecard* torna esta falta de consenso mais visível, contribuindo também para a solução da mesma. O facto de ser desenvolvido por um grupo de gestores de topo, que funciona em equipa, deve proporcionar um modelo desdobrado e específico do negócio, para o qual todos possam contribuir (Kaplan e Norton, 1997).

Na opinião de Madeira (2000), a criação de uma visão partilhada é fundamental para uma aprendizagem estratégica e contínua.

Assim, os objectivos do *Balanced Scorecard* convertem-se numa responsabilidade conjunta do grupo de gestores de topo, permitindo servir de marco organizativo para um grande conjunto de processos importantes de gestão, baseados numa equipa.

No que se refere à comunicação dos objectivos e indicadores estratégicos, esta deve ser feita através de *newsletters*, quadros de aviso, vídeos, bem como por via electrónica com computadores a funcionar em rede (Rocha, 2000). Essa comunicação, segundo Oyon e Mooraj (2001), Figueiredo (2002) e Giollo (2002) deve mostrar a todos os funcionários os objectivos críticos que devem ser alcançados para que a estratégia da organização seja atingida. Muitas organizações decompõem os indicadores estratégicos de alto nível em medições operativas específicas. Desta forma, os empregados que conhecem e compreendem os objectivos e indicadores de alto nível, podem estabelecer objectivos locais que contribuam para a consecução global da estratégia. Permite ainda, segundo Niven (2003), que os empregados tenham oportunidade de discutir os conceitos básicos implícitos na estratégia, aprender com os resultados inesperados e dialogar sobre alterações futuras.

O *Balanced Scorecard* facilita o diálogo entre os responsáveis e os gestores de topo das várias unidades, relativamente aos vários objectivos organizacionais. Permite-o também em relação à formulação e implementação da estratégia (Kaplan e Norton, 1997).

No final do processo de comunicação e ligação, todos os agentes da organização devem conhecer e perceber os objectivos de longo prazo, bem como a estratégia para os atingir.

No que diz respeito à planificação e estabelecimento de objectivos e alinhamento das iniciativas estratégicas, o *Balanced Scorecard* causará um maior impacto se tentar conduzir a mudanças na organização. Os objectivos para os indicadores devem ser estabelecidos para um período de três a cinco anos, e caso sejam alcançados transformarão a organização (Figueiredo, 2002).

Para que os objectivos financeiros sejam atingidos, Giollo (2002) defende que devem ser identificados objectivos de extensão para os clientes, processos internos e objectivos de aprendizagem e crescimento. Depois de estarem estabelecidos objectivos para os indicadores dessas perspectivas, os gestores podem alinhar as suas iniciativas estratégicas de qualidade, tempo de resposta e reengenharia para alcançar avanços preponderantes para a continuidade da organização.

O *Balanced Scorecard* permite ainda que uma organização integre a sua planificação estratégica com o processo de elaboração de orçamentos (Kaplan e Norton, 1997). Carvalho e Azevedo (2001) e Giollo (2002) acrescentam que o processo de planificação e gestão da definição de objectivos, permite à organização: quantificar os resultados de longo prazo que pretende obter; identificar mecanismos e fornecer recursos para que os resultados sejam alcançados; estabelecer referências de curto prazo para os indicadores financeiros e não financeiros.

Quanto ao aumento do *feedback* e da aprendizagem estratégica, Giollo (2002) afirma que o *Balanced Scorecard* deve ser integrado num processo de formação estratégica. Segundo Kaplan e Norton (1997), este aspecto é o mais inovador e mais importante em todo o processo de gestão baseado no *Balanced Scorecard*.

Hoje em dia, as organizações necessitam de um instrumento que permita vigiar e ajustar a implementação das suas estratégias, e se necessário, fazer alterações fundamentais nas mesmas. Para Kaplan e Norton (1997) o *Balanced Scorecard* poderá cumprir esse papel. Assim, deverá obter-se informação sobre se a unidade de negócio está a conseguir atingir os seus objectivos, relativamente aos seus clientes, processos e motivação interna, empregados, sistemas e procedimentos, bem como às consequências financeiras.

O processo de formação estratégica começa na clarificação de uma visão que seja partilhada por toda a organização. Desta forma, o processo linear de estabelecimento de uma visão e da estratégia, deve

ser comunicado a todos os agentes da organização, bem como relacionado com a implementação de iniciativas e de acções para conseguir obter os objectivos estratégicos de longo prazo. Estes aspectos são o exemplo de um *feedback* de um só elo (Kaplan e Norton, 1997). Este tipo de *feedback*, segundo Giollo (2002), pressupõe que os objectivos fixados inicialmente continuam válidos e que para os alcançar basta corrigir as acções que se desviaram deles.

No entanto, nas organizações da era da informação, as estratégias não são tão lineares e estáveis. Este facto faz com que os gestores tenham que receber um *feedback* sobre estratégias mais complicadas. Como os ambientes competitivos mudam com maior frequência, surgem novas estratégias de capitalização de oportunidades ou de ultrapassagem das ameaças, que não foram previstas, aquando da elaboração do plano estratégico (Kaplan e Norton, 1997). Para Vega García (1998) são tomadas decisões estratégicas todos os dias, todavia terão de ser feitas alterações a essas estratégias tendo por base a actuação da organização.

As organizações necessitam de dispor de um *feedback* sobre a viabilidade e o êxito da estratégia definida, isto é, necessitam de um processo de formação de duplo elo. Neste processo, as bases fundamentais que levaram à formulação de uma estratégia, devem ser questionadas, por forma a verificar se ainda estão válidas (Kaplan e Norton, 1997). Giollo (2002) assinala que o processo de aprendizagem de duplo elo considera que as premissas iniciais podem não ser obrigatoriamente correctas ou podem já ter mudado.

O *Balanced Scorecard* deverá basear-se numa série de relações de causa-efeito, originadas pela estratégia, incluindo estimativas do tempo de resposta e importância das relações entre os indicadores. Este procedimento permite que as revisões periódicas e a vigilância da actuação possa comprovar as hipóteses iniciais (Kaplan e Norton, 1997).

O processo de formação estratégica alimenta o próximo processo estratégico e de visão, em que os objectivos das diversas perspectivas estejam revistos (Kaplan e Norton, 1997). Na óptica de Martín Felipe (1998) o *Balanced Scorecard* deve funcionar como uma ferramenta de mudança, ao proporcionar as medidas que ajudem a desenvolver um novo comportamento.

#### 4.4. Perspectivas

As perspectivas de desempenho e a relação entre elas permitem que se possa intervir em várias dimensões, tentando melhorar o desempenho da organização (Banker *et al.*, 2004b).

Tal como foi apresentado, Kaplan e Norton (1997) baseiam o *Balanced Scorecard* em quatro perspectivas: financeira, do cliente, dos processos internos e de aprendizagem e crescimento. Os mesmos autores acrescentam que as quatro perspectivas são apenas um modelo e não um teorema matemático. Será então normal acrescentar uma ou mais perspectivas, dependendo de várias circunstâncias do sector e da estratégia da organização.

Dada a abertura que Kaplan e Norton do *Balanced Scorecard* deixaram em relação ao número de perspectivas, são vários os autores que fazem considerações sobre esse aspecto. Assim, o número de perspectivas é frequentemente questionado, o que tem levado algumas organizações a alterar o seu número.

Num estudo elaborado por Malmi (2001) a dezassete organizações da área metropolitana de Helsínquia na Finlândia, concluiu-se que quinze se limitam a utilizar quatro perspectivas, o que é significativo. Dávila (1999) defende que as perspectivas mais comuns do *Balanced Scorecard* são as apresentadas por Kaplan e Norton mas não constituem uma condição necessária para que o modelo funcione.

DeBusk *et al.* (2003) e Rocha (2000) referem que o que poderá levar à necessidade de criar novas perspectivas serão as estratégias ou o sector em que a organização se encontra. Neste sentido, e tendo por base a orientação estratégica, Silveira da Rocha *et al.* (2001) apresentam uma proposta com as seguintes perspectivas: económica/financeira, ambiental, processos e político-social.

De acordo com Olve *et al.* (2000), a definição das perspectivas deve ser feita tendo por base a lógica organizacional, devendo existir uma inter-relação entre elas.

Também Fernández (2002) defende que as perspectivas podem ser adaptadas às necessidades de cada organização. Necessidades que podem ser originadas por particularidades das organizações ou do seu sector ou pela própria cultura da mesma. Quinlivan (2000) partilha desta opinião e

refere que a escolha das perspectivas depende da organização e do que ela considera crítico para o sucesso.

Figueiredo (2002) também defende esta ideia e refere que as circunstâncias do sector e a estratégia da unidade de negócios ditarão a necessidade de acrescentar uma ou mais perspectivas complementares.

Já Fernández (2002) afirma que o *Balanced Scorecard* pode ter mais de quatro perspectivas, no entanto refere que é pouco comum encontrar mais de seis.

Niven (2003) chama à atenção que não devem ser criadas perspectivas isoladas, que não se relacionem entre si. Na circunstância das mesmas serem criadas, não devem fazer parte do *Balanced Scorecard*.

O mesmo autor assinala que a eleição das perspectivas deve permitir contar a história da estratégia e criar uma vantagem competitiva para a organização. Acrescenta que as quatro perspectivas são suficientes, no entanto se a organização considerar fundamental pode acrescentar uma quinta, por exemplo a do fornecedor.

No seguimento deste raciocínio, Miranda *et al.* (2001) consideram que será importante considerar o fornecedor na formulação da estratégia e, conseqüentemente, no sistema de medição de desempenho da organização. Neste contexto, apresentam uma proposta onde incluem a perspectiva do fornecedor, argumentando que para algumas organizações o relacionamento com o fornecedor é tão ou mais importante que o relacionamento com o cliente.

Martín Felipe (1998), director geral de Lilly, S.A., apresenta o *Balanced Scorecard* utilizado pela sua organização e afirma que se baseia em cinco dimensões: accionistas, clientes, empregados, produtos e capacidades críticas.

Malmi (2001) refere no seu estudo que duas das organizações analisadas acrescentam uma quinta perspectiva que se relaciona com os empregados. O autor não apresenta as razões pelas quais acrescentou essa perspectiva ao modelo proposto por Kaplan e Norton, no entanto, e tendo em consideração os indicadores que apresenta, apenas divide a perspectiva interna em duas: do produto e capacidades críticas. Na perspectiva do produto utiliza três parâmetros: inovação, eficácia e percentagem das vendas dos produtos patenteados com mais de cinco anos em relação

ao total das vendas. Na perspectiva das capacidades críticas apresenta a eficiência e o ciclo de vida.

Dávila (1999) é da opinião que pode ser interessante considerar uma perspectiva do ambiente competitivo, que permita o acompanhamento da dinâmica dos concorrentes.

Como se pode verificar, podem ser feitas várias alterações nas perspectivas apresentadas por Kaplan e Norton, no entanto neste ponto serão apenas analisadas as propostas por esses autores, dado serem a base do modelo.

#### 4.4.1. Perspectiva financeira

Esta perspectiva tem como objectivo responder às expectativas dos accionistas (Negre e Vivas Urieta, 2003; Mora Corral e Vivas Urieta, 2001). Estará centrada na criação de valor para os accionistas, através de altos índices de rendimento e garantia de crescimento e manutenção do negócio (Betancourt, 1999).

De acordo com Alonso Mollar (2004), as medidas financeiras indicam se a estratégia, sua implementação e sua execução estão a contribuir para a criação de valor.

Para Olve *et al.* (2000) e Amaratunga e Baldry (2000) esta perspectiva deve evidenciar os resultados das decisões estratégicas tomadas nas restantes perspectivas.

Assim, segundo Kaplan e Norton (1997), o *Balanced Scorecard* deve narrar a história da estratégia, começando pelos objectivos financeiros de longo prazo e relacionando-os com as acções desenvolvidas no âmbito dos clientes, dos processos internos e da aprendizagem e crescimento. Para Gago Rodríguez e Feijóo Souto (2000), os objectivos estabelecidos e as medidas utilizadas pelas restantes perspectivas, terão uma repercussão directa ou indirecta nos objectivos e medidas da perspectiva financeira.

Giollo (2002), Figueiredo (2002) e Rocha (2000) descrevem que as medidas e objectivos financeiros têm um papel duplo: devem definir a actuação financeira que se espera para a estratégia e servir como objectivos e medidas finais de todas as outras perspectivas do *Balanced Scorecard*.

#### i - Vinculação dos objectivos financeiros com a estratégia das unidades de negócio

Os objectivos financeiros diferem, dependendo da fase do ciclo de vida dos produtos das unidades de negócio e da organização (Sousa e Rodrigues, 2002). Assim, para diferentes fases, verifica-se a necessidade de estabelecer diferentes indicadores financeiros. Kaplan e Norton (1997) influenciados por Ernest H. Drew<sup>26</sup> identificam três fases: crescimento, manutenção e maturidade (colheita).

Na fase de crescimento as organizações têm produtos e serviços com um grande potencial de crescimento (Giollo, 2002; Figueiredo, 2002 e Rocha, 2000). Muitas das vezes será necessário sacrificar recursos no desenvolvimento e intensificação de novos produtos e serviços, na construção e ampliação de instalações, na criação de capacidade de funcionamento e no investimento em sistemas, infra-estruturas e redes de distribuição. Será também fundamental manter e desenvolver as relações com os clientes (Kaplan e Norton, 1997).

Como será lógico, as organizações em fase de crescimento podem apresentar *cash flows* negativos e uma recuperação do investimento muito baixa (Giollo, 2002). Este facto é normalmente originado pelo número reduzido quer de produtos e serviços quer de clientes. O objectivo financeiro global na fase de crescimento será essencialmente a percentagem de crescimento das vendas nos mais variados segmentos (Oyon e Mooraj, 2001). Como referem Carvalho e Azevedo (2001) na fase de crescimento um dos indicadores mais utilizado será o aumento do volume de vendas.

Uma grande parte das organizações encontra-se na fase de manutenção, continuando a fazer investimentos e reinvestimentos, no sentido de manterem e aumentarem a quota de mercado (Giollo, 2002). Nesta fase exige-se que a recuperação do investimento seja muito maior que na fase de crescimento (Rocha, 2000). Os investimentos nesta fase são efectuados, essencialmente, para solucionar obstáculos que se colocam, aumentar a capacidade e realçar a melhoria contínua (Figueiredo, 2002).

O objectivo financeiro mais utilizado pelas organizações na fase de manutenção está relacionado com a rentabilidade. Poderá ser, segundo Carvalho e Azevedo (2001) e Oyon e Mooraj (2001), a rentabilidade económica quer das vendas quer do capital investido. Poderá ainda ser expresso por medidas como os proveitos contabilísticos, a margem bruta, etc.. De acordo com Kaplan e Norton (1997), as medidas mais utilizadas, relacionam os proveitos contabilísticos com os capitais investidos.

<sup>26</sup> DREW, Ernest H (1993), Scaling the Productivity of Investment, *Chief Executive*, July/August.

Já na fase da maturidade será fundamental que as organizações pretendam recuperar os investimentos feitos nas fases anteriores (Giollo, 2002; Figueiredo, 2002 e Rocha, 2000). Nesta fase as organizações já não fazem investimentos preponderantes nas suas unidades de negócio, pois apenas pretendem manter as suas equipas e as suas capacidades e não criar novas ou ampliá-las (Rocha, 2000 e Figueiredo, 2002). O objectivo principal será aumentar ao máximo o rendimento do *cash flow* (Kaplan e Norton, 1997).

Para Carvalho e Azevedo (2001), os objectivos financeiros mais utilizados serão o *cash flow* e a redução das necessidades de capital circulante.

Os objectivos financeiros, em cada uma das fases anteriormente apresentadas, são completamente diferentes. Neste contexto, os objectivos financeiros na fase de crescimento centram-se no crescimento das vendas, mantendo o nível dos custos adequado ao desenvolvimento dos produtos e processos, das capacidades dos empregados e o estabelecimento de novos canais de *marketing*, vendas e distribuição (Kaplan e Norton, 1997).

Os indicadores financeiros na fase de manutenção são, regra geral, os tradicionais, tal como a rentabilidade do capital investido (ROCE) e o retorno dos capitais próprios (ROE), os proveitos de exploração e a margem bruta. As organizações que se encontram nesta fase são normalmente avaliadas, tendo por base a análise dos investimentos, tais como os fluxos de caixa actualizados (VAL). Mais recentemente é normal a utilização do *Economic Value Added* (EVA®) e do valor do accionista (Kaplan e Norton, 1997). Hanson e Towle (2000) e Niven (2003) também compartilham a ideia da utilização do EVA®. Na sua essência todas as medidas apresentadas pretendem medir a rentabilidade do capital investido (Hanson e Towle, 2000).

Na fase da colheita, os principais objectivos financeiros estão relacionados com os *cash flows*, pois em qualquer investimento pretende-se recuperá-lo de forma segura e se possível imediata. Nesta fase não haverá, regra geral, custos para investigação e desenvolvimento ou para ampliar a capacidade, em virtude do curto tempo de vida económica das unidades de negócio. Neste sentido, o objectivo global será recuperar o investimento efectuado nas fases anteriores.

No desenvolvimento do *Balanced Scorecard* terá que existir um diálogo constante entre o director financeiro e o director geral da unidade de negócio, que deverão ter uma estratégia financeira explícita para a mesma (Kaplan e Norton, 1997). Pode acontecer que ao longo dos anos uma unidade de negócio passe pelas três fases apresentadas e termine com

o seu encerramento. No entanto, unidades de negócio que se encontram na fase da colheita podem ter que voltar à fase de crescimento. Será o caso de um rápido desenvolvimento tecnológico, que fará com que um produto ou serviço na fase de colheita se apresente com uma grande capacidade de crescimento. Desta forma, os objectivos financeiros, de qualquer unidade de negócio, devem ser revistos periodicamente, por forma a que possam acompanhar a alteração da estratégia financeira.

## ii - Actuações estratégicas para a perspectiva financeira

Segundo Kaplan e Norton (1997), Aparisi Caudeli e Ripoll Feliu (2000) e Rocha (2000), para cada uma das três fases de desenvolvimento das organizações (crescimento, manutenção e colheita) existem três temas financeiros que impulsionam a estratégia organizacional:

- Crescimento e diversificação dos proveitos;
- Redução dos custos / aumento da produtividade;
- Utilização dos activos / estratégia de investimento.

Assim, os indicadores financeiros específicos de cada fase devem ser adaptados a cada estratégia. No quadro 4.2. mostra-se a forma como o *Balanced Scorecard* pode ser utilizado para explicar a estratégia financeira e como os indicadores financeiros podem ser adaptados à mesma.

Quadro 4.2. O indicador e os temas financeiros estratégicos

		Temas estratégicos		
		Crescimento e diversificação dos proveitos	Redução de custos / aumento da produtividade	Utilização dos activos/ estratégia de investimento
Estratégia da unidade de negócio	Crescimento	<ul style="list-style-type: none"> <li>. Taxa de crescimento das vendas por segmento</li> <li>. Percentagem de proveitos provenientes de novos produtos, serviços e clientes</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>. Proveitos/trabalhador</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>. Investimentos (percentagem das vendas)</li> <li>. I &amp; D (percentagem das vendas)</li> </ul>
	Manutenção	<ul style="list-style-type: none"> <li>. Quota de mercado de clientes seleccionados</li> <li>. Venda cruzada (<i>cross selling</i>)</li> <li>. Percentagem das vendas de novas aplicações</li> <li>. Rentabilidade de clientes e produtos</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>. Custo comparado com os concorrentes</li> <li>. Taxa de redução de custos</li> <li>. Custos indirectos (percentagem das vendas)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>. Rácios de capital circulante (ciclo de manutenção)</li> <li>. ROCE por categorias chave de activos</li> <li>. Taxas de utilização dos activos</li> </ul>
	Colheita	<ul style="list-style-type: none"> <li>. Rentabilidade de clientes e produtos</li> <li>. Percentagem de clientes não rentáveis</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>. Custos unitários (por unidade de <i>output</i>, por transacção)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>. Período de recuperação do investimento (<i>Pay-back</i>)</li> <li>. <i>Throughput</i></li> </ul>

Fonte: Kaplan e Norton (1997:65)

#### 4.4.2. Perspectiva do cliente

A continuidade de uma organização depende da sua capacidade para descobrir e satisfazer as necessidades dos potenciais clientes, oferecendo-lhes produtos e serviços capazes de acrescentar valor (Árias Alvarez e García Suárez, 1999 e Figueiredo, 2002).

As organizações devem identificar os segmentos de mercado e os clientes onde querem competir, facto que pode ser relevante na perspectiva do cliente (Giollo, 2002; Dávila, 1999; Rocha, 2000 e Alonso Mollar, 2004).

Esta perspectiva, segundo Olve *et al.* (2000) e Ramos e Gonçalves (2002), descreve a forma como se cria valor para os clientes e como se satisfaz a procura.

*“A perspectiva do cliente permite que as empresas equiparem os seus indicadores chave sobre os clientes - satisfação, fidelização, retenção, aquisição e rentabilidade - com os segmentos de clientes e mercados seleccionados.”* (Kaplan e Norton, 1997:76).

No passado era normal que as organizações se centrassem nas suas capacidades internas, enfatizando a actuação no produto e na evolução tecnológica. No entanto, as organizações de hoje percebem que se não compreenderem as necessidades dos clientes, podem ter os concorrentes a oferecer produtos e serviços que melhor satisfaçam as suas necessidades (Kaplan e Norton, 1997). Este aspecto considera-se fundamental, sendo que na opinião de Cravens (2000) e de Kim *et al.* (2003) o valor para o consumidor será o resultado de uma estratégia de negócios baseada num grande entendimento das suas necessidades.

Para além de satisfazer as necessidades dos clientes, os gestores devem, na perspectiva do cliente, traduzir a sua visão e estratégias em objectivos concretos, baseados no mercado e nos clientes, que deverão depois ser comunicados a toda a organização (Rocha, 2000).

Os clientes não são homogéneos, pois têm preferências diferentes e valorizam as características dos produtos também de forma diferente. Desta forma, na formulação da estratégia, haverá que atender, para cada segmento, a aspectos como: preço, qualidade, funcionalidade, imagem, prestígio, relações e serviço (Gago Rodríguez e Feijóo Souto, 2000).

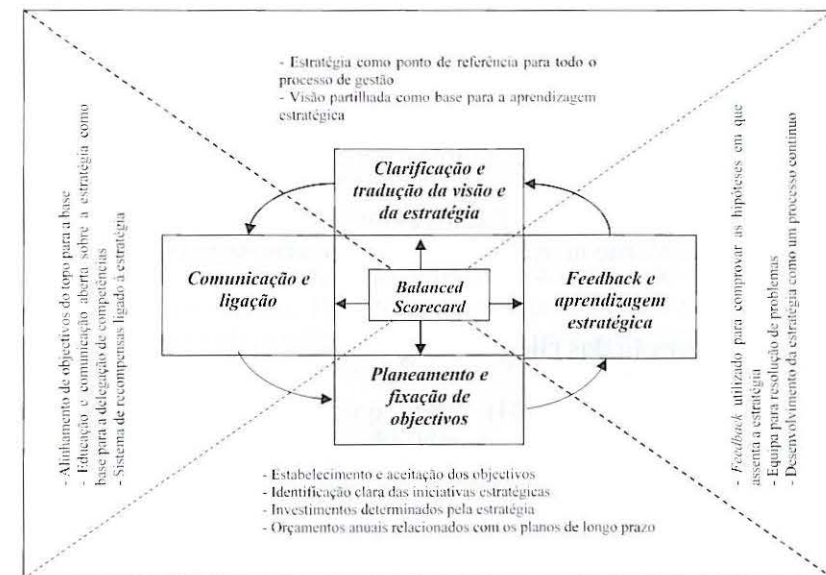
Então, o *Balanced Scorecard*, para além de traduzir a estratégia de uma organização, deverá identificar os objectivos dos clientes, em cada segmento escolhido (Gago Rodríguez e Feijóo Souto, 2000).

Normalmente as organizações seleccionam dois conjuntos de medidas para as suas perspectivas dos clientes. O primeiro relaciona-se com as medidas genéricas, que todas as organizações utilizam, tais como: a satisfação e manutenção dos clientes, a quota de mercado, etc.. O segundo, representa os indutores de actuação, diferenciadores dos resultados dos clientes (Kaplan e Norton, 1997).

#### i - Indicadores centrais para os clientes

Existe um grupo de indicadores genéricos que são utilizados para a medição dos resultados dos clientes. Esses indicadores, apresentados na figura 4.4., devem ser adaptados a cada segmento de mercado e aos clientes seleccionados.

Figura 4.4. Indicadores centrais da perspectiva do cliente



Fonte: Kaplan e Norton (1997:81)

Hanson e Towle (2000) e Quinlivan (2000) não aprofundam esta matéria, mas compartilham alguns desses indicadores tais como: satisfação

e retenção dos clientes e quota de mercado. Já Olve *et al.* (2000) afirmam que se verifica a necessidade de recolher informação relativa a: quota de mercado, fidelização dos clientes, novos clientes, satisfação dos clientes e rentabilidade por cliente.

Niven (2003) acrescenta que nesta perspectiva podem ser usadas medidas que englobem: satisfação do cliente; fidelização do cliente; quota de mercado e novos clientes.

#### **a) Quota de mercado**

Depois de especificado o segmento de mercado e o grupo de clientes, a utilização do indicador, quota de mercado, pode ser bastante útil. A dimensão do mercado pode ser conhecida através de dados estatísticos recolhidos de associações industriais, entidades governamentais, etc.. Este indicador pode ajudar a implementar a estratégia de uma determinada unidade de negócio, dado que quando são consideradas apenas medidas financeiras, podem retirar-se conclusões percepcionadas. O aumento das vendas a curto prazo pode, no futuro, estar comprometido pelo facto de não se estar a acrescentar valor para o cliente.

Quando as organizações têm segmentos e clientes que se mantêm, pode ainda utilizar-se outra medida da quota de mercado - a percentagem das compras dos segmentos ou clientes - pois estes podem ter diminuído o valor total das compras aos seus fornecedores (Kaplan e Norton, 1997).

Esta medida, segundo Ramos e Gonçalves (2002), permite analisar se a organização alcançou os resultados esperados no segmento de mercado escolhido.

#### **b) Retenção dos clientes**

Alonso Mollar (2004) refere que para que as organizações consigam aumentar a sua quota de mercado, será importante antes de mais, que mantenham os clientes actuais, identificados por categorias.

Por outro lado, muitas organizações para além de manterem os clientes, pretendem também medir o grau de fidelização, através do crescimento do volume de negócios desses clientes (Figueiredo, 2002). Para Ramos e Gonçalves (2002) a lealdade dos clientes pode ser medida pelo número de novos clientes trazidos pelos já existentes, facto que apenas acontecerá caso estejam satisfeitos.

#### **c) Aquisição de clientes**

O aumento do volume de negócios das organizações está dependente do incremento do número de clientes, pelo que a respectiva taxa de aumento dos mesmos, quer em termos absolutos quer relativos, permite verificar a taxa de atracção de novos clientes (Figueiredo, 2002).

O aumento dos clientes pode ser medido pelo aumento do número de clientes, bem como pelo volume de negócios dos novos clientes (Ramos e Gonçalves, 2002).

A forma de atrair novos clientes pode passar por campanhas eficientes de *marketing*, regra geral bastante dispendiosas. Desta forma, será importante medir o custo de cada novo cliente ou calcular o rácio dos proveitos dos novos clientes por cada campanha levada a efeito (Kaplan e Norton, 1997).

#### **d) Satisfação dos clientes**

A forma de manter clientes ou de os aumentar poderá estar relacionada, em grande parte, pela satisfação dos mesmos (Kim *et al.*, 2003). As medidas de satisfação dos clientes devem traduzir o *feedback* da forma como se está a acrescentar valor para os mesmos. No entanto, não deverá ser dada demasiada importância a este indicador, pois segundo Kaplan e Norton (1997), a satisfação do cliente não é suficiente para a fidelização, manutenção e rentabilidade do mesmo.

Importante seria que todos os clientes, de forma voluntária, proporcionassem informação aos seus fornecedores, de forma a poder avaliá-los frequentemente. Para colmatar a falta de iniciativa, por parte dos clientes, muitas organizações fazem questionários por correio, entrevistas telefónicas e entrevistas pessoais (Ramos e Gonçalves, 2002).

#### **e) Rendibilidade dos clientes**

O êxito das quatro medidas apresentadas anteriormente (quota, retenção, aquisição e satisfação) não garante que uma organização tenha clientes rentáveis (Alonso Mollar, 2004). Por exemplo, será provável que a venda de produtos com qualidade, a baixo preço, satisfaça os clientes, no entanto estes podem não ser rentáveis (Kaplan e Norton, 1997). Desta forma, as organizações para além de quererem clientes satisfeitos, pretendem que estes sejam rentáveis.

Um indicador financeiro, como a rentabilidade dos clientes, ajuda as organizações, que centram a sua actuação nos clientes, a não o fazerem de forma excessiva.

Muitas vezes existem produtos e serviços que não são rentáveis, pelo que as organizações devem ponderar a comercialização dos mesmos. Por vezes, a comercialização de um produto ou serviço, não rentável, com um cliente, pode fazer com que este se mantenha, e ao qual sejam vendidos outros com uma taxa de rentabilidade alta. Desta forma, as organizações devem tentar redesenhar processos, por forma a conseguir produtos rentáveis, que simultaneamente satisfaçam o cliente.

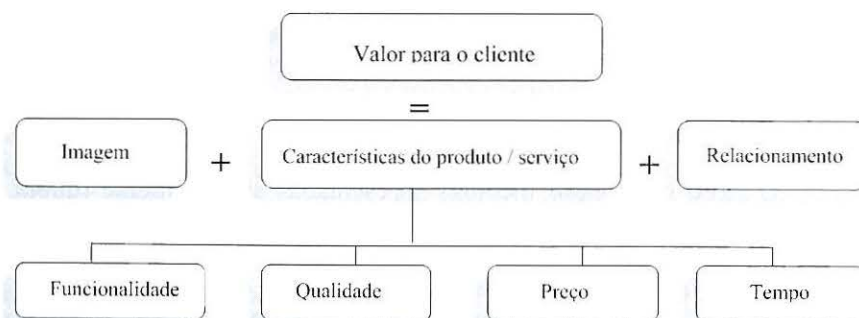
Existem também clientes que não sendo rentáveis, terão de se manter. Este facto ocorre normalmente com clientes novos, em que a vantagem competitiva para os cativar pode ter sido o preço.

## ii - Ofertas de valor para o cliente

Os indicadores de satisfação, manutenção, aumento e quota de mercado devem ser complementados com indicadores que permitam medir o valor que acrescentam aos clientes.

Segundo Árias Alvarez e García Suárez (1999), as ofertas de valor variam em função do ramo de actividade do segmento de mercado. No entanto, Kim *et al.* (2003) referem que, em todos os ramos, esse valor englobará benefícios tangíveis e intangíveis. Por sua vez, Kaplan e Norton (1997) defendem que existem características comuns a todos (Figura 4.5.).

**Figura 4.5.** Ofertas de valor para os clientes



Fonte: Adaptado Kaplan e Norton (1997:87)

As características dos produtos e serviços englobam a funcionalidade, preço e qualidade. Existem clientes que querem produtos e serviços fiáveis mas a baixo preço, enquanto outros preferem produtos e serviços diferenciados e de qualidade (Figueiredo, 2002).

As relações com os clientes incluem, por exemplo, os prazos de entrega, a resposta às suas encomendas, etc. (Kaplan e Norton, 1997).

A dimensão das relações deve englobar os compromissos de longo prazo, como a interligação dos sistemas de informação com os dos clientes (intercâmbio electrónico de dados).

O relacionamento pode ainda passar pela classificação, por parte dos clientes, dos fornecedores preferidos para determinados produtos, o que evita processos de recepção, inspecção e armazenagem. Existem organizações que entregaram a função de compras a fornecedores qualificados.

A imagem e o prestígio reflectem factores intangíveis que atraem os clientes para as organizações (Figueiredo, 2002). Algumas conseguem fidelizar o cliente com anúncios ou com a qualidade dos produtos, outras, como por exemplo a Coca-cola, conseguem fidelizá-los com a imagem e reputação que usufruem.

A experiência de Kaplan e Norton (1997) diz-lhes que uma grande parte das organizações identifica, na perspectiva do cliente, indicadores relacionados com o tempo de resposta, a qualidade e o preço.

Muitas organizações têm como principal missão acrescentar valor para o cliente. Assim, a forma como os clientes acompanham a actuação da organização torna-se cada vez mais uma prioridade para os gestores (Kim *et al.*, 2003). O *Balanced Scorecard* exige que os gestores traduzam a missão em medidas concretas que se transformem em melhorias dos factores que interessam aos clientes.

Neste sentido, Árias Alvarez e García Suárez (1999) referem que na área comercial será fundamental: a segmentação, definição das estratégias para cada segmento, definição das qualidades por segmento e selecção dos indicadores.

#### 4.4.3. Perspectiva dos processos internos

Depois de formulados os objectivos e indicadores, para as perspectivas financeira e do cliente, os mesmos devem ser formulados para a perspectiva dos processos internos (Giollo, 2002). Este facto permite que as organizações centrem os seus indicadores dos processos internos, nos objectivos estabelecidos para os accionistas e clientes (Olve *et al.*, 2000).

Figueiredo (2002) e Niven (2003) referem também que, nesta perspectiva, são identificados os processos em que a organização se terá de destacar, para acrescentar valor para os clientes e para os accionistas.

Na construção do *Balanced Scorecard* será essencial que as organizações se centrem na cadeia de valor dos processos internos, que se inicia com o processo de inovação, seguida dos processos operativos e concluída com o serviço pós-venda (Kaplan e Norton, 1997).

As organizações devem medir a actuação dos processos como complemento dos pedidos, aprovisionamento e planificação e controlo da produção, que englobam vários departamentos. Segundo Olve *et al.* (2000) devem ser estudados todos os processos internos da organização, tentando identificar os recursos e as capacidades necessárias para que a mesma possa melhorar.

A possibilidade que as organizações têm de poder dispor de indicadores para os processos integrados e multifuncionais representa uma melhoria significativa em relação aos actuais indicadores de actuação.

No entanto, Kaplan e Norton (1997) crêem que se as organizações se limitarem a utilizar medidas financeiras e não financeiras para os processos existentes não conduzirá a melhorias importantes na sua actuação. O simples facto de acrescentar medidas de actuação aos processos existentes, pode levar a melhorias sectoriais, no entanto não será provável que se alcancem objectivos importantes para os accionistas e clientes.

No *Balanced Scorecard*, os objectivos e os indicadores para a perspectiva dos processos internos, derivam de estratégias explícitas para satisfazer as expectativas dos accionistas e dos clientes. Este processo, sequencial e vertical, permite verificar em que produtos terá a organização de apostar (Kaplan e Norton, 1997).

O estabelecimento de objectivos e indicadores para a perspectiva dos processos internos só pode fazer-se, tendo por base um procedimento vertical, que traduza a estratégia em objectivos operacionais.

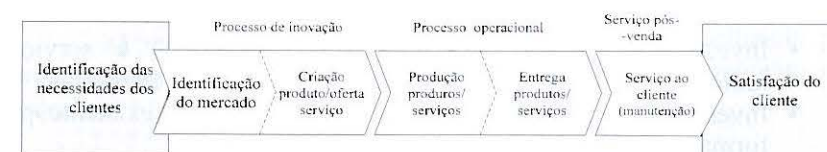
Hanson e Towle (2000) defendem que a perspectiva dos processos internos deve incluir medidas tais como: qualidade, tempo de resposta, custo e introdução de novos produtos, etc..

#### i - A cadeia de valor dos processos internos

“Cada negócio tem um conjunto único de processos para criar valor para os clientes e produzir resultados financeiros.” (Kaplan e Norton, 1997:110).

Kaplan e Norton apresentam, no entanto, um modelo genérico de cadeia de valor no âmbito dos processos internos, que se baseia em três processos essenciais: inovação, operacional e serviço pós-venda (Figura 4.6.).

**Figura 4.6.** Perspectiva dos processos internos - Modelo da Cadeia de Valor



Fonte: Kaplan e Norton (1997:110)

#### a) O processo de inovação

Neste processo, as organizações estudam as necessidades emergentes e latentes dos clientes, para que possam criar produtos e serviços que satisfaçam as suas necessidades (Betancourt, 1999 e Figueiredo, 2002). Este processo corresponde à fase onde se comprometem as características competitivas e os custos dos produtos e serviços, com o restante ciclo de vida.

Uma grande parte das organizações considera mais importante ser eficaz, eficiente e oportuno no processo de inovação do que ser excelente nos processos operativos de cada dia. A importância relativa do ciclo de inovação sobre o ciclo operativo é vista especialmente pelas organizações que têm um longo ciclo de criação e desenvolvimento, como por exemplo a indústria farmacêutica (Betancourt, 1999).

O processo de inovação deve ser parte integrante da perspectiva dos processos internos do *Balanced Scorecard*, facto não considerado por Kaplan e Norton no início do desenvolvimento deste modelo.

As organizações devem desenvolver novos produtos e serviços que permitam chegar a novos mercados e clientes e que satisfaçam as suas necessidades. Este processo representa o ciclo largo de criação de valor, ao contrário do processo operativo que representa o ciclo curto. Desta forma, e como se pode observar na figura 4.6., o processo de inovação tem duas fases essenciais: a identificação do mercado e a criação do produto/oferta do serviço (Gago Rodríguez e Feijóo Souto, 2000).

A identificação do mercado permite conhecer a sua dimensão, as preferências dos clientes e o preço a praticar (Rocha, 2000). No estudo dos mercados e dos clientes, poderão ser utilizadas medidas como: número de produtos e serviços desenvolvidos; êxito no desenvolvimento de produtos e serviços para clientes seleccionados; preparação do estudo do mercado sobre as preferências futuras e emergentes dos clientes.

A segunda fase terá como base a informação recolhida no processo de investigação do mercado. As actividades a desenvolver nesta fase serão, segundo Kaplan e Norton (1997):

- Investigação básica para desenvolver produtos e serviços radicalmente novos, que aumentem o valor para os clientes;
- Investigação aplicada para desenvolver a tecnologia existente, por forma a ser utilizada nos novos produtos;
- Realização de esforços de desenvolvimento focalizados, que façam chegar os produtos e serviços aos mercados.

O desenvolvimento de indicadores para os processos de concepção e desenvolvimento de produtos é ainda muito pouco utilizado pelas organizações. Este facto deve-se à pouca atenção dispensada às actividades de investigação e desenvolvimento, pelo que seria mais importante medir os processos de produção.

Nos dias de hoje as actividades de investigação e desenvolvimento têm muito mais peso na cadeia de valor das organizações, dado que são muitas vezes uma vantagem competitiva que apresentam (Kaplan e Norton, 1997). Por este facto é normal que os custos destas actividades tenham também aumentado. Esses custos, ao contrário dos directamente relacionados com a produção, não têm um sistema financeiro implementado que analise

os investimentos e os resultados obtidos. Desta forma, os sistemas de actuação devem medir a eficácia e eficiência dos processos de investigação e desenvolvimento, facto esquecido nos sistemas tradicionais.

Existe uma dificuldade bastante grande em medir a conversão dos *inputs* em *outputs*, relacionados com a investigação e desenvolvimento. No entanto, essa dificuldade não deve impedir que se estabeleçam objectivos e indicadores para esse processo crítico.

Alguns dos indicadores utilizados para a investigação básica e aplicada prendem-se com a percentagem de vendas de novos produtos; introdução de novos produtos comparados com a concorrência; o tempo necessário para desenvolver novos produtos, etc. (Kaplan e Norton, 1997). Os indicadores para o desenvolvimento dos produtos podem ser: rendimento, tempo dos ciclos e o custo.

#### **b) O processo operacional**

O processo operacional começa com o pedido do cliente e termina com a entrega do produto ou serviço ao mesmo (Rocha, 2000 e Sousa e Rodrigues, 2002)). Este processo representa o ciclo curto na cadeia de valor das organizações (Figueiredo, 2002).

O método *Just in time* pode perfeitamente ser utilizado pelas organizações de hoje, em virtude de se enquadrar perfeitamente neste processo.

Segundo Ramos e Gonçalves (2002) e Rocha (2000) será fundamental neste processo que os produtos sejam entregues aos clientes de uma forma eficiente, consistente e atempada.

Neste processo as operações são, regra geral, repetitivas o que facilita a aplicação das técnicas da gestão científica ao controlo, além da melhoria da recepção e processamento dos pedidos dos clientes, bem como aos processos de venda, produção e entrega (Betancourt, 1999 e Rocha, 2000).

As operações, desenvolvidas neste processo, são normalmente medidas por indicadores financeiros como os custos padrões, os desvios, etc.. Este tipo de medição pode levar a situações disfuncionais, pois pode-se ter uma produção constante, mas sem ter em consideração os pedidos reais dos clientes (Kaplan e Norton, 1997).

Com o aparecimento de conceitos, como a qualidade total, verifica-se a utilização complementar de outros indicadores de qualidade, de duração dos ciclos e dos custos.

O *Balanced Scorecard* deve medir características adicionais dos seus processos, produtos e serviços. Podem então ser utilizados indicadores de flexibilidade e das características específicas e diferenciadoras dos produtos e serviços que criam valor para o cliente (Kaplan e Norton, 1997).

### c) O serviço pós-venda

Esta última fase da cadeia de valor, inclui as actividades de garantia e reparação, tratamento dos defeitos e devoluções e do processamento dos pagamentos (Rocha, 2002 e Ramos e Gonçalves, 2002).

Este processo deve ser rápido e fiável para que o cliente não tenha muitos problemas na reutilização dos produtos e serviços. Existem organizações que utilizam tecnologia electrónica, em alguns produtos, o que aumenta a susceptibilidade de avarias. A tecnologia utilizada permite que os serviços de manutenção intervenham de forma preventiva, no intuito de evitar problemas aos clientes.

As organizações que pretendam ter um serviço pós-venda eficiente podem utilizar indicadores de duração do ciclo, qualidade e custo. Em relação à duração do ciclo, pode ser preponderante medir o tempo que medeia o contacto do cliente, originado por um defeito, até à resolução do problema. Os indicadores de custo podem medir os recursos utilizados no serviço pós-venda (Kaplan e Norton, 1997).

Segundo Betancourt (1999) podem ser utilizados alguns indicadores, tais como: custo das falhas, custo dos reprocessos, vantagens originadas pela melhoria contínua ou reengenharia de processos, etc..

Outro aspecto a considerar, essencialmente por organizações potencialmente poluentes, será a actuação ambiental, pois contribuem para um excelente relacionamento com a comunidade. O *Balanced Scorecard* pode então traduzir as estratégias relacionadas com este aspecto.

#### 4.4.4. Perspectiva de aprendizagem e crescimento

De acordo com Headley (1998), Quinlivan (2000), Niven (2003) e Davis e Albright (2004) a perspectiva de aprendizagem e crescimento tem

como função principal o cumprimento de objectivos que permitam atingir os parâmetros definidos para as restantes três perspectivas do *Balanced Scorecard*. Esta perspectiva deverá medir a capacidade da organização para se adaptar às constantes mudanças no meio ambiente, economia e tecnologia.

Para Gago Rodríguez e Feijóo Souto (2000) esta perspectiva reveste-se de uma maior dificuldade de tratamento, tanto no que respeita à definição de indicadores como na definição do seu elemento principal (recursos humanos).

Esta perspectiva baseia-se na identificação da infra-estrutura que a organização deve construir para conseguir melhorias e crescimento a longo prazo, tendo em vista impulsionar a formação e crescimento da organização (Aparisi Caudeli e Ripoll Feliu, 2000). Olve *et al.* (2000) acrescentam que esta perspectiva permite que a organização assegure a sua capacidade de renovação de longo prazo como um requisito prévio para a sua existência duradoura.

Dávila (1999) e Giollo (2002) consideram que a capacidade do pessoal, dos sistemas e processos das organizações é fundamental para o seu sucesso. Quando os gestores têm apenas preocupações com a situação financeira, o sucesso pode ser posto em causa.

Segundo Camaleño Simón (1998), na perspectiva de aprendizagem e crescimento terão de existir algumas preocupações:

- Adequar a capacidade e competências para satisfazer o perfil definido para a consecução dos objectivos;
- Proporcionar um ambiente de trabalho que permita a excelência e relações estáveis de trabalho;
- Aproveitar o potencial de cada membro da organização e a oportunidade para um maior envolvimento;
- Conseguir o envolvimento das pessoas, estimulando que contribuam para a melhoria da qualidade e adequando os factores que motivam as pessoas;
- Envolver as pessoas em planos de desenvolvimento profissional.

O modelo tradicional de contabilidade financeira, não consegue traduzir, no longo prazo, as consequências de uma má actuação do pessoal, sistemas e processos da organização.

“O Balanced Scorecard realça a importância de investir para o futuro, e não só nas áreas tradicionais de investimentos, como as novas equipas e a investigação e desenvolvimento de novos produtos.” (Kaplan e Norton, 1997:139). Esses investimentos são importantes, mas por si só não são suficientes.

As organizações também devem investir na sua infra-estrutura (pessoal, sistemas e procedimentos) para conseguirem obter resultados financeiros satisfatórios de longo prazo (Kaplan e Norton, 1997).

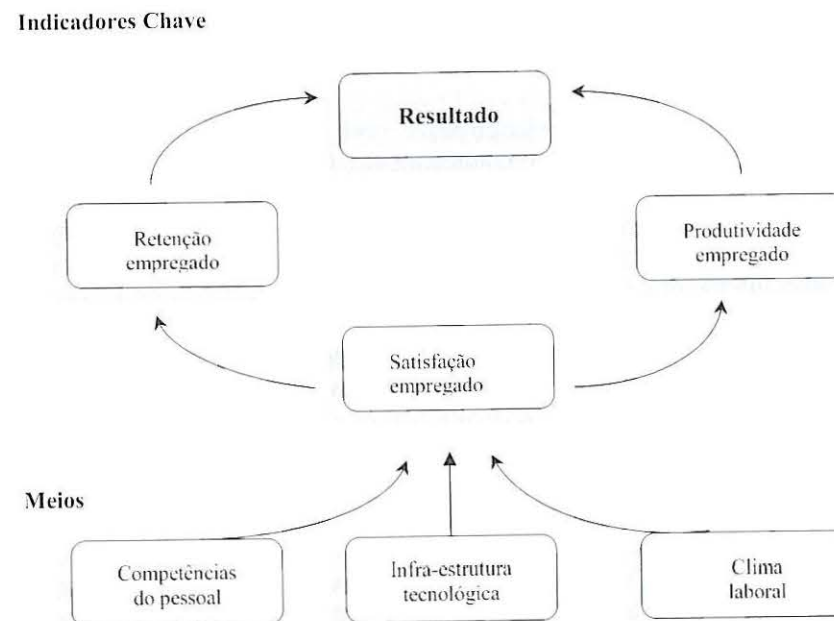
As variáveis chave da perspectiva de aprendizagem e crescimento são, segundo Aparisi Caudeli e Ripoll Feliu (2000) e Rocha (2000): capacidades dos empregados, capacidades dos sistemas de informação e a motivação, delegação de poder (*empowerment*) e coerência dos objectivos. Para Ellingson e Wabsganss (2001) e Hanson e Towle (2000) as medidas para esta perspectiva deverão incluir a satisfação dos empregados e a disponibilidade dos sistemas de informação. Também Niven (2003) assinala que nesta perspectiva cabe a capacidade e satisfação dos empregados, a disponibilidade de informação e a coordenação.

Os funcionários são vistos, nas organizações de hoje, como um importante factor para o sucesso e desenvolvimento sustentado. Desta forma, é normal que as organizações contratem pessoal para funções específicas e bem definidas. O pessoal não deverá executar apenas tarefas físicas, deverá também pensar sobre elas (Kaplan e Norton, 1997).

### i - Indicadores chave sobre os empregados

Segundo Rocha (2000), os indicadores que avaliam a actuação dos empregados repartem-se por três áreas, sendo elas a satisfação, a retenção e a produtividade do empregado, tal como se apresenta na figura 4.7.. As competências desses empregados, as infra-estruturas e o clima laboral constituem meios fundamentais para o alcance dos resultados.

**Figura 4.7.** Estrutura dos indicadores da perspectiva de aprendizagem e crescimento



Fonte: Kaplan e Norton (1997:142)

### a) Medição da satisfação do empregado

De acordo com Amat Salas *et al.* (2001) a satisfação dos empregados depende, em muito, da implementação de uma política de incentivos atractiva. Uma grande moral e satisfação dos empregados, em relação ao seu trabalho, será de extrema importância para as organizações. A sua satisfação facilita o aumento da produtividade, da rapidez de reacção e da qualidade (Betancourt, 1999).

A medição da satisfação do pessoal pode ser feita, atendendo à participação nas decisões; ao reconhecimento pela forma exemplar como executaram as suas tarefas; ao acesso a informação suficiente para terem uma actuação exemplar; à motivação pelo facto de serem criativos e terem iniciativa; ao apoio dos gestores; à satisfação geral perante a organização, etc..

### **b) Medição da retenção dos empregados**

O pessoal que interessa à organização deve manter-se por um período longo de tempo (Betancourt, 1999). Segundo Alonso Mollar (2004), a saída de pessoal de uma organização, que invista, a longo prazo, nos seus funcionários, pode traduzir-se numa perda de capital intelectual.

O pessoal leal e de longo prazo, representa e tem consigo os valores da organização, bem como o conhecimento dos processos e a sensibilidade necessária perante os clientes (Kaplan e Norton, 1997 e Sousa e Rodrigues, 2002). Alonso Mollar (2004) partilha da mesma opinião e acrescenta que os empregados têm consigo, para além dos valores da organização, o conhecimento dos seus sistemas de funcionamento.

A forma de medir a retenção do pessoal pode ser feita pela rotação do pessoal preponderante para a organização (Figueiredo, 2002).

### **c) Medição da produtividade dos empregados**

A satisfação dos empregados conjugada com a inovação e melhoria dos processos internos e com a satisfação dos clientes, permite melhorar a produtividade dos empregados. O objectivo principal será relacionar o resultado obtido pelos empregados com o número daqueles que o conseguiram (Kaplan e Norton, 1997).

Rocha (2000) menciona que se a organização acreditar no potencial humano poderá obter elevados ganhos de produtividade e de qualidade.

A produtividade dos empregados pode ser vista como o resultado do impacto agregado da melhoria das capacidades, do aumento da moral, da inovação e dos processos internos dos mesmos (Betancourt, 1999 e Alonso Mollar, 2004).

Os proveitos por empregado constituem um indicador simples que permite medir a produtividade. No entanto, apresenta algumas limitações, essencialmente quando existe demasiada pressão para alcançar objectivos ambiciosos.

Os proveitos por empregado são úteis para o diagnóstico, no entanto a estrutura interna da organização não pode mudar de forma radical. A medição da motivação da actuação individual dos funcionários, através deste indicador, deve ser complementada com medidas económicas. Este

procedimento evita que os objectivos relacionados com a produtividade dos funcionários sejam alcançados de forma disfuncional.

### **iii - Indutores para a perspectiva de aprendizagem e crescimento**

Depois de escolhidos os indicadores chave, relacionados com os empregados (satisfação, retenção e produtividade) deverão ser identificados os indutores específicos para as várias situações na perspectiva de aprendizagem e crescimento. Esses indutores estão relacionados com: formação dos trabalhadores; capacidades dos sistemas de informação e motivação; delegação de competências e interligação dos objectivos (Kaplan e Norton, 1997).

#### **a) Formação dos trabalhadores**

Os trabalhadores que estão directamente relacionados com os clientes não devem reagir apenas aos pedidos dos clientes, mas sim, agir de forma pró-activa, prevendo as suas necessidades. Porém, nem sempre os funcionários têm formação para poderem actuar dessa forma. Será de extrema relevância que as organizações tenham implementado um sistema de requalificação dos funcionários (Kaplan e Norton, 1997). Para Betancourt (1999) essa requalificação pode ser feita de duas formas: nível de formação necessário e percentagem de funcionários que necessita de formação.

Quando o grau de requalificação é baixo será necessário desenvolver actividades de formação normais para manter as capacidades dos funcionários. Nesta situação, a requalificação dos funcionários não deverá constituir uma prioridade a inscrever no *Balanced Scorecard*. Por outro lado, se a necessidade de requalificação for elevada, isto é, se existir uma grande diferença entre as necessidades futuras e as capacidades actuais, este objectivo já deve constar do *Balanced Scorecard* (Kaplan e Norton, 1997).

#### **b) Capacidades dos sistemas de informação**

Para a consecução dos objectivos dos clientes e dos processos internos, será fundamental, mas não suficiente, a motivação e as capacidades dos trabalhadores. A eficácia dos trabalhadores, num ambiente competitivo depende também da informação que dispõem sobre os clientes, os processos internos e as consequências financeiras das suas decisões (Kaplan e Norton, 1997).

Os trabalhadores que se relacionam directamente com os clientes necessitam de informação oportuna e credível, sobre a relação global dos mesmos com a organização. Neste contexto, os trabalhadores devem ter informação sobre a rentabilidade de cada cliente, pelo que devem ser informados sobre o segmento a que cada cliente pertence, o que lhes permite avaliar o esforço a desenvolver para a satisfação, não só das necessidades actuais dos clientes mas também das suas necessidades emergentes.

Os trabalhadores do processo operacional da organização, que não estão directamente relacionados com os clientes, necessitam de um *feedback* rápido, credível e oportuno sobre o produto que fabricaram ou sobre o serviço que prestaram (Betancourt, 1999 e Rocha, 2000). A melhoria contínua dos trabalhadores e da sua actuação depende deste factor, pelo que só assim se podem eliminar defeitos e excesso de custos, bem como diminuir tempos e desperdícios dos sistemas de produção.

Todos os trabalhadores têm a necessidade de bons sistemas de informação, facto que deve ser relevado no *Balanced Scorecard*, por exemplo, através de um indicador de acessibilidade à informação estratégica (Kaplan e Norton, 1997).

#### **c) Motivação, delegação de competências e interligação dos objectivos**

Para Rocha (2000) a motivação e a iniciativa dos trabalhadores serão factores fundamentais para o êxito da organização.

A sua medição pode ser feita, por exemplo, através das sugestões dadas por cada empregado, no sentido de melhorar a actuação da organização. Este indicador pode ser complementado com o número de sugestões que são postas em prática e com os proveitos obtidos com a implementação da sugestão, etc. (Kaplan e Norton, 1997).

Assim, as organizações devem implementar um sistema de sugestões, sem esquecer as recompensas aos seus autores, de acordo como os resultados obtidos na melhoria da organização.

Os indutores de actuação para a vinculação individual com a organização, pretendem verificar se os departamentos e os indivíduos têm os seus objectivos articulados com os da organização e com o *Balanced Scorecard* (Kaplan e Norton, 1997).

Deve existir uma ampla divulgação da estratégia e dos objectivos da organização, de modo a que os objectivos individuais se articulem na consecução de um objectivo global.

#### **4.5. Dificuldades na implementação do *Balanced Scorecard***

A implementação de qualquer modelo numa organização origina mudanças, pelo que será normal que existam algumas dificuldades na sua implementação.

O *Balanced Scorecard* não foge à regra e López Viñegla (2002a) assinala que as principais dificuldades que encontrou foram: a falta de definição das actividades geradoras de valor, do ponto de vista dos custos; o facto de se partir do zero quanto ao conhecimento da ferramenta por parte do principal responsável do projecto; o diferente ambiente competitivo que encontrou em cada um dos territórios e o facto dos participantes no projecto possuírem uma formação essencialmente comercial.

De acordo com Martínez Ramos (2003), as principais dificuldades que poderão existir aquando da implementação do *Balanced Scorecard* são:

- Existência de objectivos confusos;
- Falta de participação dos membros da organização;
- Valores dos indicadores contraditórios;
- Falta de um sistema de informação e *feedback*;
- Falta de compromisso por parte dos gestores;
- Falta de enfoque na estratégia.

Epstein e Manzoni (1998) também descrevem algumas dificuldades sendo algumas delas coincidentes com as apresentadas por Martínez Ramos (2003). A primeira relaciona-se com a impossibilidade que os órgãos de gestão têm na definição de uma estratégia clara, concisa e partilhada. Esta dificuldade é originada pela falta de clareza da estratégia ou pelas diferentes visões que os gestores têm da mesma.

Outra dificuldade relaciona-se com a necessidade de recolha de dados específicos para o *Balanced Scorecard*, que as organizações tradicionalmente não têm. Este facto, conjugado com outros, pode originar um aumento de trabalho, o que pode levar à recusa deste modelo, pelos gestores (Epstein e Manzoni, 1998).

Acresce que muitas organizações já abandonaram iniciativas do mesmo tipo, o que pode levar os funcionários, cansados de mudanças, a não se esforçarem o suficiente para que o modelo funcione (Sousa e Rodrigues, 2002).

A protecção dos alicerces do poder por parte dos gestores é outra das dificuldades encontradas. Por vezes, os gestores departamentais criam mecanismos de informação secundários, inacessíveis aos gestores de topo e aos subordinados, como forma de se protegerem. Este facto dificulta a implementação do *Balanced Scorecard*, dado que este exige uma elevada transparência da parte de todos.

A última resistência apresentada por Epstein e Manzoni (1998) relaciona-se com a necessidade de manutenção e prosperidade do *Balanced Scorecard*, concorrendo com outros mecanismos de informação e gestão. Será fundamental que sejam evidenciadas as vantagens da utilização das várias perspectivas e dos indicadores não financeiros.

As dificuldades apresentadas podem ser ultrapassadas se se verificar a existência de um grande envolvimento quer dos gestores quer de todos os agentes da organização. Será então fundamental, tal como se viu em pontos anteriores, que exista um envolvimento de toda a organização no processo de implementação do *Balanced Scorecard*.

#### 4.6. O *Balanced Scorecard* e a gestão estratégica

##### 4.6.1. A gestão estratégica

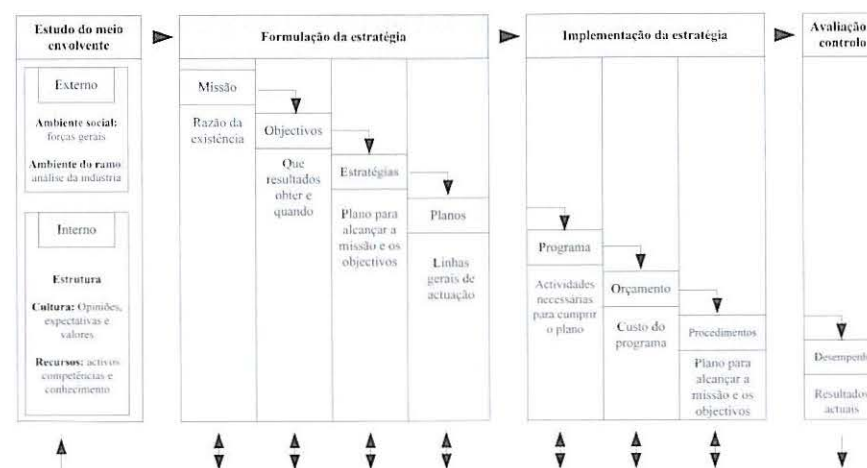
Segundo Amat Salas e Dows (1998), a estratégia será o processo através do qual uma organização tenta obter uma posição competitiva de longo prazo. Astrilhan *et al.* (2004) acrescentam que será o conjunto de acções previamente identificadas, que permitem atingir os objectivos de longo prazo.

A orientação estratégica das organizações é cada vez mais um factor preponderante para o êxito. Neste sentido, Wheelen e Hunger (2002) afirmam que deve existir uma gestão estratégica, da qual resultam as seguintes vantagens:

- Clarificação da visão estratégica da organização;
- Centralização no que é estrategicamente importante;
- Melhoria no entendimento de uma mudança rápida.

Para os mesmos autores, a gestão estratégica baseia-se em quatro elementos básicos (Figura 4.8.): estudo do meio envolvente; formulação da estratégia; implementação da estratégia e avaliação e controlo.

Figura 4.8. Modelo de gestão estratégica



Fonte: Wheelen e Hunger (2002:10)

No estudo do meio envolvente deve ser analisado todo o tipo de informação, interna e externa, tentando aproximar os vários agentes à organização. Será fundamental identificar os vários factores estratégicos que poderão influenciar o futuro da organização (Wheelen e Hunger, 2002).

Os mesmos autores acrescentam que o método a utilizar nesta fase poderá ser a análise SWOT<sup>27</sup>. Neste sentido, será fundamental que na análise externa sejam identificadas as ameaças e as oportunidades e na análise interna as forças e as fraquezas da organização.

Na formulação da estratégia, as organizações devem, tendo por base as forças e fraquezas, desenvolver planos de longo prazo que permitam ultrapassar as ameaças e aproveitar as oportunidades (Wheelen e Hunger, 2002).

Na formulação da estratégia deve definir-se a missão (objectivos gerais a alcançar pela organização, quer a curto como a longo prazo) e os

<sup>27</sup> Strengths, Weaknesses, Opportunities and Threats.

planos de acção que permitam atingir os objectivos (Amat Salas e Dowds, 1998 e Amat Salas e Soldevila García, 1999).

A definição de uma estratégia clara pode ser um processo bastante difícil numa grande organização. Mais difícil será transformar essa estratégia em acções concretas (Epstein e Manzoni, 1998). A implementação da estratégia será o processo pelo qual as estratégias e os planos são postos em acção, através dos programas, orçamentos e procedimentos (Wheelen e Hunger, 2002).

O último elemento do processo de gestão estratégica é a avaliação e controlo. Neste processo terão de ser controlados e avaliados os resultados das actividades desenvolvidas, no sentido de poderem ser implementadas medidas correctivas (Wheelen e Hunger, 2002).

Para Figueiredo (2002) e Bukh *et al.* (2002) a definição de uma estratégia clara e concreta pode ser conseguida através da utilização do *Balanced Scorecard*.

No seguimento desta ideia, Amat Salas e Dowds (1998), Amat Salas e Soldevila García (1999) acrescentam que o processo de formulação e revisão da estratégia deve estar intimamente relacionado com o processo de desenvolvimento do *Balanced Scorecard*. Segundo Headley (1998) e Camaleño Simón (2000), o desenvolvimento de um *Balanced Scorecard* traduz-se numa oportunidade de ouro para debater, clarificar e documentar a estratégia da organização.

De acordo com Camaleño Simón (1998) e Hanson e Towle (2000), o *Balanced Scorecard* contribui para formular e comunicar a estratégia e vincular os objectivos dos empregados com os da organização. Permite também que se motivem e formem todos os colaboradores e que se melhore e redesenhe continuamente a estratégia.

Quinlivan (2000), Blanco Dopico *et al.* (2001), Kanji e Moura e Sá (2002) e Storey (2002) referem ainda que a principal vantagem do *Balanced Scorecard* se relaciona com a possibilidade de traduzir a visão e a estratégia em objectivos e medidas tangíveis, tendo por base os indicadores para comunicar e medir a implementação da estratégia.

Chang e Chow (1999) e Gumbus *et al.* (2003) vão mais longe e defendem que o *Balanced Scorecard* deverá acompanhar permanentemente o processo de planeamento estratégico.

O *Balanced Scorecard* tem três componentes principais: missão, estratégias e indicadores (ou medidas). Os indicadores ou medidas devem incluir um quarto elemento que são os objectivos (Headley, 1998).

Na formulação da estratégia deve definir-se a missão e os planos de acção que permitirão alcançar os objectivos (Amat Salas e Dowds, 1998). Neste processo terão de ser identificados os factores chave de sucesso, que serão os aspectos controláveis em que a organização deve sobressair para alcançar os seus objectivos (Amat Salas e Dowds, 1998).

O *Balanced Scorecard* deve transformar o objectivo e a estratégia de uma unidade de negócio em objectivos e indicadores tangíveis.

Para López Viñegla (2002b), o *Balanced Scorecard* não é apenas um sistema de medição estratégica mas também um sistema de controlo e de gestão, em virtude de acompanhar a estratégia de longo prazo, o que permite:

- Clarificar e traduzir ou transformar a visão e a estratégia;
- Comunicar e vincular os objectivos e indicadores estratégicos;
- Alinhar os objectivos departamentais e pessoais;
- Planificar, estabelecer objectivos e alinhar as iniciativas estratégicas;
- Aumentar o *feedback* e formação estratégica.

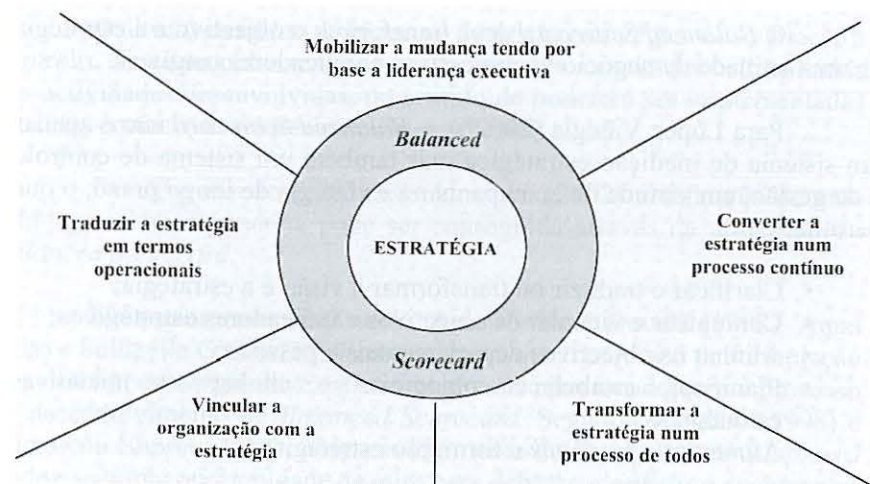
Segundo López Viñegla (2002b), existem já muitas organizações que estão a utilizar o *Balanced Scorecard* como uma “pedra angular” no sistema de gestão estratégica. O mesmo autor defende que este instrumento permite cobrir um vazio que existia nas organizações, traduzido na desconexão entre o desenvolvimento e formulação da estratégia e a sua implementação.

Desta forma, o *Balanced Scorecard* deve ser utilizado pelas organizações para (Kaplan e Norton, 1997):

- Estabelecer e comunicar a estratégia e instruções;
- Distribuir e aplicar recursos;
- Definir os objectivos e instruções individuais, de equipa e de departamentos;
- Proporcionar *feedback*.

Segundo Kaplan e Norton (2001a) as organizações que se baseiam na estratégia assentam nos seguintes princípios (Figura 4.9): traduzir a estratégia em termos operacionais; vincular a organização com a estratégia; estabelecer a estratégia como um trabalho diário de todos na organização; fazer da estratégia um processo contínuo; apoiar a mudança tendo por base a liderança dos gestores.

**Figura 4.9.** Princípios de uma organização que se baseie na estratégia



Fonte: Adaptado de Kaplan e Norton (2001a:16)

A tradução da estratégia em termos operacionais pode ser efectuada com a ajuda do *Balanced Scorecard*, o que permite que a organização utilize os seus recursos e capacidades para criar valor de longo prazo (Figueiredo, 2002). Assim, o *Balanced Scorecard* permite descrever e comunicar uma estratégia de forma coerente e clara. Segundo Kaplan e Norton (2001a), terá de ser criado um quadro geral para descrever e aplicar a estratégia, que deve ser tão ou mais importante do que os utilizados pelos directores financeiros. Esse quadro, designado de mapa estratégico, será uma estrutura lógica e completa que deve descrever a estratégia.

O mapa estratégico será representado por uma estrutura, onde cada indicador do *Balanced Scorecard* é uma parte integrante de uma cadeia de relações de causa-efeito. Esta metodologia permite a ligação dos indicadores de desempenho com os resultados esperados (Kaplan e Norton, 2001a).

O segundo princípio, vincular a organização com a estratégia, mostra a forma como eliminar as dificuldades funcionais das estruturas tradicionais da organização. Essas dificuldades são eliminadas com a constituição de estruturas formais de informação com objectivos e prioridades estratégicas. Assim, são transmitidas mensagens e prioridades estratégicas coerentes para todas as unidades da organização (Figueiredo, 2002).

A transformação da estratégia num processo global, permite que os empregados conheçam e compreendam a estratégia de forma a que actuem, num trabalho diário, para a sua consecução.

As organizações que se baseiam na estratégia conseguem também fazer com que esta seja um processo contínuo. Neste sentido, verifica-se a necessidade da elaboração de uma gestão estratégica, que Kaplan e Norton (2001a) chamam de duplo elo. Esta metodologia permite que sejam questionadas continuamente as premissas que serviram de base à definição da estratégia, por forma a poder verificar-se a sua reestruturação constante. Para o cumprimento deste princípio será fundamental que exista um *feedback* estratégico permanente.

Quanto ao quinto princípio, Figueiredo (2002) assinala a mobilização da mudança tendo por base a liderança executiva. Assim, o sucesso organizacional depende do consenso e envolvimento de toda a equipa executiva. Esta equipa tem um papel preponderante no seguimento da implementação da estratégia, pois possibilita o seu impulsionamento e a introdução das mudanças necessárias.

#### 4.6.2. Dificuldades na implementação da estratégia

As dificuldades em definir e implementar a estratégia podem constituir uma barreira à implementação, com sucesso, do *Balanced Scorecard*. A explicação para esta dificuldade pode estar na confusão e na falta de consenso sobre o que é a estratégia. Não percebendo a estratégia, dificilmente se conseguirá executá-la eficientemente, seja no sector público ou privado.

Joyce (2000) e Niven (2003) argumentam que o centro da questão está na execução da estratégia e não sua formulação ou definição. A rápida mudança da cultura organizacional, a falta de conhecimento e de controlo da estratégia e a incapacidade dos gestores de topo imporem, às outras pessoas da organização, as decisões tomadas, constituem graves problemas na execução da estratégia (Joyce, 2000).

Os resultados revelados pela revista *Fortune*, sobre um estudo realizado em 1999, mostraram que cerca de 70% das falências de empresas se deve a uma má execução da estratégia e não à sua definição (Niven, 2003). O autor aponta a existência de quatro barreiras na execução da estratégia, explicadas no quadro 4.3., estando elas relacionadas com a visão estratégica, as pessoas, os recursos, e os gestores<sup>28</sup>.

**Quadro 4.3.** Barreiras na implementação da estratégia organizacional

Barreiras	Explicação
Visão estratégica	A falta de visão e de compreensão da estratégia. É fundamental perceber onde se pretende chegar e por onde se deve caminhar para que a execução permita alcançar os resultados definidos.
Pessoas	As pessoas podem constituir outra barreira devido aos planos de incentivos financeiros que podem levar à obtenção de resultados a curto prazo, sem haver uma visão a médio e longo prazo.
Recursos	Os recursos constituem a base de uma boa gestão. Assim, uma boa gestão dos mesmos requer uma ligação entre os orçamentos e a estratégia. O orçamento tem de estar relacionado com os objectivos estratégicos e com as prioridades para cada ano económico.
Gestores	Os gestores podem também constituir uma barreira à execução da estratégia quando não procuram informar, comunicar, discutir e debater a estratégia com todos os trabalhadores da organização, executando-a, por vezes, de acordo com interesses próprios.

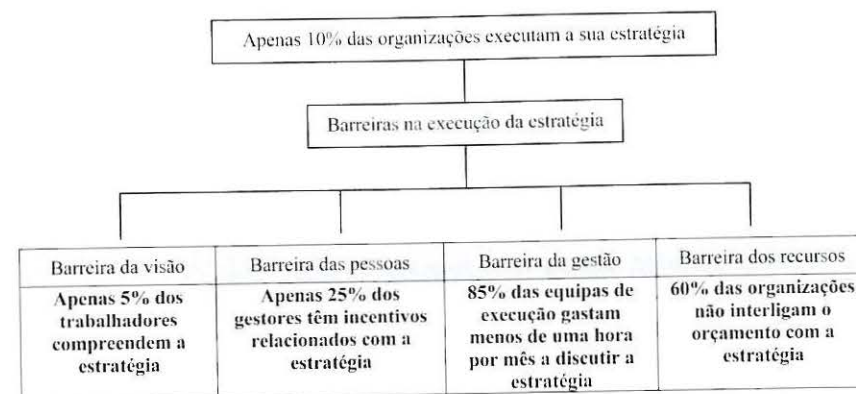
Fonte: Adaptado de Niven (2003:11 a 13)

Mas o problema da implementação da estratégia parece ser ainda mais grave em organizações públicas e sem fins lucrativos, como defendem Kaplan (2001) e Kaplan e Norton (2001b). Estas organizações tendem a preocupar-se mais com os programas e iniciativas a implementar e não com os *outputs* e *outcomes* que a organização deve atingir. Consequentemente, a avaliação de desempenho incide sobre os procedimentos e as iniciativas implementadas e não sobre o alcance dos objectivos estratégicos. A estratégia não é apenas o que a organização pretende fazer, mas, também, o que ela decide não fazer, sendo esta uma mensagem particularmente relevante para organizações do sector público (Porter, 1996). Com uma boa definição da estratégia, está dado o primeiro passo para o desenvolvimento do *Balanced Scorecard*, nomeadamente no sector público onde por vezes esta aparece mal definida. “*O início de qualquer sistema de desempenho tem de ser uma clara definição da estratégia.*” (Kaplan, 2001:360).

<sup>28</sup> Estas barreiras são comuns ao sector público e privado.

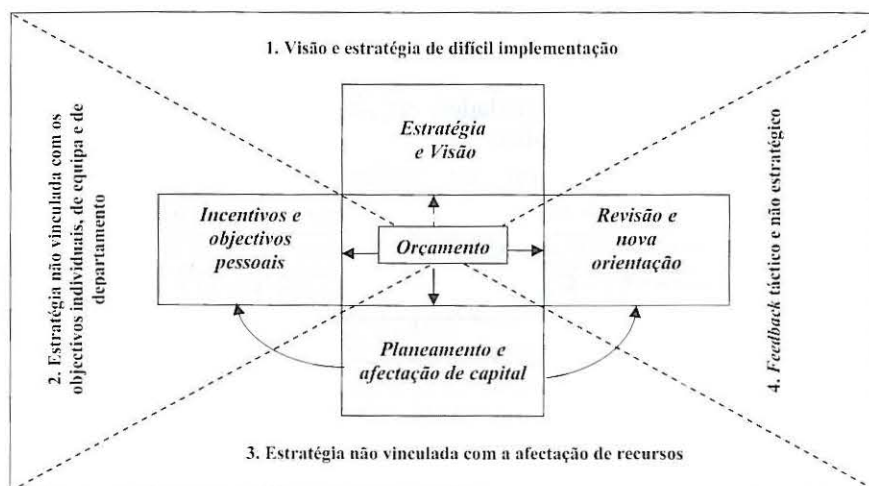
Para melhor compreender a dificuldade da definição e implementação da estratégia organizacional, a figura 4.10. apresenta as principais conclusões de Niven (2003), onde é analisado o grau de dificuldade em cada uma das barreiras identificadas na tabela anterior.

**Figura 4.10.** Dificuldades na implementação da estratégia organizacional no sector público



Fonte: Niven (2003:11)

Segundo Kaplan e Norton (1997), a implementação eficaz da estratégia depara-se com quatro dificuldades específicas, conforme se pode verificar na figura 4.11.: visões e estratégias de difícil implementação; estratégias que não estão vinculadas com os objectivos individuais, de equipa e do departamento; estratégias que não estão vinculadas com a afectação de recursos a curto e longo prazo; *feedback* tático e não estratégico.

**Figura 4.11.** Dificuldades na implementação da estratégia

Fonte: Kaplan e Norton (1997:206)

A primeira dificuldade que se apresenta na implementação da estratégia, na óptica de Kaplan e Norton (1997), reside no facto de, muitas vezes, a organização não conseguir traduzir a sua visão e estratégia de forma a poder actuar em consequência. Desta forma, Giollo (2002) refere que se torna difícil traduzir a visão e a missão em acções concretas, o que origina fragmentação e sub optimização de esforços.

Outra dificuldade surge quando os objectivos estratégicos de longo prazo não são traduzidos em objectivos departamentais, individuais e de equipas (Giollo, 2002). Ao contrário, a actuação departamental é medida com base no cálculo dos desvios financeiros e as equipas e os indivíduos dos departamentos preocupam-se apenas com a consecução de objectivos de curto prazo. Esta dificuldade advém do fracasso dos gestores de recursos humanos em facilitar a equiparação dos objectivos individuais e de equipas com os objectivos gerais da organização (Kaplan e Norton, 1997).

A terceira dificuldade centra-se no impedimento de vincular programas de actuação e afectação de recursos com as prioridades estratégicas de longo prazo. Niven (2003) afirma que muitas organizações têm processos independentes para a planificação estratégica de longo prazo e para os orçamentos anuais. As grandes iniciativas como a reengenharia não são prioridade no impacto estratégico e as revisões mensais ou trimestrais

centram-se na explicação dos desvios e não no progresso para a consecução dos objectivos estratégicos (Giollo, 2002). Esta dificuldade poderá ser atribuída aos responsáveis do planeamento estratégico e financeiro, por não considerarem que os seus esforços deveriam ser integrados e não vistos individualmente.

Por último, a ausência de *feedback*, da forma como está a ser implementada a estratégia e se está a funcionar, será outra dificuldade. Genericamente, os sistemas de gestão actuais proporcionam um *feedback* único sobre a actuação de curto prazo e, fundamentalmente, sobre indicadores financeiros.

#### 4.6.3. O *Balanced Scorecard* e a eliminação das dificuldades na implementação da estratégia

As dificuldades apresentadas no ponto anterior podem ser ultrapassadas através da utilização do *Balanced Scorecard* como um sistema central da gestão estratégica. De seguida será apresentada a forma como esse instrumento poderá eliminar essas dificuldades.

##### i - Percepção da estratégia do topo à base

Para Brewer (2003) o mais importante aquando da implementação do *Balanced Scorecard* é definir a estratégia. A sua implementação começa pela educação e envolvimento dos agentes que vão executá-la (Betancourt, 1999).

Nas organizações de hoje verifica-se a necessidade de partilhar a estratégia e visão de longo prazo com todos os trabalhadores. Este aspecto pode ser conseguido através da utilização do *Balanced Scorecard*, que permite e incentiva à participação de todos na formulação e implementação da estratégia (Betancourt, 1999). Segundo Fernández (2002) um bom *Balanced Scorecard* deve permitir a transmissão de informação não só de baixo para cima mas também de cima para baixo.

Será fundamental, para uma organização, que os seus trabalhadores conheçam a estratégia, podendo, posteriormente, avaliar a forma como a actuação individual intervém na mesma (Betancourt, 1999). Niven (2003) assinala que os empregados poderão desta forma concentrar as suas energias e actividades diárias na consecução dos objectivos.

Para além do conhecimento que todos os intervenientes internos devem ter da estratégia, será fundamental que esta seja também conhecida pelos agentes externos mais importantes (Betancourt, 1999).

A comunicação da estratégia e vinculação com os objectivos individuais, conseguida pelo *Balanced Scorecard*, cria uma compreensão e um compromisso partilhado entre todos os agentes da organização. "Quando todo o mundo compreender os objectivos de longo prazo da unidade de negócio, bem como a estratégia para alcançar esses objectivos, todos os esforços e iniciativas da organização poderão relacionar-se com os processos de transformação necessários." (Kaplan e Norton, 1997:214).

A comunicação dos objectivos estratégicos a toda a organização torna-se difícil quando esta tem um elevado número de agentes. Neste sentido, as grandes organizações podem utilizar vários mecanismos inter-relacionais para traduzir a estratégia e o *Balanced Scorecard* em objectivos e indicadores divisionais que interfiram nas prioridades individuais e de equipa. Os referidos mecanismos são: programas de comunicação e formação; programas de estabelecimento de objectivos e criação de sistemas de incentivos.

A comunicação da visão e da estratégia aos trabalhadores deve ser considerada, pela organização, como uma campanha de *marketing* interno (Betancourt, 1999). A ideia será aumentar a compreensão de cada indivíduo em relação à estratégia da organização e aumentar a motivação para que actuem de forma a atingir os objectivos estratégicos.

O programa de comunicação e formação deve ser periódico e muito exaustivo. Neste sentido, deverá ser feito através de reuniões, folhetos, vídeos, anúncios electrónicos, etc.. (Kaplan e Norton, 1997 e Betancourt, 1999). No entanto, para que sejam eficazes devem estar interligados num esforço de comunicação que esteja orientado para o alinhamento estratégico de longo prazo (Wagner, 2004).

No âmbito da comunicação, levanta-se a questão de saber se o *Balanced Scorecard* deve ser comunicado aos accionistas. Regra geral, as organizações apenas estão disponíveis para fornecer, aos agentes externos, a informação exigida legalmente. Este facto surge por vários motivos. Sendo o *Balanced Scorecard* a tradução da estratégia, a sua divulgação poderia permitir aos concorrentes uma adaptação ou sabotagem. Por outro lado, a divulgação do *Balanced Scorecard* permite aos accionistas uma avaliação da actuação dos gestores, podendo estes duvidar da sua actuação.

Por último, verifica-se que os investidores não dão grande importância à informação não financeira, mais especificamente quando esta traduz os objectivos de longo prazo (Kaplan e Norton, 1997).

Como o *Balanced Scorecard* integra a perspectiva financeira, será importante divulgá-lo aos accionistas, que podem complementar essa informação com as restantes perspectivas. A comunicação dos objectivos e indicadores do *Balanced Scorecard* é o primeiro passo para se conseguir o compromisso individual com a estratégia da organização. Para esse efeito será necessário que os objectivos e indicadores estratégicos de alto nível sejam traduzidos em acções individuais que depois de atingidas contribuam para os objectivos globais (Betancourt, 1999).

O desdobramento vertical dos indicadores era mais fácil de ser feito quando se tratavam apenas os financeiros. Nos dias de hoje é mais difícil fazê-lo com indicadores não financeiros, tais como a satisfação dos clientes e a disponibilidade de sistemas de informação. Neste aspecto, o *Balanced Scorecard* poderá ter um papel preponderante, pois identifica os indutores da estratégia ao mais alto nível. As relações de causa-efeito dos vários indicadores do *Balanced Scorecard* podem ser utilizadas para conduzir a selecção de indicadores e objectivos de nível mais baixo, sendo estes consistentes com os de alto nível. Um dos modelos utilizados é o desenvolvimento de indicadores em cascata, partindo dos níveis mais altos para os mais baixos da organização (Betancourt, 1999).

Neste sentido, o *Balanced Scorecard* deverá traduzir-se num sistema de indicadores vinculado para os indivíduos, equipas e departamentos de mais baixo nível (Kaplan e Norton, 1997).

Outro problema que se coloca é a forma de vincular os sistemas formais de compensações com o *Balanced Scorecard*, e o modo de o fazer (Kaplan e Norton, 1997). Verifica-se a necessidade de criar sistemas de compensação para os indivíduos, por forma a que estes se sintam incentivados na consecução de objectivos individuais. Muitas organizações utilizam compensações financeiras.

A vinculação dos incentivos com o *Balanced Scorecard* é atractiva mas tem riscos subjacentes, como a fiabilidade dos dados para os indicadores.

O *Balanced Scorecard* permite determinar a altura em que deve ser paga a compensação. Isto é, podem ser definidos níveis mínimos para todos

os indicadores estratégicos, e a compensação apenas será dada depois de ultrapassados esses níveis (Kaplan e Norton, 1997). A definição de níveis permite também equilibrar os indicadores de resultados a curto prazo e os indutores da actuação económica futura.

A utilização do *Balanced Scorecard* proporciona uma visibilidade muito maior, no que diz respeito ao esforço e qualidade das decisões dos gestores, do que a utilização dos indicadores financeiros tradicionais.

O incentivo funciona como um exemplo de motivação extrínseca, que poderá ser inadequada para a resolução de problemas de forma criativa e a tomada de decisões inovadoras. Importante é também que exista motivação intrínseca, pois o facto de os indivíduos actuarem com base nas suas crenças e preferências, levará a uma maior criatividade e inovação. O *Balanced Scorecard* incluirá a motivação intrínseca, dado que os objectivos e as acções pessoais dos indivíduos são consistentes com a consecução de objectivos e estratégias da organização (Betancourt, 1999).

## ii - Metas, afectação de recursos, iniciativas e orçamentos

A forma de ultrapassar a dificuldade anteriormente apresentada passa pela integração dos processos de planeamento, afectação de recursos e orçamentação (Kaplan e Norton, 1997).

O *Balanced Scorecard* permite às organizações fazer uma ponte entre a formulação e desenvolvimento da estratégia e a sua implementação, através de uma ligação com o orçamento (Betancourt, 1999 e Sousa e Rodrigues, 2002). Também para Niven (2003) o desenvolvimento do *Balanced Scorecard* proporciona uma excelente oportunidade para unir esses processos.

As organizações para além de terem de vincular as estratégias globais com os objectivos individuais e de equipas, têm também de as vincular com os recursos financeiros e físicos. Os orçamentos de investimento de longo prazo, as iniciativas estratégicas e os encargos anuais devem estar orientados para a consecução de objectivos ambiciosos. Assim, o *Balanced Scorecard* facilita a implementação de uma estratégia integrada com o processo orçamental.

A utilização do *Balanced Scorecard* no processo integrado de orçamentação operacional e de planeamento estratégico necessita de passar por quatro momentos:

- Estabelecer metas;
- Identificar e racionalizar as iniciativas estratégicas;
- Identificar as iniciativas críticas das várias unidades de negócio;
- Afectar, anualmente, os recursos aos orçamentos.

Para comunicar a necessidade de mudar, os gestores devem estabelecer metas para os indicadores, para um prazo de três a cinco anos que, no caso de serem alcançados, transformarão a organização. As metas estabelecidas devem ser ambiciosas mas atingíveis, por forma a motivarem todos os intervenientes.

O *Balanced Scorecard* é uma poderosa ferramenta para conseguir a aceitação de metas agressivas, dado que acentua os vínculos para alcançar melhores resultados nos bons indicadores e não se limita a melhorar indicadores isoladamente (Betancourt, 1999). A inclusão de indicadores de actuação e de resultado no *Balanced Scorecard* permite aos gestores identificar os factores operacionais (investimentos estratégicos, estudo do mercado, produtos e serviços inovadores, qualificação dos funcionários, intensificação dos sistemas de informação) que farão atingir metas financeiras muito ambiciosas. Regra geral, os gestores utilizam metas ambiciosas em relação aos indicadores do *Balanced Scorecard*, no entanto criam intervalos de actuação para os objectivos de alto nível financeiro (Kaplan e Norton, 1997).

Muitas vezes verifica-se a necessidade de desdobrar objectivos quase impossíveis de alcançar em objectivos de menor dimensão. Esta metodologia permite que os vários agentes estejam mais motivados, pois percebem que a consecução dos pequenos objectivos permite atingir o objectivo que à primeira vista seria inalcançável.

Após o estabelecimento de metas para os indicadores financeiros, dos clientes, dos processos internos e de formação e crescimento, terá de se verificar se as iniciativas implementadas permitem alcançá-las ou se será necessária a implementação de novas metas.

*“Quando se utiliza o Balanced Scorecard como uma pedra angular do sistema de gestão de uma empresa, as diversas iniciativas podem centrar-se na consecução dos objectivos, indicadores e metas da organização.”* (Kaplan e Norton, 1997:245).

Segundo Betancourt (1999), o processo de planificação baseado no *Balanced Scorecard*, que permita melhorar a criatividade, baseia-se em três mecanismos:

- 1 - O programa de indicadores para os quais não existem dados;
- 2 - Programas de melhoria contínua relacionados com indicadores de alteração;
- 3 - Iniciativas estratégicas ligadas à melhoria radical dos indutores chave de actuação.

Segundo Kaplan e Norton (1997), após a implementação do *Balanced Scorecard*, verifica-se que não existem dados para vinte por cento dos indicadores definidos. Este facto pode transformar-se num problema de gestão, dado que a inexistência de dados para apoiar uma medida, conduz provavelmente a que o processo de gestão, para um objectivo estratégico, seja inadequado ou inexistente. A forma de ultrapassar este problema passa pela criação de um processo de recolha de dados, que permitirá, à organização, desenvolver iniciativas estratégicas, que permitam não só reunir informação importante, como também facilitar a gestão dos processos internos mais importantes.

O *Balanced Scorecard* proporciona a justificação para a transformação e reengenharia da organização, pois não se limita a aplicar um processo de reengenharia a qualquer processo sectorial. Permite também que se desenvolvam e reestruturem processos que são fundamentais para o êxito estratégico da organização (Betancourt, 1999). Assim, o objectivo de um programa de transformação e reengenharia não deverá ser medido tendo por base a redução de custos, facto que ocorria nos programas convencionais de reengenharia. Será então importante utilizar medidas não financeiras como as reduções dos ciclos operacionais e melhoria da capacidade dos empregados. A utilização destas medidas, no *Balanced Scorecard*, permite que se faça uma ligação entre as mesmas e a actuação financeira futura, o que permite justificar e monitorizar as iniciativas estratégicas (Kaplan e Norton, 1997).

O *Balanced Scorecard* pode ser utilizado para impulsionar programas de transformação e reengenharia, permitindo que a organização se centre em temas que levem ao crescimento e não apenas nos que reduzem custos ou aumentam a eficiência. A forma de estabelecer prioridades para os programas de reengenharia tem por base as relações de causa-efeito.

Quanto às decisões de investimento, estas têm de estar relacionadas com os planos estratégicos. No entanto, na opinião de Kaplan e Norton (1997), existem muitas organizações que não articulam os investimentos com as prioridades estratégicas de longo prazo. Esta situação deve-se à utilização de indicadores financeiros de curto prazo como o período de

recuperação do investimento e os *cash-flows*, que não se relacionam com o desenvolvimento de capacidades estratégicas ou melhorias não financeiras como a qualidade, capacidades dos funcionários, etc.. Estas organizações não incorporam formalmente o desenvolvimento de capacidades de longo prazo nos seus processos e decisões de afectação de recursos. O *Balanced Scorecard* ultrapassa este problema, pois fornece aos gestores um mecanismo para incorporar considerações estratégicas no processo de afectação de recursos.

O *Balanced Scorecard* expressa e articula a estratégia e identifica os indicadores para a sua consecução, podendo as organizações (Kaplan e Norton, 1997):

- Identificar novas iniciativas estratégicas;
- Concentrar uma multiplicidade de iniciativas estratégicas;
- Alinhar os programas de investimento e respectivas despesas.

Se as organizações adoptarem os procedimentos anteriormente apresentados, poderão ultrapassar as divergências entre as metas ambiciosas de longo prazo, para os indutores fundamentais do *Balanced Scorecard* e os níveis de actuação correntes.

Um elemento importante no processo de planificação é a identificação das relações existentes entre as várias unidades de negócio. Essas relações proporcionam a oportunidade para reforçar a acção de ambas e partilhar práticas exemplares. Essas oportunidades passam pelo desenvolvimento e partilha de conhecimentos no que diz respeito a tecnologias críticas, coordenação de esforços de *marketing* em clientes comuns, partilha de recursos de produção e distribuição, quando existam importantes economias de escala ou de diversificação. O *Balanced Scorecard* terá como função proporcionar mecanismos que permitam identificar e explorar essas oportunidades de sinergias entre várias unidades de negócio.

O *Balanced Scorecard* proporciona uma estrutura comum para a organização do processo de planificação dos departamentos de apoio, o que permite que estes compreendam a estratégia de toda a organização e das várias unidades de negócio. Desta forma, os departamentos de apoio podem desenvolver e entregar melhores serviços que ajudem as unidades operacionais e a organização a atingir os seus objectivos estratégicos.

Os processos de planificação e exploração estratégica não podem ser tratados de forma independente. A planificação estratégica deve estar

vinculada com o orçamento de exploração. O processo de estabelecimento de metas abordado anteriormente, fixa as aspirações sobre os aspectos que a unidade de negócio deve atingir, para obter uma boa actuação nos indicadores estratégicos das diferentes perspectivas do *Balanced Scorecard*. Seguidamente, serão afectados os recursos e implementadas iniciativas que permitem ultrapassar o possível desfasamento entre a actuação presente e as metas de longo prazo. No entanto, os gestores necessitam de comprovar continuamente a forma como a estratégia está a ser implementada. Tal é possível, através da formulação de metas específicas de curto prazo para os indicadores do *Balanced Scorecard* (Kaplan e Norton, 1997).

O processo descrito anteriormente alarga o mecanismo orçamental tradicional, incorporando as metas estratégicas e operativas. Assim, podem estabelecer-se metas detalhadas de curto prazo para os indicadores financeiros, mas não esquecendo a actuação de curto prazo dos indicadores e objectivos estratégicos das restantes perspectivas do *Balanced Scorecard*.

Se o processo de estabelecimento de metas de longo prazo for realizado de forma correcta, o processo orçamental de curto prazo terá de traduzir o plano do primeiro ano ou de cinco anos, em orçamentos operativos para indicadores e objectivos estratégicos das quatro perspectivas.

### iii - O *feedback* e o processo de aprendizagem estratégico

A última dificuldade à implementação da estratégia, pode ser ultrapassada caso seja criado "... um processo de *feedback*, análise e reflexão que comprove e adapte a estratégia às condições emergentes." (Kaplan e Norton, 1997:262).

No processo de *feedback* tradicional pressupõe-se que o objectivo proposto não mudará no futuro (Figueiredo, 2002). No entanto, as estratégias das organizações dos dias de hoje, era da informação, não são lineares e estáveis. Este facto faz com que os gestores necessitem de um *feedback* sobre estratégias mais complicadas e inseridas em meios mais competitivos. As estratégias estabelecidas podem, ao longo do tempo, ter de ser alteradas, pelo facto de não estarem adequadas às condições actuais.

O processo de gestão estratégica, tendo por base o *Balanced Scorecard*, terá de recolher dados sobre a estratégia, comprová-la, reflectir se ela está ainda adequada perante os novos desenvolvimentos e solicitar ideias a toda a organização sobre as oportunidades e direcções da nova estratégia (Kaplan e Norton, 1997). O *Balanced Scorecard* é uma "pedra

angular" no sistema de gestão estratégica pois evita desconexões entre o desenvolvimento e formulação da estratégia e a sua implementação (Betancourt, 1999).

Muitas organizações estão a utilizar o *Balanced Scorecard* para alargar os seus processos de revisão da gestão operativos a um processo de formação estratégica, quer operacional quer dos órgãos de gestão.

Assim, e segundo Kaplan e Norton (1997), o processo estratégico baseia-se em três elementos essenciais:

- Uma estrutura estratégica compartilhada;
- Um processo de *feedback* estratégico;
- Um processo de resolução de problemas em equipa.

Sendo o *Balanced Scorecard* uma representação compartilhada da visão da organização, verifica-se que os seus objectivos e indicadores explicitam e comunicam essa visão, por forma a mobilizar a organização (Betancourt, 1999). O processo de formação estratégica define, em termos claros e operacionais, os resultados a atingir por toda a organização.

O *Balanced Scorecard* estabelece um modelo comum de actuação e permite que se observem os impactos da actuação individual nos objectivos globais da organização.

O desenho de um sistema de *feedback* estratégico deve ter como principal objectivo comprovar, analisar e modificar as hipóteses de uma estratégia da unidade de negócio. As relações de causa-efeito, fundamentais no *Balanced Scorecard*, permitem aos gestores definir metas de curto prazo que reflectam as suas melhores previsões sobre os atrasos e os impactos entre as alterações dos indutores de actuação e as alterações aos indicadores de resultados (Betancourt, 1999). No entanto, por vezes não é fácil estabelecer essas relações, mas o simples facto de conseguir que os gestores pensem sistematicamente na sua estratégia, melhorará os sistemas de revisão da gestão.

Uma forma de melhor estabelecer as relações de causa-efeito será a utilização da correlação entre dois ou mais indicadores. A correlação entre essas variáveis proporciona uma confirmação fundamental da estratégia da unidade de negócio (Kaplan e Norton, 1997).

No caso de grandes organizações, passa muito tempo antes de se acumularem os dados suficientes e evidências para obter conclusões estatísticas sobre as correlações e a causalidade entre os indutores do *Balanced Scorecard*.

Relativamente à equipa de resolução de problemas é fundamental que a sua atenção se centre na implementação e avaliação da estratégia (Kaplan e Norton, 1997).

Será fundamental que se mantenha uma perspectiva interdisciplinar, no que se refere às funções, dado que são uma componente importante do processo de formação. A responsabilidade de conseguir os indicadores e mobilizar as iniciativas deverá ser compartilhada por todo o grupo de gestão. Algumas organizações utilizam a cadeia de valor do processo interno para criar equipas interdisciplinares que administrem as diferentes facetas da sua estratégia.

Fundamental será também a realização de reuniões formais de revisão periódica da estratégia. No entanto, uma grande parte das organizações centra as suas reuniões de gestão em temas operativos e não estratégicos (Kaplan e Norton, 1997).

Concluindo, na sociedade da informação em que vivemos, as organizações devem investir nos seus activos intelectuais. Para tal, foi necessário desenvolver um modelo que integrasse medidas não financeiras e qualitativas que complementassem as medidas tradicionais, assumindo-se como um sistema de gestão estratégica - o *Balanced Scorecard*. É neste sentido que o *Balanced Scorecard* surge como um modelo inovador e flexível capaz de clarificar e comunicar a estratégia organizacional, nomeadamente na Administração Pública, em prol do alcance da missão.

## CAPÍTULO V - APLICABILIDADE DO *BALANCED SCORECARD* À ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

### 5.1. Justificação do *Balanced Scorecard* para a Administração Pública

A estrutura do *Balanced Scorecard* analisada anteriormente representa o modelo original desenvolvido por Kaplan e Norton no início da década de 90, do século passado. Contudo, o modelo do *Balanced Scorecard* não pode ser copiado, mas antes deve ser adaptado a cada organização, em função da sua realidade e actividade. Niven (2003), depois de verificar o sucesso do *Balanced Scorecard* em organizações privadas e a sua utilização em cerca de 50% das empresas cotadas no *Fortune 1000*<sup>29</sup>, procurou analisar a sua aplicabilidade às organizações públicas e às organizações sem fins lucrativos. O autor defende que o modelo desenvolvido por Kaplan e Norton assume-se relevante para grandes e pequenas organizações, sejam públicas, privadas ou sem fins lucrativos.

O aumento da competitividade, as restrições orçamentais, o aumento das expectativas da sociedade, a rápida mudança tecnológica e a necessidade de sobrevivência exigem uma rápida capacidade de adaptação das organizações do sector público e a utilização de novas fontes de financiamento. A difícil conjuntura que se faz sentir justifica a adopção desta ferramenta também em organizações onde o lucro não é o principal objectivo.

No contexto de avaliação de desempenho da Administração Pública e da agenda das reformas da NGP, o *Balanced Scorecard* assume-se um instrumento com potencial crescimento nestas organizações. Apesar desta ferramenta ter surgido da necessidade de desenvolver uma estrutura capaz de avaliar o desempenho no sector privado, tendo em conta a estratégia e os objectivos definidos, Kaplan (2001) e Niven (2003) referem que o *Balanced Scorecard* se aplica a qualquer organização, nomeadamente em entidades públicas e entidades sem fins lucrativos. Na realidade, qualquer organização, seja pública ou privada, necessita de comunicar a sua estratégia

<sup>29</sup> Bolsa de valores onde estão representadas as 1000 maiores empresas americanas.

e os seus objectivos, bem como as medidas de desempenho em todos os níveis da organização, logo o *Balanced Scorecard* é um modelo aplicável também à Administração Pública, desde que devidamente adaptado.

Por outro lado, as pressões exercidas, nos últimos anos, sobre os serviços públicos em geral, para a contenção da despesa pública e para a utilização de instrumentos de gestão estratégica, que permitam uma maior racionalização dos recursos disponíveis, justifica a adopção deste instrumento também no sector público. A elevada escassez de recursos, a existência de uma sociedade mais conhecedora dos seus direitos e, logo, mais reivindicativa, e a exigência de maior responsabilidade e melhores resultados por parte dos contribuintes, levam à necessidade de informação sobre os índices de eficiência, eficácia e economia dos serviços fornecidos (Ho e Chan, 2002). Nesse sentido, é necessário recorrer a instrumentos de gestão privada, tal como o *Balanced Scorecard*, que contempla informação financeira e não financeira.

Niven (2003) aponta três factores essenciais que justificam a aplicação do *Balanced Scorecard*, nomeadamente na Administração Pública. Primeiro, os escândalos financeiros e contabilísticos, que se verificaram nos finais do século XX, conduziram a uma procura crescente de maior responsabilidade e transparência na actuação de qualquer organização; segundo, as medidas financeiras revelam-se limitadas e insuficientes para o processo de tomada de decisão; e, terceiro, a incapacidade de grande parte das organizações executar, eficazmente, a sua estratégia.

Irwin (2002) defende que o *Balanced Scorecard* pode funcionar como uma ferramenta muito eficaz ao permitir assegurar a compreensão do papel da estratégia nas organizações públicas sem fins lucrativos. Para Aibar Guzmán (2003) a implementação do *Balanced Scorecard* na Administração Pública favorece a introdução de uma perspectiva estratégica. Este facto permite relacionar os objectivos de curto e longo prazo e vinculá-los com a duração dos mandatos políticos. Por outro lado, a sua implementação nas organizações públicas poderá implicar uma grande reforma na medida em que se acaba com a planificação apenas para o período de vida dos programas políticos (Vivas Urieta, 1998).

O *Balanced Scorecard* pode contribuir para a melhoria da eficácia, eficiência e da qualidade da Administração Pública. Kaplan e Norton (1997) referem que, na Administração Pública, o *Balanced Scorecard* potencia a razão principal da sua existência (servir os clientes e eleitores e não apenas controlar os gastos orçamentais) e permite a comunicação, aos eleitores,

aos empregados e à sociedade em geral, dos resultados e dos indutores de actuação que permitirão alcançar os objectivos estratégicos.

Azúa (1998) menciona que as vantagens da utilização do *Balanced Scorecard* na Administração Pública são:

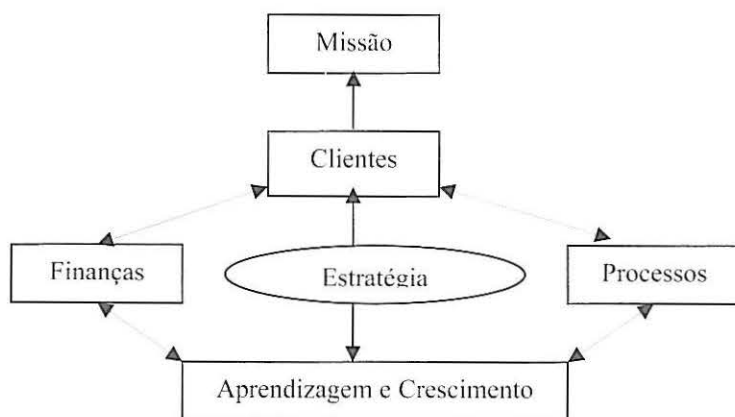
- Favorecer a transparência da gestão pública, o que agrada aos cidadãos mas preocupa os políticos;
- Desenvolver uma cultura mais empreendedora na gestão pública;
- Equilibrar a gestão pública entre a acção de curto prazo e a gestão de longo prazo.

Assim, a aplicação do *Balanced Scorecard* em organizações onde o lucro não é o fim a atingir tem crescido significativamente nos últimos anos, o que revela a dinâmica, a flexibilidade e adequação deste modelo de gestão a qualquer tipo de organização.

## 5.2. Alterações ao *Balanced Scorecard* original

A definição de um novo modelo para medir e gerir o desempenho na Administração Pública tem merecido a preocupação de vários investigadores. A aplicabilidade do *Balanced Scorecard* às organizações públicas é defendida por vários autores, desde que a sua implementação se adapte à realidade concreta e à missão de cada instituição. As relações de causa-efeito entre as medidas e as perspectivas que integram o *Balanced Scorecard* devem ter por base os objectivos centrais da organização que, sendo variáveis entre elas, podem implicar mudanças no modelo original.

Como adaptar o modelo original do *Balanced Scorecard* às organizações sem fins lucrativos e entidades públicas para que este instrumento seja implementado com sucesso em organizações onde o lucro e o desempenho financeiro não são o objectivo central? A satisfação das necessidades da comunidade e a melhoria do bem-estar público fazem do sector público um sector específico, com uma missão geral que se distingue da do sector privado. Assim, Niven (2003) defende algumas alterações ao modelo original. A figura 5.1. representa a estrutura do *Balanced Scorecard* para o sector público, segundo o autor, sendo esta constituída pelas perspectivas dos clientes, dos processos, das finanças e da aprendizagem e crescimento, devendo a missão organizacional ocupar o topo dessa estrutura.

**Figura 5.1.** Estrutura do *Balanced Scorecard* no sector público

Fonte: Adaptado de Niven (2003:32)

Uma primeira alteração está relacionada com a posição cimeira ocupada pela missão organizacional, estando todas as perspectivas de desempenho interligadas de modo a concretizá-la. A missão passa a estar no topo da estrutura, significando que, em primeiro lugar, é necessário perceber a razão da existência da organização e quem é que ela serve. Por outro lado, há uma maior importância atribuída à perspectiva dos clientes, em detrimento da perspectiva financeira, devido ao facto do foco não ser colocado nos investidores e na maximização do seu valor, mas sim na satisfação das necessidades da sociedade (Niven, 2003).

Apesar das alterações referidas, a perspectiva financeira continua a existir no *Balanced Scorecard* para o sector público. Niven (2003) defende que não há *Balanced Scorecard* sem a perspectiva financeira, pois não é possível operar com sucesso sem recursos financeiros. As medidas financeiras vão determinar o sucesso ou as limitações da actividade pública e, conseqüentemente, a concretização da sua missão, por isso ela continua a existir. No sector público esta perspectiva foca essencialmente os custos com a actividade pública e a forma como lidar com a escassez de recursos, e não a obtenção do lucro como no sector privado. O desempenho financeiro, no sector público, não é um objectivo em si mesmo mas sim um meio através do qual se concretizam os fins, como a satisfação dos clientes e da comunidade em geral através da produção de bens e serviços públicos.

A perspectiva dos processos internos também faz parte do modelo do *Balanced Scorecard* para o sector público, sendo fundamental identificar os processos internos críticos para criar valor para os clientes. Os processos escolhidos devem estar directamente relacionados com os objectivos e medidas escolhidas para a perspectiva do cliente, de forma a melhorar os seus *outcomes*. Por exemplo, o tempo médio de resposta a um pedido de um cliente passa, necessariamente, por uma melhoria nos processos internos e na sua gestão.

Por último, a perspectiva da aprendizagem e do crescimento também integra o modelo do *Balanced Scorecard* adaptado ao sector público, pois também estas organizações necessitam de ter pessoas devidamente qualificadas, capazes, dedicadas e orientadas para o alcance da missão organizacional. Os trabalhadores e as infra-estruturas organizacionais representam a base do *Balanced Scorecard*, dado que a melhoria dos processos internos, a posição financeira e a satisfação das necessidades dos clientes vai depender, em grande parte, das capacidades dos trabalhadores e dos instrumentos que estão à sua disposição. Esta perspectiva é, por vezes, ignorada, pondo em causa o sucesso na implementação do *Balanced Scorecard*. “Trabalhadores motivados, com adequadas aptidões e ferramentas, operando num clima organizacional sustentável, são os ingredientes chave para melhorar os processos, trabalhar com limitações financeiras e, finalmente, satisfazer os clientes e conduzir ao sucesso da missão.” (Niven, 2003:35).

A estrutura apresentada por Niven (2003) atribui também uma relevância diferente a cada perspectiva. Assim, as perspectivas poderão ser diferentes caso se trate de uma organização com fins lucrativos ou de um organismo público (Amat Salas e Dowds, 1998).

Mora Corral e Vivas Urieta (2001) registam também que as relações causais entre os vários indicadores do *Balanced Scorecard*, bem como o peso relativo de cada perspectiva será diferente, caso se trate de uma organização pública ou privada. Segundo Müller (2001), o *Balanced Scorecard* baseado nas quatro perspectivas propostas por Kaplan e Norton poderá apresentar alguma fragilidade como instrumento de gestão. Olve *et al.* (2000) e Monteiro Pessoa (2000) também se questionam sobre a possibilidade de fazer alterações nas perspectivas do *Balanced Scorecard* para a Administração Pública. Neste sentido, defendem que, tal como no sector privado, deveria estar dividido em sectores temporais: ontem, hoje e amanhã.

Esta divisão permite considerar os aspectos financeiros como uma revisão do passado e as outras áreas como indicadores de preparação para o futuro.

Estes autores defendem que em vez da perspectiva financeira, os organismos públicos deveriam descrever os resultados do seu trabalho ou da sua actividade em termos mais amplos, isto é considerando um modelo de *input-output*. Esta visão tem como base o facto de uma instituição pública ter de se preocupar essencialmente com os benefícios sociais e não excessivamente com os proveitos financeiros. Nestas circunstâncias, Rocha (2000) considera que a perspectiva financeira deve ser designada de responsabilidade financeira. Esta mudança está associada ao facto de as instituições da Administração Pública não terem como objectivo principal, nesta perspectiva, a obtenção do lucro mas apenas o equilíbrio financeiro que funcione como suporte às restantes perspectivas.

Os indicadores mais utilizados na perspectiva financeira relacionam-se com o lucro ou recuperação do investimento. No entanto, para a Administração Pública estes objectivos não são fundamentais. Assim, na perspectiva de responsabilidade financeira será mais importante definir indicadores relacionados com as receitas e despesas (Rocha, 2000), ou seja, com o equilíbrio orçamental.

Ribeiro (2005) considera que os organismos da Administração Pública não devem apenas demonstrar de que forma aplicam os meios financeiros que lhes foram atribuídos pelas entidades competentes. Terá de existir uma preocupação de demonstrar que a gestão se baseou nos princípios de economia, eficiência e eficácia. Essa demonstração poderá ser conseguida através da utilização da contabilidade patrimonial ou financeira, que, de entre outros aspectos, permite conhecer os bens e os créditos da entidade, os fundos próprios e as suas obrigações. Verifica-se, então, que deverão, no âmbito da sua estratégia, definir, para além de objectivos orçamentais, os objectivos financeiros.

Neste sentido, Ribeiro (2005) refere que a conjugação da gestão dos recursos disponíveis com os princípios de economia, eficiência e eficácia, preconizam a criação de uma perspectiva de responsabilidade financeira e orçamental.

O êxito das organizações públicas deverá ser medido em termos de efectividade e eficiência para satisfazer as necessidades dos cidadãos (Betancourt, 1999; Rivera e Sáenz, 2001). Vivas Urieta (1998) acrescenta

que será razoável insistir na perspectiva do cliente-cidadão, dado que a missão das organizações públicas é satisfazer as necessidades dos cidadãos. Também Irwin (2002) partilha desta opinião, afirmando que a perspectiva do cliente deve estar no topo do mapa estratégico.

Para Amat Salas e Soldevila García (1999) o *Balanced Scorecard* para as organizações públicas deve dar uma maior relevância à perspectiva dos clientes e menos à perspectiva financeira. Deste modo, os resultados financeiros deixam de ser o objectivo principal da organização, e passam a ser uma restrição que terá de ser optimizada.

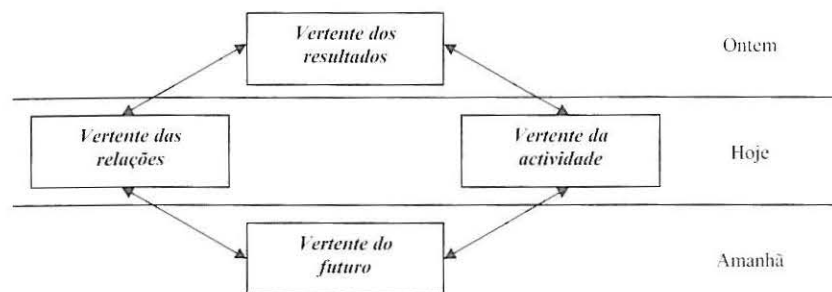
Ellingson e Wambsganss (2001) e Negre e Vivas Urieta (2003) partilham da opinião anterior e assinalam que os resultados financeiros são úteis, mas mais importante será optimizar os serviços para os cidadãos.

Outra alteração, proposta por Olve *et al.* (2000), relaciona-se com a substituição da perspectiva do cliente pela perspectiva das relações. Esta alteração, segundo os autores, permite ter um conhecimento do meio envolvente (fornecedores, cidadãos, associações, etc.), não existindo apenas uma preocupação com os clientes.

Esta ideia é também defendida por Kloot e Martin (2000) pois afirmam que as organizações públicas terão de se preocupar não só com os clientes mas sim com toda a comunidade. Argumentam que as suas decisões afectam a comunidade em geral e não apenas os utilizadores directos dos serviços.

Olve *et al.* (2000) preferem ainda designar a perspectiva dos processos de perspectiva das actividades, pois consideram que nos organismos públicos devem ser considerados não só os processos mas também os fluxos. Quanto ao sector do futuro refere-se à perspectiva de aprendizagem e crescimento, dado que será neste sector que se encontram as bases para as operações do futuro. Os autores propõem um modelo geral para a Administração Pública, conforme se pode verificar na seguinte figura.

**Figura 5.2.** Modelo de *Balanced Scorecard* para a Administração Pública



Fonte: Adaptado de Olve *et al.* (2000:335)

Uma das alterações fundamentais, na óptica de Silva da Rosa e Mâslih (2001) e Niven (2003), é que da missão flui uma visão orientada para os clientes e não para os aspectos financeiros. Desta forma, o *Balanced Scorecard* deve centrar-se nos clientes e na satisfação das suas necessidades, cumprindo a sua missão. O objectivo final das instituições públicas é o cumprimento da sua missão e não alcançar bons resultados financeiros.

Esta opinião é partilhada por Gumbus *et al.* (2003) pois referem que, por exemplo, a aplicação do *Balanced Scorecard* a um hospital deve permitir centrar a atenção nos pacientes (clientes).

Também Negre e Vivas Urieta (2003) defendem que deve existir uma maior insistência na perspectiva dos clientes, dado que são a razão de ser dos organismos públicos.

Segundo Kaplan e Norton (2001b), a maioria das instituições públicas teriam dificuldades na implementação do *Balanced Scorecard* original, porquanto este coloca a perspectiva financeira no topo da hierarquia. A perspectiva financeira não é um objectivo da Administração Pública, mas por vezes um impedimento (Betancourt, 1999; Monteiro Pessoa, 2000 e Kaplan e Norton, 2001b).

Dávila (1999) refere que a criação de valor não é do ponto de vista financeiro o objectivo primordial das instituições públicas, mas sim um recurso para atingir a missão. Defende então que na Administração Pública possa existir uma perspectiva de recursos e não a perspectiva financeira original.

Assim, será normal que o *Balanced Scorecard* para a Administração Pública se centre na perspectiva do cliente, levantando-se a questão de se este será o contribuinte ou o utente (Kaplan e Norton, 2001a). Nestas condições, as instituições poderão considerar uma perspectiva para o contribuinte e outra para o utente (cliente).

Kaplan e Norton (2001a) consideram então que as instituições públicas podem ter a necessidade de repensar as perspectivas financeira e do cliente.

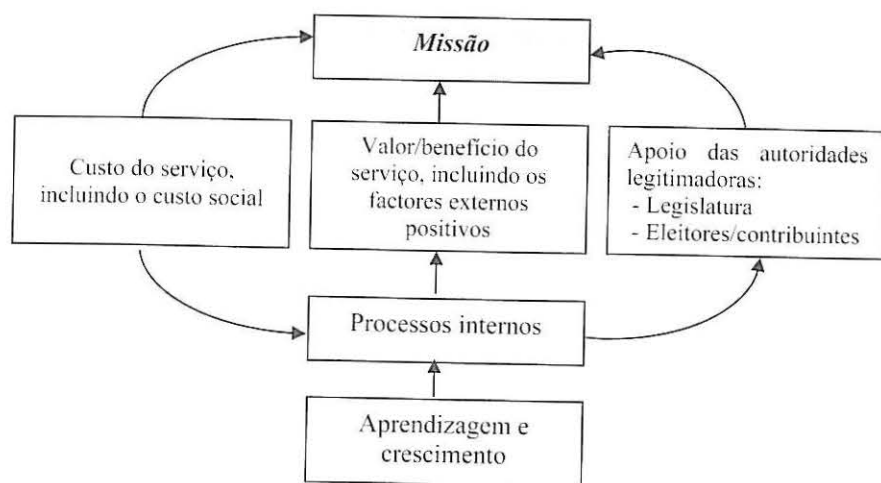
As instituições públicas devem incluir no topo do seu *Balanced Scorecard* os objectivos de longo prazo, tais como a redução da pobreza, o analfabetismo as melhorias ambientais, a saúde, a segurança, entre outros.

Deste modo, Kaplan e Norton (2001b) propõem algumas alterações, considerando três perspectivas de alto nível:

1. Custo incorrido - Esta perspectiva realça a importância da eficiência operacional. O cálculo do custo deve incluir os custos da organização, bem como os custos sociais que impõem aos cidadãos e às organizações. Assim, as organizações devem diminuir os custos directos e os sociais que lhes permitam cumprir a sua missão.
2. Criação de valor - Esta perspectiva identifica os benefícios criados para os cidadãos e é a mais problemática e difícil de medir. Será difícil medir financeiramente os benefícios originados pelas melhorias na educação, na saúde, na segurança, entre outros. No entanto, será possível avaliar a relação custo com os *outputs* da organização.
3. Apoio legitimado - Um cliente destas organizações é ao mesmo tempo o contribuinte que permite que as mesmas funcionem. Cabe então à organização definir os objectivos que permitam cumprir a legislação.

Depois de definidos os objectivos para estas três perspectivas, a organização pode identificar os objectivos para os processos internos e aprendizagem e crescimento.

**Figura 5.3.** Perspectivas financeira e do cliente para as instituições do sector público



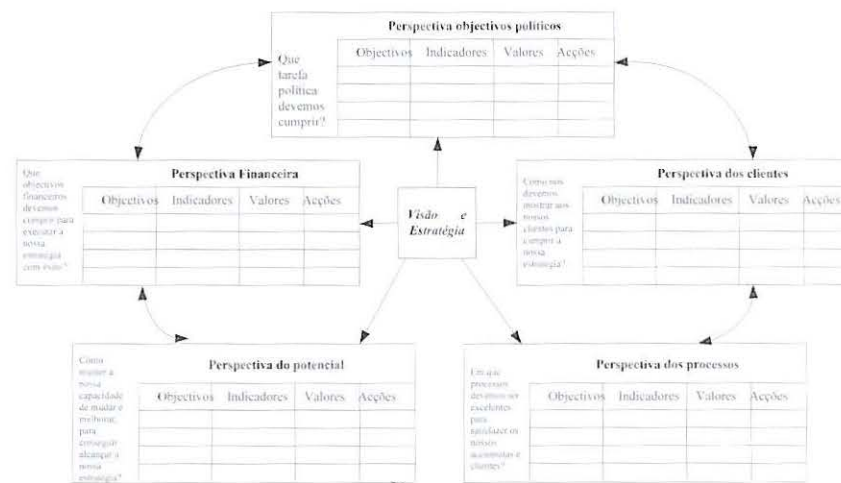
Fonte: Kaplan e Norton (2001a:149)

Na opinião de Horváth e Partners (2003), partilhada como se viu por outros autores, na Administração Pública não pode ser aceite o domínio da perspectiva financeira. Porém, os autores acrescentam que não se deverá renunciar a esta perspectiva.

Uma outra questão que levantam estes autores é a diferenciação da perspectiva do cliente e dos objectivos políticos. Assim sendo, defendem que as organizações públicas que tenham relações directas com os clientes externos, devem, para além dessa perspectiva, criar uma que traduza a actuação política.

Neste contexto, Horváth e Partners (2003) apresentam um modelo de *Balanced Scorecard* com cinco perspectivas, sendo elas a dos clientes, a dos objectivos políticos, a dos processos, a do potencial e a financeira (Figura 5.4.).

**Figura 5.4.** *Balanced Scorecard* para o sector público com cinco perspectivas



Fonte: Horváth e Partners (2003:465)

Fernández (2002) defende que algumas organizações têm os objectivos sociais e ambientais ao nível dos objectivos financeiros. Ho e Chan (2002) verificaram, num estudo realizado a 451 autarquias nos Estados Unidos, que algumas criaram a perspectiva dos empregados, mantendo as restantes inalteradas.

Como se pode observar, quase todos os autores, apresentam preocupações, quer com a perspectiva do cliente, quer com a perspectiva financeira. Outro aspecto fundamental, relacionado com a utilização do *Balanced Scorecard* na Administração Pública, refere-se à necessidade de introduzir e desenvolver uma cultura estratégica, que quase não existe nos dias de hoje.

As principais alterações ao modelo original do *Balanced Scorecard*, quando se pretende adaptá-lo às organizações públicas e sem fins lucrativos, podem ser sintetizadas da forma como se apresenta no quadro 5.1.. De realçar que para além das perspectivas tradicionais, podem ser criadas novas perspectivas, dependendo da actividade, da dimensão e da orientação estratégica da organização.

**Quadro 5.1.** As perspectivas do *Balanced Scorecard*: sector público versus sector privado

Perspectiva	Sector Público	Sector Privado
<b>Cientes</b>	O cliente é um fim em si mesmo. Ocupa o topo da estrutura do <i>Balanced Scorecard</i> uma vez que é para os clientes e para a satisfação das suas necessidades que toda a Administração Pública está orientada.	Os clientes representam o principal meio para atingir o fim já que eles constituem a principal fonte de receita. Ocupam a segunda posição na estrutura do <i>Balanced Scorecard</i> .
<b>Financeira</b>	O desempenho financeiro constitui um meio para alcançar o fim. Representa as restrições em que a organização opera e, por outro lado, os recursos disponíveis para atingir os fins.	O desempenho financeiro constitui o fim em si mesmo. Visa a maximização do valor dos accionistas. Ocupa o topo da estrutura do <i>Balanced Scorecard</i> .
<b>Processos Internos</b>	Os processos internos estão orientados no sentido da criação de valor e da satisfação dos clientes. A eficiência operacional é determinada pelo alinhamento estratégico dos processos.	Os processos internos são também um meio para aumentar o valor dos clientes, mas com a finalidade última de melhorar o desempenho financeiro.
<b>Aprendizagem e Crescimento</b>	A aprendizagem e o crescimento determinam o aperfeiçoamento dos processos, a eficiência na utilização dos recursos financeiros e, consequentemente, o aumento da satisfação dos clientes.	A aprendizagem e o crescimento determinam o aperfeiçoamento dos processos, a criação de valor e a melhoria do desempenho financeiro.

**5.3. Dificuldades do desenvolvimento do *Balanced Scorecard* para a Administração Pública**

A aplicação desta ferramenta exige rigor e disciplina em qualquer estrutura organizativa. No entanto, Niven (2003) menciona que a Administração Pública apresenta alguns desafios muito peculiares. Assim, verificam-se algumas dificuldades na implementação desta ferramenta no sector público, de entre as quais se destacam:

- Dificuldade de medir os resultados finais, dado que podem demorar anos a ser alcançados;
- Ideia de que os resultados serão usados para punir;
- Definição da missão;
- Dificuldade, por parte dos cidadãos, em entender os resultados negativos;
- Legislaturas curtas que interferem na implementação de novos sistemas;
- Cultura que não confia nas soluções empresariais;
- Menor competitividade o que dificulta a introdução de alterações;
- Limitações técnicas;
- Qualificação dos recursos humanos;
- Desenvolvimento de indicadores inovadores;

- Restrições orçamentais.

Niven (2003) apresenta algumas ideias para superar as dificuldades apresentadas. Neste sentido, refere que para ultrapassar a dificuldade de medir os resultados finais, o *Balanced Scorecard* permite o estabelecimento de relações de causa-efeito, o que possibilitará prever o resultado de longo prazo. Para Olve *et al.* (2000) o *Balanced Scorecard* terá uma maior importância nas organizações com perspectivas de longo prazo, como é o caso das instituições públicas, em que os resultados não são visíveis de forma imediata através de proveitos de curto prazo.

A falta de uma cultura estratégica faz com que muitas instituições públicas tenham dificuldade em definir a sua missão (Horváth e Partners, 2003 e Niven, 2003).

Também Kaplan e Norton (2001a) referem que uma das dificuldades para a implementação do *Balanced Scorecard* na Administração Pública se relaciona com a definição da estratégia. É difícil encontrar instituições públicas que tenham uma estratégia relacionada com a liderança dos seus produtos ou serviços e com o relacionamento com o cliente.

Verifica-se então a necessidade da definição da missão e das estratégias, o que permite, posteriormente, definir indicadores que avaliem a actuação da organização.

A vertente política das legislaturas dificulta também a implementação do *Balanced Scorecard*, dado que os responsáveis eleitos desconhecem o tempo que vão ficar no cargo. Niven (2003) assinala que pode também ser politicamente conveniente evitar a clarificação, permitida pelo *Balanced Scorecard*. Este facto relaciona-se, por vezes, com a impossibilidade de cumprimento de algumas promessas eleitorais.

Neste caso, terá de se apostar na educação e formação dos responsáveis, evidenciando as vantagens da utilização desta ferramenta, quer para a sua legislatura quer para futuras.

Quanto à dificuldade originada pelas limitações técnicas e formação de pessoal, são por vezes difíceis de ultrapassar, dadas as frequentes restrições orçamentais. No entanto, verifica-se a necessidade de as instituições públicas investirem nestes recursos, pois a utilização do *Balanced Scorecard* irá permitir uma melhoria dos processos internos e a qualificação dos recursos humanos.

Segundo Amat Salas e Soldevila García (1999), um dos obstáculos para a implementação do *Balanced Scorecard* relaciona-se com a existência de objectivos de carácter económico, regra geral mal definidos e comunicados erradamente aos membros da organização.

De um modo geral, a literatura refere essencialmente as seguintes dificuldades na implementação do *Balanced Scorecard* neste sector:

- A falta de recursos e de uma cultura estratégica na Administração Pública;
- A politização que caracteriza estas organizações;
- A reduzida participação dos cidadãos;
- As barreiras culturais;
- A necessidade de um sistema de informação altamente desenvolvido para suportar o *Balanced Scorecard*;
- A falta de apoio do executivo;
- A necessidade de se interligar o *Balanced Scorecard* com o sistema de recompensas dos trabalhadores;
- A elevada formação exigida; e
- A contínua mudança.

#### 5.4. Metodologia para a elaboração do *Balanced Scorecard* para a Administração Pública

A elaboração do primeiro *Balanced Scorecard* numa organização deverá ter por base um processo sistemático e consensual que seja claro quanto à forma de traduzir a missão e a estratégia de uma unidade em objectivos e indicadores operativos (Kaplan e Norton, 1997). Para Giollo (2002) o processo de elaboração do *Balanced Scorecard* deve ter início na tradução da visão e da estratégia, por forma a estabelecer um consenso sobre os objectivos a atingir.

Será fundamental que no processo de construção exista o que Kaplan e Norton (1997) designam de “arquitecto”, no sentido de que possa facilitar o processo e reconhecer informação retrospectiva importante para a construção do *Balanced Scorecard*.

A implementação do *Balanced Scorecard* terá de ter a anuência e participação activa dos gestores, caso contrário o processo poderá fracassar (Kaplan e Norton, 1997). Também para Giollo (2002), o primeiro passo para a construção de um *Balanced Scorecard* eficaz será a obtenção de consenso e de apoio dos gestores de topo sobre os motivos que levam

ao seu desenvolvimento. Kaplan e Norton (1997) acrescentam que estes devem ainda estar de acordo com os principais propósitos do projecto, dado que os seus objectivos ajudam a:

- Conduzir a construção de objectivos e indicadores para o *Balanced Scorecard*;
- Obter o compromisso dos agentes que participam no projecto; e
- Clarificar a estrutura para os processos de implementação e gestão que devem ser seguidos pelo *Balanced Scorecard*.

Regra geral, as organizações implementam um *Balanced Scorecard*, tentando ultrapassar as seguintes necessidades: clarificação e obtenção de consenso sobre a visão e a estratégia; construção de uma equipa; comunicação da estratégia; vinculação dos incentivos com a consecução dos objectivos estratégicos; estabelecimento das metas estratégicas; afectação de recursos e iniciativas estratégicas; apoio no investimento em activos intangíveis e intelectuais e proporcionar uma base para a formação estratégica.

Depois de alcançado o acordo sobre os objectivos e o papel do *Balanced Scorecard*, deverá ser seleccionado um “arquitecto” que seja o líder do projecto. Para além de líder deverá ser o responsável pela coordenação do desenho das estratégias e dos indicadores (Headley, 1998). Esse responsável manterá também a estrutura, filosofia e metodologia para desenhar e desenvolver o *Balanced Scorecard* (Kaplan e Norton, 1997).

O “arquitecto” deverá conduzir todo o processo, programando as reuniões e entrevistas, assegurando-se de que a documentação é adequada e de que a informação sobre a competência e sobre o mercado está disponível para o projecto. Deverá ainda gerir o processo cognitivo e analítico (tradução das declarações suaves e gerais em objectivos explícitos e mensuráveis), bem como o processo interpessoal e inclusive emocional de construção da equipa e resolução de conflitos.

Kaplan e Norton (1997), Olve *et al.* (2000) e Horváth e Partners (2003), entre outros, apresentam metodologias de implementação, no entanto referem que podem ser influenciadas por vários factores, tais como, a estrutura, a complexidade, a formação, o sector, etc.. Estes autores apresentam processos de construção do *Balanced Scorecard* e referem que a metodologia utilizada em organizações privadas, pode também ser utilizada na Administração Pública, com as devidas adaptações. Neste sentido, serão apresentadas de seguida as metodologias dos autores referidos, pensando-se que podem ser perfeitamente utilizadas na Administração Pública.

### 5.4.1 Kaplan e Norton (1997)

Kaplan e Norton (1997), tendo por base a sua experiência, propõem um plano de desenvolvimento que assenta em quatro passos e dez tarefas.

#### 1.º Passo: Definir a arquitectura da medição

##### Tarefa 1 - Seleccionar a unidade da organização

Depois do acordo dos gestores de topo, o “arquitecto” terá de definir a unidade de negócio para a qual é adequado implementar o *Balanced Scorecard*. Assim, Kaplan e Norton (1997) defendem que o processo inicial funciona melhor numa unidade estratégica de negócio que realize actividade em toda a cadeia de valor (inovação, operações, *marketing*, serviço pós-venda). Deverá também ser uma unidade para a qual seja fácil construir indicadores de actuação financeira, sem as complicações de distribuição de custos e preços de transferência.

A unidade da organização não poderá ter uma actuação demasiado restrita, pois dificulta a definição de uma estratégia coerente. Neste sentido, implementar o *Balanced Scorecard* num departamento funcional ou apenas numa iniciativa, pode ser bastante limitativo.

É de salientar que será importante que a unidade proposta tenha uma estratégia bem definida para cumprir a sua missão.

##### Tarefa 2 - Identificação das relações entre a organização e a unidade de negócio

Depois de seleccionada a unidade de negócio, o “arquitecto” terá de estudar as relações que esta mantém com outras unidades e com a organização divisional e corporativa. Assim, na reunião entre os gestores de topo e o “arquitecto” devem ser analisados os seguintes aspectos:

- Os objectivos financeiros para a unidade seleccionada (rentabilidade, crescimento, etc.);
- Temas organizacionais decisivos (meio envolvente, qualidade competitividade, etc.);
- Relações com as restantes unidades.

O estudo dos factos anteriores será fundamental para evitar que a unidade de negócio seleccionada desenvolva objectivos e indicadores que

otimizem a sua actuação mas que prejudiquem as outras. Este aspecto permite também que se conheçam limitações e oportunidades da unidade seleccionada, que de forma isolada não seriam fáceis de identificar.

#### 2.º Passo: Conseguir o consenso em relação aos objectivos estratégicos

##### Tarefa 3 - Realizar uma primeira série de entrevistas

O “arquitecto” deve preparar informação básica e retrospectiva sobre o *Balanced Scorecard*, bem como documentos sobre a visão, missão e estratégia da unidade de negócio. Deve ainda preparar informação sobre o meio envolvente, como seja a dimensão do mercado, os concorrentes, as preferências do cliente e o desenvolvimento tecnológico.

A informação deve ser facultada aos gestores e o “arquitecto” deve posteriormente realizar entrevistas com todos eles. Como resultado das entrevistas o “arquitecto” deve obter informação sobre os objectivos estratégicos e sobre os indicadores para as quatro perspectivas do *Balanced Scorecard*. Segundo Kaplan e Norton (1997) as competências do “arquitecto” podem também ser desenvolvidas por um grupo de trabalho, ficando ele como líder do grupo.

O grupo de trabalho deve tentar centrar-se nos verdadeiros objectivos e indicadores criados pelo executivo, bem como tentar recolher expressões que sirvam para desenvolver e proporcionar maior significado e contexto aos objectivos e indicadores. As entrevistas podem ser de fluxo livre, no entanto deve existir um conjunto comum de perguntas e respostas possíveis.

Os objectivos explícitos que devem ser conseguidos nas entrevistas abarcam: a introdução do conceito de *Balanced Scorecard* na gestão de topo; a resposta às perguntas sobre o conceito e obtenção de informação inicial sobre a estratégia da organização, bem como a forma como ela se traduz em objectivos e indicadores para o *Balanced Scorecard*.

Quanto aos objectivos implícitos pretende-se fazer com que os gestores pensem em traduzir a estratégia e os objectivos em indicadores operativos tangíveis; averiguar as preocupações que podem ter os indivíduos chave no que diz respeito ao desenvolvimento e implementação do *Balanced Scorecard* e identificar os potenciais conflitos entre os indivíduos.

#### Tarefa 4 - Sessão de síntese

Depois das entrevistas o “arquitecto” deve reunir a equipa de trabalho para discutir e analisar o resultado das mesmas, destacar temas e desenvolver uma lista previsional de objectivos para os indicadores base a apresentar na primeira reunião com os gestores.

O resultado de sessão de síntese deverá ser uma lista bem como a classificação dos objectivos para as quatro perspectivas. A equipa deve ainda tentar determinar se a lista previsional de objectivos representa a estratégia da unidade de negócio, e ainda se os objectivos das quatro perspectivas mantêm as relações de causa-efeito entre elas (Kaplan e Norton, 1997).

#### Tarefa 5 - Primeira série de reuniões com os gestores de topo

Segundo Kaplan e Norton (1997) esta série de reuniões deve permitir a obtenção de consenso dos gestores de topo em relação ao *Balanced Scorecard*. O “arquitecto” deve promover o debate sobre as declarações de missão e estratégia até que seja atingido o consenso. Em seguida, devem ser estudados os objectivos para cada perspectiva, sem que sejam feitas comparações, não devendo ser limitada a selecção de indicadores. Deverá ainda ser averiguada a possibilidade de algum dos indicadores seleccionados terem pouca prioridade e utilidade (Kaplan e Norton, 1997).

Depois de apresentados os objectivos para as várias perspectivas, devem ser votados os três ou quatro melhores. Para os objectivos seleccionados deverá ser escolhida uma definição e caso haja tempo deve ser feito um *brainstorming* sobre os indicadores para cada objectivo.

No final desta tarefa devem estar definidos os objectivos, acompanhados de uma declaração descritiva e pormenorizada de cada objectivo e de uma lista de potenciais indicadores para cada perspectiva. Finalmente, deve ser feito um documento que resuma as vantagens e relacione a composição e os líderes dos quatro subgrupos.

### 3.º Passo: Seleccionar e desenhar indicadores

#### Tarefa 6 - Reuniões dos subgrupos

Devem ser efectuadas reuniões entre o “arquitecto” e os subgrupos, no sentido de serem atingidos quatro objectivos essenciais (Kaplan e Norton, 1997):

- Aperfeiçoar a descrição dos objectivos estratégicos definidos na reunião com os gestores de topo;
- Identificar, para cada objectivo, o indicador ou indicadores que melhor reconheçam e comuniquem a intenção do objectivo;
- Identificar as fontes de informação para cada indicador bem como a forma como ele deve ser obtido;
- Identificar as relações entre os indicadores de cada perspectiva bem como entre eles e os das restantes.

A selecção e desenho dos indicadores deve ter como objectivo principal a forma como eles comunicam a estratégia. Assim, como cada estratégia é única, também os indicadores e o *Balanced Scorecard* devem ser únicos.

Cada subgrupo deverá ter a preocupação de: definir uma lista de objectivos para a perspectiva que representa, bem como a descrição detalhada de cada objectivo; descrever os indicadores para cada objectivo; ilustrar a forma como podem ser quantificados e mostrados os indicadores; apresentar um modelo gráfico sobre a relação dos indicadores dentro da perspectiva e com as restantes (Kaplan e Norton, 1997).

#### Tarefa 7 - Segunda série de reuniões com os gestores de topo

Estas reuniões devem incluir os gestores de topo e quadros intermédios, devendo ser debatida a visão da organização, as declarações de estratégia e os objectivos e indicadores a incluir no *Balanced Scorecard* (Kaplan e Norton, 1997). O resultado dos subgrupos deve ser apresentado pelo seu líder, ficando este comprometido com os resultados a obter. Depois de analisados os indicadores chave deve começar a preparar-se o plano de implementação.

### 4.º Passo: Construção do plano de implementação

#### Tarefa 8 - Desenvolvimento do plano de implementação

Uma nova equipa, onde estejam incluídos os líderes de cada subgrupo, deve formalizar as metas e desenvolver um plano de implementação para o *Balanced Scorecard*.

Kaplan e Norton (1997) acham importante que este plano inclua a forma como os indicadores vão estar ligados às bases de dados e aos sistemas de informação, por forma a que o *Balanced Scorecard* possa ser

comunicado a toda a organização. Deve facilitar ainda o desenvolvimento de indicadores de segundo nível para as unidades descentralizadas.

#### Tarefa 9 - Terceira série de reuniões com os gestores de topo

Esta série de reuniões deve permitir o consenso final sobre a visão, objectivos e medidas desenvolvidas na primeira reunião, para além da validação das metas propostas pela equipa de implementação (Kaplan e Norton, 1997).

Como resultado final, os gestores de topo deverão estar de acordo com o programa de implementação, comunicando de seguida o *Balanced Scorecard* aos empregados. Será também fundamental que os gestores vejam o *Balanced Scorecard* como uma filosofia de gestão e que desenvolvam um sistema de informação para o apoiar.

#### Tarefa 10 - Ultimar o plano de implementação

O *Balanced Scorecard* poderá acrescentar valor se estiver integrado num sistema de gestão da organização. Daí, a necessidade da elaboração de um plano de actuação escalonado, baseado na melhor informação disponível para que a agenda resultante seja consistente com as prioridades do *Balanced Scorecard*.

A implementação do *Balanced Scorecard*, partindo do pressuposto que a organização possui uma estratégia formulada e uma análise do meio envolvente, poderá ser feita num período de dezasseis semanas (Kaplan e Norton, 1997).

#### 5.4.2. Olve *et al.* (2000)

Olve *et al.* (2000) propõem outra alternativa, realçando que a ordem das tarefas e o tempo que demora cada uma delas depende das características e da situação de cada organização. Assim, estes autores apresentam doze passos para o processo de criação do *Balanced Scorecard*, conforme se pode ver no quadro 5.2..

**Quadro 5.2.** Passos para a construção do *Balanced Scorecard*

PASSO	DESCRIÇÃO	DURAÇÃO
1	Definir o sector, descrever o seu desenvolvimento e o papel da organização	1-2 meses
2	Estabelecer/confirmar a visão da organização	2-3 dias
3	Estabelecer as perspectivas	1-2 dias
4	Desdobrar a visão para cada perspectiva e formular os objectivos estratégicos gerais	2-3 dias
5	Identificar os factores críticos de sucesso	
6	Desenvolver indicadores, identificar relações de causa-efeito e estabelecer um equilíbrio	1-2 dias
7	Estabelecer o <i>Balanced Scorecard</i> de alto nível	1-2 dias
8	Desdobrar o <i>Balanced Scorecard</i> e indicadores por unidade organizacional	Mais de 2 meses
9	Formular objectivos	-----
10	Desenvolver um plano de acção	-----
11	Implementação do <i>Balanced Scorecard</i>	-----

Fonte: Adaptado de Olve *et al.* (2000:62)

Olve *et al.* (2000) referem que o objectivo do primeiro passo é chegar a um consenso sobre as características e requisitos do sector, bem como chegar a uma definição clara da posição actual da organização e do seu papel.

É fundamental que no segundo passo seja definida uma visão global para a organização, pois as consequências de uma visão mal encaminhada podem ser muito sérias.

No terceiro passo serão definidas as perspectivas. Olve *et al.* (2000) apresentam as perspectivas originais do modelo de Kaplan e Norton. No entanto, os mesmos autores acrescentam que algumas organizações incluíram uma quinta, relacionada com os empregados. Realçam ainda que qualquer alteração nas perspectivas terá que se basear em fundamentos estratégicos.

Pretende-se, no quarto passo, traduzir a visão em termos tangíveis tendo por base as perspectivas escolhidas tentando chegar a um equilíbrio geral.

No quinto passo a organização tem de identificar os factores críticos de sucesso e classificá-los por ordem de prioridades.

Será fundamental, no sexto passo, que se identifiquem e criem as relações de causa-efeito, bem como se assegure o equilíbrio necessário entre os diferentes indicadores das perspectivas escolhidas (Olve *et al.*, 2000).

O estabelecimento do *Balanced Scorecard* de alto nível deve ser feito no sétimo passo e deve ser aprovado e apresentado aos intervenientes. Para facilitar a sua implementação será fundamental que todos os membros da organização recebam informação da forma como ele foi criado.

Olve *et al.* (2000) mencionam que o *Balanced Scorecard* e os indicadores de alto nível devem ser decompostos e aplicados a unidades organizativas inferiores no oitavo passo.

A formulação de objectivos para cada indicador deve ser feita no nono passo. Olve *et al.* (2000) acrescentam que devem ser definidos, tanto os objectivos de curto como de longo prazo, para que se possa medir o seu desenvolvimento de forma contínua. Esses objectivos têm de ser coerentes com a visão e estratégia global e não devem entrar em conflito entre si.

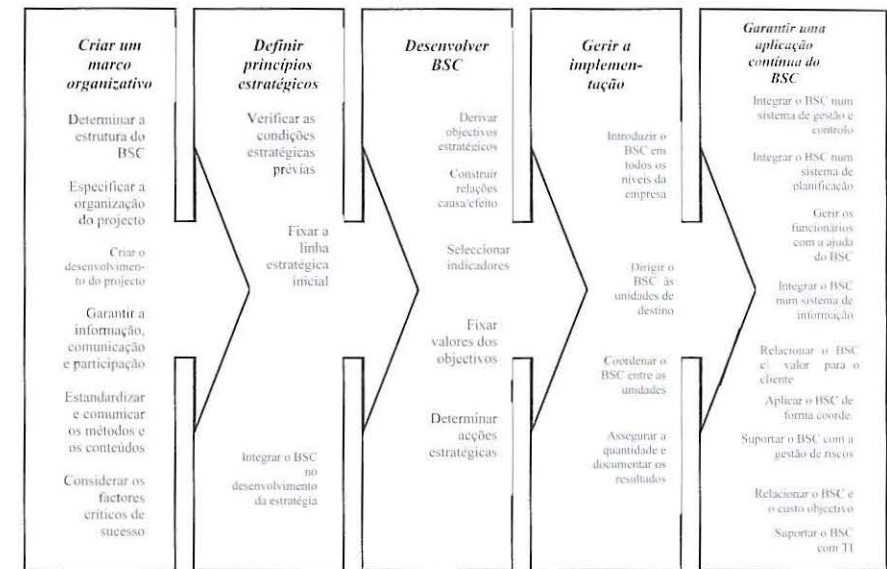
No décimo passo deve ser criado um plano de acção que inclua todos os passos necessários para a consecução dos objectivos definidos.

Por último, Olve *et al.* (2000) defendem que no décimo primeiro passo terá de se implementar e seguir o *Balanced Scorecard*, para que este possa cumprir a sua função de ferramenta de gestão dinâmica.

### 5.4.3. Horváth e Partners (2003)

Horváth e Partners (2003) apresentam de forma mais desenvolvida a metodologia de implementação do *Balanced Scorecard* na Administração Pública, introduzindo alguns ajustes específicos ao método utilizado no sector privado. A metodologia que apresentam assenta em cinco fases e pode ser representada na figura 5.5..

Figura 5.5. Modelo de Horváth e Partners para a implementação de um *Balanced Scorecard*



Fonte: Horváth e Partners (2003:97)

### Fase 1 - Criação de um marco organizativo

Segundo Horváth e Partners (2003), a criação de um marco organizativo centra-se nos seguintes conceitos fundamentais: a determinação da estrutura do *Balanced Scorecard*; definição dos participantes na organização do projecto; organização do desenvolvimento do projecto; garantir a informação, a comunicação e a participação; uniformização e comunicação dos métodos e dos conteúdos; e definição dos factores críticos de sucesso para o projecto.

#### i - Determinação da estrutura do *Balanced Scorecard*

Será fundamental definir a unidade organizativa para a qual será adequado implementar o *Balanced Scorecard*. Será também primordial recolher o máximo de informação sobre a unidade, para que exista um conhecimento profundo da mesma.

A estrutura do *Balanced Scorecard* determina as unidades organizativas que devem desenvolver a sua estratégia, tendo por base o *Balanced Scorecard* (Horváth e Partners, 2003).

O *Balanced Scorecard*, na opinião Horváth e Partners (2003), pode ser implementado apenas numa unidade organizativa, num departamento, numa área funcional ou na organização como um todo. No entanto, referem que, tendo por base a sua experiência, será fundamental começar por uma unidade ou departamento, e depois aplicar à organização como um todo.

Horváth e Partners (2003) acrescentam que a escolha da unidade organizativa deve ter em consideração a estrutura e os processos, bem como o seu relacionamento com a estratégia.

#### **ii - Definição dos participantes na organização do projecto**

A organização do projecto depende das pessoas envolvidas na sua definição e implementação, pelo que será fundamental o envolvimento dos principais responsáveis da organização.

Será essencial seleccionar um “arquitecto” do projecto. Este elemento será o líder e manterá a estrutura, filosofia e metodologia de desenvolvimento do *Balanced Scorecard*. No entanto, terá de ser assegurado o envolvimento de todos os órgãos de gestão para que exista uma melhor percepção da importância do projecto. Será importante que estes órgãos contribuam e participem no desenvolvimento do processo, o que pode garantir, à partida, um maior sucesso do mesmo. Neste processo deverá participar o maior número possível de agentes, pois assim será assegurada uma melhor compreensão da visão.

#### **iii - Organização do desenvolvimento do projecto**

O desenvolvimento do *Balanced Scorecard* poderá ter uma duração que varia em função da dimensão da organização, da sua estrutura e da sua complexidade. Horváth e Partners (2003) apresentam modelos que vão de 6 a 12 meses, acrescentando que depende se a aplicação vai ser feita a uma única ou a várias unidades.

#### **iv - Garantir a informação, a comunicação e a participação**

A utilização do *Balanced Scorecard* pode traduzir-se numa alteração bastante profunda no que se refere à cultura organizativa. Horváth e Partners (2003) consideram que a sua utilização pode fixar, para todos os níveis organizativos, uma forma estratégica de pensar e de actuar. Possibilita ainda a colaboração interactiva e interdisciplinar dos diferentes responsáveis, durante o desenvolvimento e implementação da estratégia.

Neste sentido, será fundamental informar e comunicar todos os passos a serem seguidos no processo, por forma a que todos os agentes da organização se sintam envolvidos e participem activamente na sua implementação. Segundo Horváth e Partners (2003) uma formação global conduz a uma maior aceitação do projecto.

A informação e comunicação do projecto bem como a forma de funcionamento, aos diferentes agentes, podem ser efectuadas através de reuniões informativas, grupos de diálogo ou de seminários. Desta forma, poderá ser transmitido, a todos os agentes, alguma informação básica: apresentação do *Balanced Scorecard*, apresentação do processo de implementação, apresentação de um exemplo de sucesso de outras organizações ou unidades e implicações no sistema de gestão (Horváth e Partners, 2003).

#### **v - Uniformização e comunicação dos métodos e dos conteúdos**

A uniformização engloba a compreensão da filosofia, a ampliação dos processos de implementação e a forma de documentação dos resultados (Horváth e Partners, 2003). Neste sentido, será fundamental clarificar conceitos que podem ter interpretações diferentes, tais como: visão, missão, estratégia, objectivos, acção estratégica, entre outros.

Com base no referido anteriormente, apresentam-se de seguida as definições de alguns conceitos, como a missão, a visão e a estratégia, que poderão ser facultadas pelo “arquitecto” à equipa de trabalho e a todos os agentes da organização.

Wheelen e Hunger (2002:10) definem missão como “...o propósito ou a razão que explica a existência da organização.”.

Para a AECA (1999:56) “A missão representa a finalidade e a função que conceptualiza a organização, no que em concreto se quer ser e fazer; na natureza do negócio, porque existe este, a quem serve e os princípios e os valores com que tenta funcionar.” (1999:56).

No que se refere à visão, a AECA (1999:107) define-a como “...o propósito estratégico, a projecção mental no presente das expectativas da empresa.”. Já Olve *et al.* (2000:56) descrevem a visão como “... a situação futura que uma empresa deseja ter. O propósito da visão é guiar, controlar e estimular uma organização no seu conjunto para alcançar um conceito partilhado da empresa no futuro.”.

A estratégia será "... a forma como uma organização conseguirá atingir a sua missão e os seus objectivos." (Wheelen e Hunger, 2002:13). Para a AECA (1999:105) a estratégia "Representa a utilização dos recursos de acordo com as capacidades específicas para alcançar os objectivos fundamentais, dadas determinadas condicionantes de uma envolvente e numa situação de rivalidade entre participantes num âmbito de referência."

Os objectivos são "...a expressão concreta e operativa do que a empresa pretende alcançar." (AECA, 1999:57).

#### vi - Definição dos factores críticos de sucesso para o projecto

O *Balanced Scorecard* deverá funcionar, após a sua implementação, como um sistema de gestão. Assim, será fundamental nesta fase, assegurar que todas as pessoas participam no projecto.

Deste modo, será essencial definir os factores que irão influenciar de forma decisiva o projecto, tentando evitar que actuem de forma negativa. Horváth e Partners (2003) apresentam alguns factores que consideram importantes para a implementação, com êxito, do *Balanced Scorecard*.

O conceito de *Balanced Scorecard* deverá ser do conhecimento dos membros da equipa do projecto. Deste modo, o responsável do projecto deverá promover várias acções (reuniões, manuais, seminários, etc.) com todos os membros da equipa, no sentido de que todos eles cultivem uma cultura estratégica baseada no *Balanced Scorecard*.

Factor importante a considerar é o da continuidade da equipa do projecto. Este aspecto será crucial, dado que o êxito da implementação do projecto depende, em muito, da participação contínua e comprometida de todos os membros da equipa. Neste sentido, durante o período de implementação do modelo, devem ser mantidos os diferentes membros.

Outro factor crítico relaciona-se com a definição dos principais objectivos subjacentes à implementação do *Balanced Scorecard*.

#### Fase 2 - Definição dos princípios estratégicos

Esta fase tem como principal objectivo amadurecer a orientação estratégica da organização. Segundo Horváth e Partners (2003), o desenvolvimento do *Balanced Scorecard* pode funcionar como um elemento de desenvolvimento de estratégias e da sua implementação.

Assim, será necessário integrar os objectivos nas perspectivas definidas para o *Balanced Scorecard*.

Os mesmos autores acrescentam, no entanto, que o *Balanced Scorecard* não consegue, no desenvolvimento da estratégia, fazer a análise estratégica das oportunidades/ameaças e dos pontos fortes ou fracos das fases dos ciclos de vida e dos factores críticos de sucesso.

É normal que o *Balanced Scorecard* funcione como um instrumento de execução da estratégia, devendo através do *feedback*, proporcionar informação para uma constante revisão da mesma.

#### i - Confirmação da missão

A missão será o propósito ou a razão que justifica a existência da organização. Neste sentido, será fundamental que a organização confirme a sua missão e que a transmita a todos os sectores

A confirmação da missão permite lembrar, a todos os agentes da organização, de que têm de cumprir com a missão que lhes está atribuída, ou caso não seja cumprida, perde-se a justificação da sua existência.

Será fundamental que a organização conheça a função que lhe está atribuída, para que possa implementar medidas estratégicas para a atingir.

#### ii - Visão e orientações estratégicas

Considerando que a visão será a projecção no presente do que se pretende que a organização seja no futuro, será necessário definir as principais orientações estratégicas que permitirão a sua consecussão. Assim, a utilização do *Balanced Scorecard* deverá configurar uma definição de objectivos tendo por base as perspectivas.

Desta forma, após a definição das perspectivas terá de se reconfigurar os objectivos estratégicos, para que possam ser definidas as relações de causa-efeito entre elas bem com os correspondentes indicadores.

Esta etapa conclui-se com a integração do *Balanced Scorecard* no desenvolvimento da estratégia.

As estratégias estabelecidas podem, ao longo do tempo, ter de ser alteradas, pelo facto de não estarem adequadas às condições actuais.

Assim, o *Balanced Scorecard* deve configurar a existência de um processo de *feedback*, análise e reflexão que comprove e adapte a estratégia às condições do meio envolvente. Este facto contribui para que o *Balanced Scorecard* ajude na definição e desenvolvimento da estratégia.

### Fase 3 - Desenvolvimento do *Balanced Scorecard*

Para o desenvolvimento de um bom *Balanced Scorecard* será fundamental, entre outros aspectos, que a sua estratégia esteja bem definida, que a equipa de trabalho esteja bem informada e motivada, que estejam definidos os métodos de trabalho e que a estratégia esteja “amadurecida” por todos os agentes (Horváth e Partners, 2003).

O cumprimento dos requisitos anteriores permite que se inicie, com segurança, a fase do desenvolvimento do *Balanced Scorecard*. Esta fase deve seguir algumas etapas fundamentais que serão o núcleo da implementação do *Balanced Scorecard*: definição das perspectivas; definição dos objectivos estratégicos; desenvolvimento das relações de causa-efeito; selecção dos indicadores; fixação dos valores para os objectivos e especificação das acções estratégicas (Horváth e Partners, 2003).

A definição das perspectivas é essencial, pois permite o equilíbrio entre os objectivos de curto e longo prazo e entre os resultados esperados e os indutores de actuação dos mesmos.

Horváth e Partners (2003) acrescentam que as perspectivas representam os aspectos fundamentais para os quais a estratégia da área correspondente deve desenvolver as suas acções.

No que se refere aos objectivos estratégicos, Horváth e Partners (2003) consideram-nos o núcleo central do *Balanced Scorecard*. Segundo estes autores, bons indicadores serão inúteis se os objectivos em que se baseiam não descreverem correctamente a estratégia. Será primordial que os objectivos estratégicos definidos representem a estratégia da organização e que permitam a criação de relações de causa-efeito entre as perspectivas.

Dependendo de várias circunstâncias deverão ser identificados três ou quatro objectivos para cada perspectiva.

A criação de relações de causa-efeito entre os objectivos estratégicos deverá reflectir a causalidade da estratégia (Horváth e Partners, 2003).

Os indicadores seleccionados devem ser os que melhor traduzem e comunicam o significado da estratégia da organização. Nesta ordem de ideias, pelo facto de cada estratégia ser única, o *Balanced Scorecard* será único e os indicadores também.

Os indicadores devem abranger todos os aspectos do negócio incluídos nas estratégias, bem como os factores chave de sucesso.

A definição dos valores para os objectivos permite introduzir alguma objectividade em alguns deles. Este passo permite a avaliação da consecução dos objectivos com maior segurança.

Por último, deverão ser definidas as acções estratégicas que permitiram a consecução dos valores dos objectivos (Horváth e Partners, 2003).

#### i - Definição das perspectivas

O *Balanced Scorecard* transforma a missão e a estratégia em objectivos e indicadores organizados, tendo por base quatro perspectivas. As perspectivas mais comuns são as apresentadas por Kaplan e Norton mas não constituem uma condição necessária para que o modelo funcione.

A grande generalidade de autores sugere a utilização das quatro perspectivas originais: financeira, clientes, processos internos e aprendizagem e crescimento. No entanto, as quatro perspectivas são apenas um modelo e não um teorema matemático. Será então normal acrescentar uma ou mais perspectivas, dependendo de várias circunstâncias do sector e da estratégia da organização.

#### ii - Definição de objectivos estratégicos

Para Horváth e Partners (2003), a determinação dos objectivos estratégicos para cada perspectiva será o ponto de partida para todas as actividades, durante a elaboração do *Balanced Scorecard*. Ainda segundo estes autores, os objectivos estratégicos formam o “coração” do *Balanced Scorecard* e não os seus indicadores.

Os objectivos estratégicos devem traduzir a estratégia da organização e devem permitir o estabelecimento de relações de causa-efeito entre as várias perspectivas. Este facto é preponderante, pois segundo Horváth e Partners (2003) tem influência sobre o êxito da introdução e

execução da estratégia. Assim, a qualidade dos objectivos estratégicos influenciará de forma clara a qualidade de todo o *Balanced Scorecard*.

Horváth e Partners (2003) apresentam uma estrutura para a definição dos objectivos estratégicos, mas ressaltam que dependendo das organizações poderá ser necessário efectuar alguns ajustes. Desta forma, definem que será necessário desenvolver os objectivos estratégicos, seleccioná-los e documentá-los.

O desenvolvimento dos objectivos estratégicos para cada perspectiva nem sempre é fácil, dado que existem opiniões e prioridades diferentes. Neste sentido, será fundamental que exista uma discussão aberta, que permita definir objectivos aceitáveis e inequívocos (Horváth e Partners, 2003).

Os objectivos estratégicos podem ser recolhidos dos documentos já existentes, aquando da definição da estratégia, caso esta tenha tido uma participação de todos os agentes da organização.

Outra forma de os desenvolver poderá passar pela elaboração de entrevistas e de reuniões de síntese. Horváth e Partners (2003) apresentam também a possibilidade de elaboração de seminários onde possam ser recolhidos os objectivos.

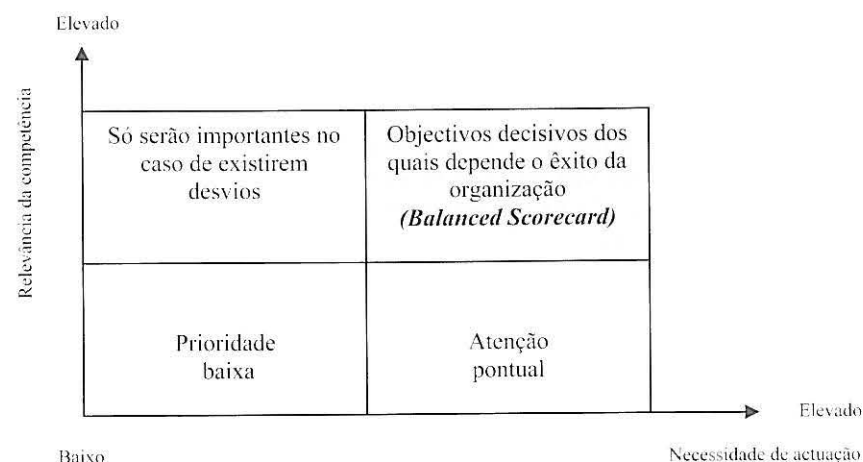
Independentemente da forma de desenvolver os objectivos estratégicos, Horváth e Partners (2003) são da opinião que devem ser cumpridas algumas regras fundamentais:

- Não representar mais de quatro ou cinco objectivos para cada perspectiva;
- Descrever os objectivos por meio de frases curtas. A utilização de expressões verbais são mais fáceis de recordar e comunicar;
- Representar de forma muito concreta os objectivos que têm uma importância estratégica para a organização;
- Não nomear objectivos muito globais;
- Utilizar formulações orientadas para a acção;
- Não relevar a capacidade de medir os objectivos, pois existirá sempre uma forma de o fazer.

No desenvolvimento dos objectivos estratégicos podem aparecer propostas muito variadas, pelo que será necessário seleccionar os melhores para a organização. Desta forma, a equipa de trabalho terá que eleger os quatro ou cinco melhores objectivos para cada perspectiva.

Uma das formas que poderá ser utilizada, para garantir que são realmente os melhores, será a utilização de uma matriz que permita o enquadramento de cada objectivo.

Figura 5.6. Matriz para a escolha de objectivos



Fonte: Adaptado de Horváth e Partners (2003:200)

Como se pode ver na figura 5.6., os objectivos que deverão ser incluídos no *Balanced Scorecard* são apenas aqueles de que depende, realmente, o êxito da organização. Assim, serão os que representam uma elevada relevância de competência e também uma elevada necessidade de actuação.

Após a selecção dos objectivos, todos devem ser revistos por forma a verificar se traduzem de forma fiel a estratégia da organização.

Depois de seleccionados os indicadores, deverá ser feita a sua documentação. A documentação evita que passadas algumas semanas existam dúvidas sobre a finalidade do objectivo em questão.

Neste sentido, Horváth e Partners (2003) afirmam que uma documentação completa dos objectivos deve conter: objectivo, a definição do objectivo, a explicação do objectivo, as pessoas responsáveis pela consecução do objectivo e a data para a consecução do mesmo.

### iii - Definição das relações de causa-efeito

As relações de causa-efeito esboçam o caminho para que a estratégia possa ser alcançada.

Horváth e Partners (2003) referem que as relações de causa-efeito entre os objectivos estratégicos representam um dos elementos centrais do *Balanced Scorecard*. Estes autores assinalam que as relações de causa-efeito devem ser documentadas, podendo ser traduzidas em mapas estratégicos.

As particularidades das organizações da Administração Pública configuram alterações nas relações de causa-efeito, dado que o objectivo principal será a satisfação dos clientes e não a apresentação de bons resultados financeiros.

### iv - Desenvolvimento dos indicadores

A definição dos indicadores deve ter a participação do máximo de agentes pertencentes à organização, e se possível dos clientes e fornecedores.

Para Horváth e Partners (2003) os indicadores deverão expressar os objectivos estratégicos de forma clara e inequívoca e permitir que se efectue um seguimento dos mesmos. A sua escolha deve ser feita de modo coerente com a visão, missão e estratégia da organização.

Os indicadores de resultados são uma ferramenta que permite determinar se os objectivos estão a ser cumpridos e se a implementação da estratégia está a ser conseguida com êxito.

Como se pode verificar pelas afirmações anteriores, os indicadores podem ter duas funções chave: uma delas relaciona-se com a descrição do resultado alcançado e outra com a forma como esse resultado está a ser alcançado.

Neste sentido, um bom *Balanced Scorecard* deverá conter uma combinação de indicadores de resultado e de indutores de actuação.

Assim deverão ser definidos indicadores de resultados, que descrevam se os objectivos foram ou não atingidos e indicadores de actuação, que descrevam e acompanhem a realização das várias acções que permitam atingir esses objectivos.

Devem existir algumas preocupações, aquando da definição dos indicadores:

- Os indicadores não devem ser ambíguos e devem ser uniformes em toda a organização;
- Os indicadores utilizados nas diferentes perspectivas devem estar perfeitamente interligados;
- Os indicadores devem servir para fixar objectivos realistas;
- A medição deve ser um processo fácil.

Mesmo tendo estas preocupações, Horváth e Partners (2003) assinalam que a definição dos indicadores deve passar por uma proposta de vários indicadores, por diferentes agentes. Posteriormente, a equipa de trabalho deve escolher aqueles que melhor estejam formulados, que tenham mais disponibilidade e facilidade de implementação. Por último, tem de existir uma garantia de implementação dos mesmos.

Será fundamental estabelecer critérios para a selecção de indicadores, conforme a seguir se apresentam:

- Ligados à estratégia: sendo o *Balanced Scorecard* uma ferramenta que permite a tradução da estratégia em acção através dos indicadores, será fundamental que estes cumpram essa missão;
- Quantitativos: é fundamental que os indicadores não tenham muita subjectividade, pois podem levar a interpretações diferentes. Será importante definir indicadores quantitativos, dado que se diminui a subjectividade da sua leitura;
- Acessíveis: os indicadores devem poder ser recolhidos com facilidade, sem que a organização tenha que fazer grandes investimentos;
- Fáceis de compreender: os indicadores devem estar bem formulados por forma a que uma grande parte dos agentes da organização os possam compreender;
- Contra balanceados: não podem ser esquecidas as relações de causa-efeito entre as várias perspectivas;
- Relevantes: os indicadores devem descrever com exactidão o processo ou objectivo que se pretende avaliar;
- Definição comum: o significado do indicador deve estar contido na sua definição, para que não existam problemas na sua leitura.

Tendo por base os critérios apresentados por Horváth e Partners (2003) e Niven (2003) poderá ser feita uma análise dos vários indicadores

recolhidos, no sentido de que possam ser seleccionados os que melhor traduzem a estratégia em acção.

No final do processo não deverão ser escolhidos mais de dois indicadores para cada objectivo estratégico (Horváth e Partners, 2003).

#### v - Definição de valores para os objectivos

Horváth e Partners (2003) consideram que apenas depois da definição de valores para os objectivos é que se pode considerar que estes estão descritos por completo. Será fundamental que esses valores sejam coerentes com a visão e com a estratégia da organização e não devem entrar em conflito entre si.

A fixação de valores permite que se consiga um compromisso dos responsáveis pela consecução do objectivo e que estes aceitem a implementação de um sistema de controlo (Horváth e Partners, 2003).

Será necessário definir valores de curto e de médio e longo prazo, para analisar a consecução da estratégia.

A definição dos valores para os objectivos deverá ser cuidadosa. Horváth e Partners (2003) consideram que os bons valores devem ser exigentes e ambiciosos mas credíveis na sua consecução.

Apenas será possível a definição de valores, com as condições anteriores, se existir envolvimento de todos os membros da equipa de trabalho, e depois de ouvidos todos os intervenientes no processo. No entanto, será lógico que a decisão final seja tomada pelo “arquitecto” do projecto.

Será também importante considerar as relações de causa-efeito, dado que o *Balanced Scorecard* é uma ferramenta que potencia a aceitação de valores agressivos porque acentua as relações para alcançar um objectivo, através do relacionamento dos indicadores.

Depois de estabelecidos os valores para cada objectivo será fundamental acompanhar a sua execução. Este aspecto será preponderante, pois permite que se avalie a consecução do objectivo ao longo do tempo.

#### vi - Especificação das acções estratégicas

Após a definição dos objectivos estratégicos e dos indicadores será necessário estabelecer as acções que permitirão atingir os valores definidos. Assim, terão de se definir os programas, as actividades, os projectos e as acções necessárias para os atingir ou ultrapassar.

Os objectivos estratégicos são definidos para um período de três a cinco anos. No entanto, para além de acções estratégicas, terão de existir acções diárias.

Neste sentido, Horváth e Partners (2003) consideram que para o *Balanced Scorecard* o essencial será estabelecer as acções estratégicas. Regra geral, estas acções requerem recursos especiais (*Know-how* especializado, produtos financeiros, etc.). Essas acções deverão ter um impacto significativo e equilibrado sobre os objectivos estratégicos. As referidas acções implicam a utilização de recursos humanos e físicos que nem sempre estão disponíveis. Neste sentido, será fundamental definir uma lista de prioridades e um calendário das acções que permitem a consecução da estratégia (Horváth e Partners, 2003).

Para a definição das prioridades será necessário recolher todas as acções estratégicas que se julgam necessárias (Horváth e Partners, 2003). De seguida, será essencial coordenar as acções com os objectivos definidos para o *Balanced Scorecard*, para que se avalie a possibilidade de criar novas acções e eliminar outras. Por último, será necessário orçamentar essas acções e definir o período de implementação.

A documentação das acções estratégicas deverá ser feita no final do processo para que possa fazer-se uma melhor gestão das mesmas. As acções estratégicas apresentadas são apenas as que se consideram fundamentais para a consecução dos objectivos estratégicos. Quanto às acções do dia a dia, terão de ser elaboradas de forma coordenada com as estratégias.

Uma acção estratégica pode contribuir para a consecução de vários objectivos.

#### Fase 4 - Gestão da implementação

O *Balanced Scorecard* pode ser considerado um instrumento de gestão para os principais órgãos. No entanto, será fundamental que exista uma aprendizagem estratégica em todos os níveis hierárquicos da

organização (Horváth e Partners, 2003). Assim, o *Balanced Scorecard* e os indicadores de alto nível devem ser decompostos e aplicados a unidades organizativas de níveis inferiores.

Constata-se assim a necessidade de alargar a implementação do *Balanced Scorecard* a todos os níveis da organização. Horváth e Partners (2003) acrescentam que essa implementação poder ser feita tanto de forma horizontal como vertical.

O alargamento da implementação do *Balanced Scorecard* permite que todos os agentes conheçam e compreendam os objectivos e as medidas formuladas. A compreensão dos objectivos estratégicos permitirá aos vários responsáveis intermédios a definição, através do *Balanced Scorecard*, de que forma podem contribuir para a consecução dos mesmos.

Este processo potencia a cultura estratégica nas várias unidades e permite ainda que sejam definidos objectivos parciais, de forma equilibrada para as mesmas. Conseguirá ainda delegar competências e responsabilidades aos responsáveis intermédios.

Depois da criação de sistemas sectoriais existe ainda a possibilidade de criação do *Balanced Scorecard* individual. Este será aplicado ao indivíduo e deverá avaliar a forma como este contribui para a consecução dos objectivos estratégicos.

#### **Fase 5 - Garantir uma aplicação contínua do *Balanced Scorecard***

O cumprimento dos objectivos definidos para a implementação de um *Balanced Scorecard*, na Administração Pública, apenas será atingido caso seja garantida a continuidade do processo ao longo do tempo. Essa continuidade fará com que o *Balanced Scorecard* possa funcionar como ferramenta dinâmica de gestão.

Horváth e Partners (2003) referem que será importante dar vida ao *Balanced Scorecard*, isto é, será fundamental garantir a sua utilização de forma contínua. Segundo os mesmos autores, essa garantia apenas pode ser obtida, caso o *Balanced Scorecard*:

- Seja integrado nos sistemas de gestão e de controlo já existentes;
- Seja integrado no sistema de planificação;
- Seja dirigido aos trabalhadores;

- Seja integrado no sistema de informação para a gestão;
- Seja aplicado de forma concertada com outros modelos (EFQM, *Target Costing*, etc.);
- Seja apoiado pelas novas tecnologias de informação.

Em síntese, o *Balanced Scorecard* poderá ser um instrumento de gestão estratégica fundamental, a enquadrar no modelo da nova gestão pública. No entanto, terão de ser introduzidas algumas alterações, e será de esperar que no processo de implementação surjam algumas dificuldades. Neste sentido, e para um conhecimento mais profundo da sua aplicação à Administração Pública, serão apresentados, no capítulo seguinte, alguns casos de organizações públicas, portuguesas e estrangeiras, que aplicam este modelo de gestão.

## **CAPÍTULO VI - ESTUDO DE CASOS DE APLICAÇÃO DO *BALANCED SCORECARD* EM ORGANIZAÇÕES PÚBLICAS**

### **6.1. Sistema Nacional de Polícia da Suécia**

A adopção de um novo sistema de avaliação de desempenho, com foco na prevenção do crime e na proximidade à comunidade, implicou uma reorganização dos serviços policiais da Suécia, a nível local e distrital. A necessidade de definir um novo modelo de avaliação de desempenho para o serviço policial da Suécia conduziu ao desenvolvimento do *Balanced Scorecard*, em 1998, em seis unidades locais da polícia sueca.

A implementação desta ferramenta de gestão teve como objectivos melhorar a comunicação, horizontal e vertical, da estratégia organizacional e complementar o sistema formal de estatísticas do crime com um sistema de planeamento e de controlo de gestão. A ideia subjacente à estrutura do *Balanced Scorecard* desenvolvido neste sistema policial é a de incorporar informação sobre a opinião pública, relativamente ao desempenho da actividade policial, numa óptica tripartida - passado, presente e futuro, informação que é negligenciada pelos tradicionais sistemas de avaliação (Carmona e Grönlund, 2003).

Assim, o *Balanced Scorecard* da polícia sueca baseia-se em quatro perspectivas de desempenho: a perspectiva dos recursos, a perspectiva dos cidadãos, a perspectiva do sucesso e, ainda, a perspectiva do pessoal (Figura 6.1.).

**Figura 6.1.** Estrutura do *Balanced Scorecard* da polícia sueca



Fonte: Carmona e Grönlund (2003:1484)

A perspectiva dos recursos representa todos os recursos financeiros, materiais e humanos de que o Governo deve dispor para levar a cabo a missão organizacional. Na perspectiva do cidadão, o foco é colocado na obtenção da opinião pública sobre os problemas locais, qualidade de vida e segurança, bem como a percepção da população relativamente ao serviço prestado.

Relativamente à perspectiva do sucesso, esta é considerada a dimensão estratégica crucial, dado que permite responder às questões: o que é que se pretende alcançar, quando se atingem os objectivos e como se mede o progresso. Para avaliar o sucesso do desempenho do serviço policial, Carmona e Grönlund (2003) consideram que há quatro factores essenciais: o tráfico rodoviário, a ordem pública, os crimes de drogas e a investigação criminal.

Finalmente, na perspectiva do pessoal, estão representados os trabalhadores e os seus objectivos, ou seja, esta perspectiva está relacionada com o ambiente organizacional interno. O foco é direccionado para os trabalhadores e para a sua motivação no local de trabalho, sendo este um factor com elevada influência sobre o alcance dos resultados.

É ainda efectuada uma avaliação pro-activa da actividade policial, com base em questionários efectuados aos cidadãos e ao pessoal. Os dados obtidos nestes questionários fornecem às autoridades policiais informação sobre as necessidades, preocupações e percepções acerca da qualidade do trabalho da polícia. Assim, o *Balanced Scorecard* da polícia sueca mede a satisfação de dois grupos fundamentais: os cidadãos e o pessoal.

O quadro 6.1. evidencia a estrutura do *Balanced Scorecard* da polícia sueca para medir o desempenho da perspectiva do sucesso nos quatro factores críticos de sucesso já referidos. Para cada um destes factores

é desenvolvido o objectivo central a atingir, os indicadores a utilizar, a unidade de medida e a metodologia de avaliação mais adequada. Uma estrutura idêntica é desenvolvida para cada uma das restantes perspectivas que compõem o *Balanced Scorecard*.

**Quadro 6.1.** O *Balanced Scorecard* do sistema policial da Suécia - perspectiva do sucesso

Factores de sucesso	Objectivos	Indicadores	Medidas/targets	Metodologia
<b>Tráfego rodoviário</b>	Detectar condutores bêbedos, através de testes ao álcool e drogas.	N.º de testes alcoólicos/mês N.º de apreensões/mês	N.º de testes ≥ 200 = verde; 100 - 199 = amarelo; ≤ 100 = vermelho <sup>30</sup>	Controlo directo nas áreas públicas.
<b>Ordem pública</b>	Aumentar a segurança nas áreas urbanas às sextas-feiras e sábados à noite.	N.º horas/mês N.º de apreensões por mau comportamento e drogas	20h = verde; 13 - 19h = amarelo; 0 - 12h = vermelho 1-2 = verde; 3 = amarelo; 4-5 = vermelho	Intervenção nos pontos centrais através da patrulha por carro ou a pé.
<b>Crimes de drogas</b>	Operações directas contra o tráfico de drogas; detectar novos casos de jovens envolvidos em drogas.	N.º de horas; n.º crimes de drogas; novos casos detectados	24h e ≥ 1 crime de drogas = verde; 24h = amarelo; < 24h = vermelho	Operação directa no controlo de drogas, pelo menos uma noite por mês; envolver pelo menos 4 agentes na operação.
<b>Investigação criminal</b>	Processar os casos urgentes através de uma subdivisão por grupos; aumentar o número de casos resolvidos.	N.º de casos / mês; N.º de casos com suspeitos identificados; N.º de casos com 500h de investigação/ano	~ 1200 casos = verde; 1200 - 1300 = amarelo; > 1300 = vermelho 25% = verde; 10-24% = amarelo; 0-9% = vermelho	Desenvolver um eficiente sistema de pesquisa interna, registo e contacto.

Fonte: Carmona e Grönlund (2003:1486)

## 6.2. Polícia Municipal de Matosinhos

A polícia municipal (PM), em Portugal, resulta de uma reestruturação do sistema policial efectuada nos últimos anos, dando cumprimento ao preceito constitucional da aproximação dos serviços policiais aos cidadãos. A Lei n.º 19/2004, no art.º 2.º, define as actuais atribuições da PM, sendo elas a fiscalização, na área da sua jurisdição, do cumprimento das leis e dos regulamentos que disciplinem matérias relativas às atribuições das autarquias e à competência dos seus órgãos, bem como a cooperação com as forças de segurança na manutenção da tranquilidade pública e na protecção das comunidades locais (Gomes, 2007).

A PM de Matosinhos actua na área territorial do respectivo concelho, sob a tutela do Presidente de Câmara, e constitui um serviço municipal integrado no Departamento de Segurança e Protecção Civil. A missão, desta instituição, engloba a promoção das condições de segurança e da ordenação social do concelho, a prevenção de actos contra a lei, o apoio, a informação e a sensibilização das populações em matérias de segurança e, ainda, colaborar com as restantes forças de segurança. A visão estratégica

<sup>30</sup> Verde - bom desempenho; amarelo - desempenho médio; vermelho - mau desempenho.

consiste em tornar a PM de Matosinhos “*Uma polícia pro-activa, eficiente e eficaz que interaja com a sociedade e assegure um serviço público de elevada qualidade.*”. “*Matosinhos uma cidade arrumada...*” é definido o objectivo estratégico a prosseguir<sup>31</sup>.

De forma a melhorar a execução e a comunicação da estratégia e a avaliação do desempenho, a PM de Matosinhos desenvolveu, em 2005, um sistema de avaliação de desempenho com base no modelo do *Balanced Scorecard* desenvolvido por Kaplan e Norton, onde a missão organizacional e a perspectiva dos clientes ocupam o topo da estrutura, seguindo-se a perspectiva dos processos internos, inovação e aprendizagem e, por fim, a perspectiva das finanças.

A estrutura do *Balanced Scorecard* está definida e articulada no sentido de prosseguir a missão da instituição. A perspectiva dos clientes é a que aparece na primeira posição devido à importância em satisfazer as necessidades da comunidade. Para cada uma das perspectivas do *Balanced Scorecard*, e com base na visão e nos objectivos estratégicos, são definidos os objectivos de curto prazo a atingir, os indicadores mais adequados para cada objectivo, as metas sugeridas para medir o desempenho e, por fim, as iniciativas a desenvolver para concretizar esses objectivos (Quadro 6.2.). Por exemplo, para reduzir a venda ambulante deve aumentar-se a visibilidade e a presença da polícia nos locais de maior incidência. O número de autos registados é o indicador mais adequado e a redução desse número, em 50%, constituiu a meta a atingir para o exercício de 2005.

Em conversa com o Senhor Comandante da PM de Matosinhos, verificou-se que o *Balanced Scorecard* está a ter um impacto positivo na avaliação do desempenho do serviço, constituindo um instrumento fundamental para atender às informações exigidas pelo Sistema Integrado de Avaliação do Desempenho da Administração Pública, actualmente em vigor. O modelo do *Balanced Scorecard* está ainda em processo de implementação, prevendo-se iniciar a avaliação da satisfação dos clientes através da aplicação de questionários durante o exercício de 2007. O contexto político em que a organização actua, a necessidade de um sistema de informação altamente desenvolvido e a burocracia existente para a aprovação de determinadas medidas constituem as principais limitações neste processo. Contudo, os benefícios provenientes da utilização desta ferramenta de gestão superam os custos suportados, esperando-se um contributo importante nos próximos anos.

<sup>31</sup> Estes dados foram obtidos através do questionário aplicado à polícia portuguesa, no âmbito da dissertação de mestrado desenvolvida por Gomes (2007).

**Quadro 6.2.** O *Balanced Scorecard* da polícia municipal de Matosinhos

Objectivos	Indicadores	Metas	Iniciativas
Redução da venda ambulante	N.º autos registados em 2005	50%	Aumento da visibilidade e presença policial em locais de incidência
Redução de obstáculos nas vias	N.º autos registados em 2005	15% a 20%	Aumento do n.º de acções fiscalizatórias; aumento do n.º de agentes
Redução de situações de estacionamento abusivo (passadeiras...)	N.º autos registados	50%	Utilização de reboque de viaturas e bloqueadores
Informar a população dos cidadãos preventivos de segurança	Média de cidadãos presentes nas acções de sensibilização N.º de acções de sensibilização realizadas	50 por acção 1 por mês	Convocar e incentivar a população a participar nas sessões de sensibilização Realizar campanhas de sensibilização sobre segurança preventiva, com estabelecimento de parcerias com juntas de freguesias, associações e outras
Aumentar a colaboração da população na prestação de informações sobre actividades delituosas	Média de informações obtidas relativas a venda ambulante, ruidos, estabelecimentos abandonados, ...	Aumentar 50%	Incentivar e estimular a comunicação relativa a dados e informações sobre actos de violação de normas (via telefone, internet...)
Melhorar o atendimento aos cidadãos	Tempo de espera do atendimento por telefone - 2 minutos	Reduzir 10%	Aumentar a capacidade de atendimento do telefone nos períodos de maior incidência
Aumentar a satisfação do cidadão	Apoio às vítimas das actividades delituosas - 5% dos casos denunciados	Aumentar o apoio para 25% dos casos	Criar condições de apoio permanente a vítimas de agressões ambientais e outras - apoio psicológico e jurídico-legal de prevenção
Aumentar a celeridade da intervenção policial nas chamadas de denúncias	Nível de satisfação apurado através de inquéritos aplicados a população - não aplicado	Aumentar 20% durante o ano 2006	Aplicar inquéritos à população durante o ano de 2006
Aumentar a eficiência e eficácia na intervenção	Tempo médio de resposta - 15 minutos	Reduzir 30%	Adoptar o policiamento motorizado, em malha, orientado para os pontos críticos
Aumentar o n.º de fiscalizações	Tempo médio de intervenção	Reduzir 10%	Estabelecer prioridades dos processos de identificação
Aumentar o policiamento preventivo	N.º médio de fiscalizações	Aumentar 5%	Determinação analítica dos locais e horas de maior incidência delituosa
Aumentar a motivação como forma de potenciar os resultados criminais	N.º médio de patrulhas nas áreas críticas	Aumentar 30%	Ajustar os horários das brigadas de patrulha nos períodos de maior incidência
	Média de reconhecimentos individuais	Aumentar 10%	Conceder mais reconhecimentos aos elementos que se distinguem positivamente; criar prémio de polícia do mês

**Quadro 6.2.** O *Balanced Scorecard* da polícia municipal de Matosinhos (cont.)

Objetivos	Indicadores	Metas	Iniciativas
Inovação/aprendizagem	Aumentar a formação no âmbito da prevenção e nos conhecimentos gerais	Aumentar 20%	Aumentar a frequência das ações de formação
	Melhorar a aprendizagem, eficiência e eficácia da fiscalização	2 por mês	Realizar ações de <i>debriefing</i> para troca de experiências entre os agentes, utilizando situações reais ou hipotéticas
Finanças	Optimizar a utilização dos recursos tecnológicos	Aumentar 30%	Aumentar o número de utilizadores e de sistemas disponíveis; implementar medidas de utilização de sistemas; realizar ações de formação em sistemas de informação
	Implementar sistemas de recolha de sugestões	5 sugestões	Criar e disponibilizar formulário para registo de falhas e sugestões; registar opinião de todos os elementos dos serviços e de todos os cidadãos que se dirigem à PM
	Optimizar a gestão financeira	Varição de 0% dos custos globais	Controlo dos custos através de mapas mensais; avaliação de custos das campanhas de informação e inquéritos
	Obter apoios financeiros locais	Apoio para todas as campanhas e inquérito	Aumentar os apoios de financiamento para campanhas, ações de sensibilização e inquéritos

**6.3. St. Elsewhere Hospital**

Inicialmente, o sistema de avaliação de desempenho do *St. Elsewhere Hospital* focava unicamente os objectivos financeiros de curto prazo, como a redução das despesas, sem haver a preocupação com a reputação do hospital e com a qualidade dos serviços prestados. O foco nas necessidades dos clientes passou a ser uma prioridade, levando ao desenvolvimento do *Balanced Scorecard* na unidade de hospício deste hospital, por se entender que se trata de um serviço crítico e onde as necessidades dos pacientes devem constituir uma prioridade (Kershaw e Kershaw, 2001).

O processo de desenvolvimento do *Balanced Scorecard* iniciou com uma discussão e análise do papel desta unidade específica na concretização dos objectivos do hospital em proporcionar um atendimento personalizado e aumentar a qualidade do serviço. Seguiu-se a fase de definição das medidas de desempenho por cada uma das perspectivas do *Balanced Scorecard* (financeira, clientes, processos internos e aprendizagem e crescimento), sempre com a preocupação de interligar as medidas de desempenho com a estratégia organizacional. Por fim, o director da unidade, com a ajuda de outros profissionais, estabeleceu as metas a atingir em cada medida de desempenho, de forma a permitir avaliar o grau com que os objectivos foram alcançados. O quadro 6.3. mostra a estrutura do *Balanced Scorecard* desenvolvida para esta unidade do hospital de *St. Elsewhere*, apresentando para cada perspectiva as medidas de desempenho utilizadas.

**Quadro 6.3.** Estrutura do *Balanced Scorecard* da unidade de hospício do *St. Elsewhere Hospital*

Perspectivas	Medidas de desempenho
<b>Financeira</b>	Contribuições dos pacientes Rentabilidade Aumento de fundos públicos
<b>Clientes</b>	Satisfação de clientes (questionários) Retenção de clientes Taxa de participação dos clientes
<b>Processos internos</b>	Reclamações dos clientes, por semana Taxa de abandono dos trabalhadores
<b>Aprendizagem e crescimento</b>	Satisfação dos trabalhadores Horas de formação por profissional Número de pacientes por profissional

Fonte: Adaptado de Kershaw e Kershaw (2001)

A introdução deste sistema de gestão estratégica teve como principal objectivo a comunicação dos objectivos da unidade e do hospital a todos os membros da unidade de hospício. Assim, a melhoria do desempenho desta unidade específica permitirá alcançar a missão do hospital, como um todo, e providenciar uma maior orientação para os clientes dos cuidados de saúde.

Todas as perspectivas estão interligadas entre si. Assim, o aumento da qualidade do serviço (missão organizacional) pode ser avaliado pelo aumento da satisfação dos clientes, pelo número de reclamações efectuadas por semana e também pela taxa de abandono de trabalhadores, uma vez que é desagradável para os pacientes serem atendidos constantemente por profissionais diferentes. A redução do abandono consegue-se através do aumento da satisfação dos trabalhadores. A satisfação dos trabalhadores, por sua vez, pode melhorar através do aumento de formação por hora e da redução do número de pacientes por profissional, de forma a proporcionar um atendimento mais personalizado. O aumento da satisfação dos trabalhadores vai proporcionar um aumento da qualidade do serviço prestado, bem como a satisfação dos clientes. Consequentemente, aumentam os fundos públicos e a rentabilidade, uma vez que os pacientes e seus familiares estão mais dispostos a contribuir para um serviço de maior qualidade. Desta forma, todas as perspectivas interligadas vão permitir concretizar a missão organizacional do *St. Elsewhere hospital*.

#### 6.4. Duke Children Hospital

O *Duke Children Hospital* implementou o *Balanced Scorecard* com o objectivo de definir uma cultura com base no princípio "...exercer medicina mais inteligente." (Kaplan e Norton, 2001a). Segundo os mesmos autores, os resultados de curto prazo foram impressionantes.

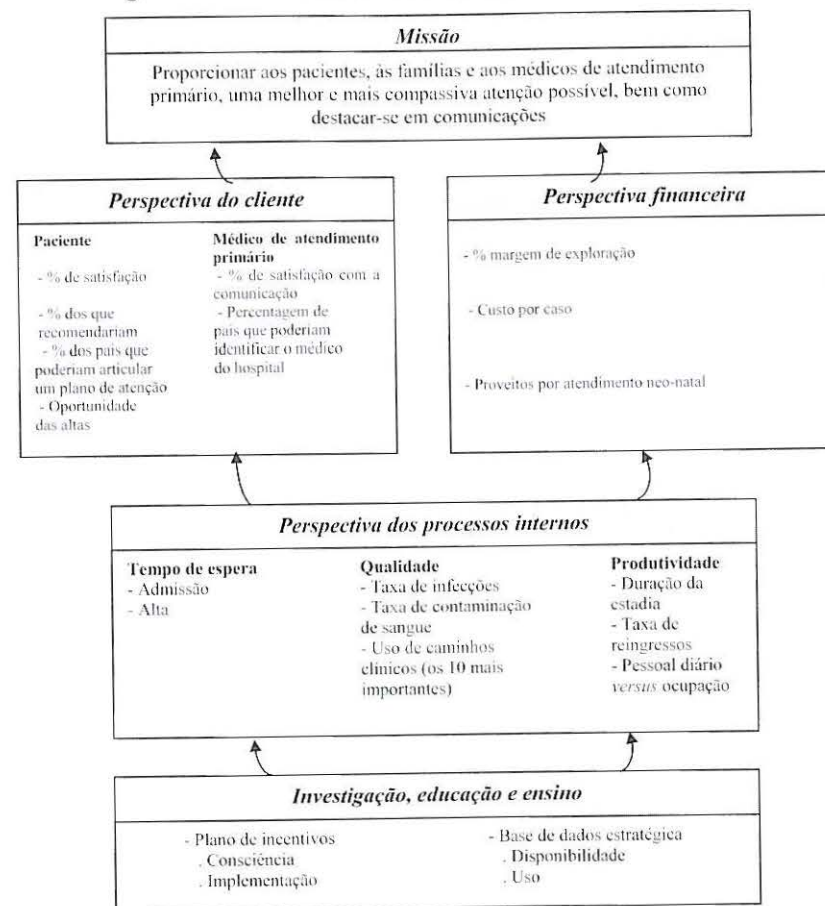
Os responsáveis da organização partiram para a implementação do *Balanced Scorecard*, pois tinham identificado algumas questões fundamentais, tais como:

- Existia alguma confusão quanto aos serviços mais importantes que teriam de prestar;
- Não existia um propósito comum entre a administração, o pessoal e os médicos;
- A comunicação e a coordenação com os pediatras era pobre;
- Existiam ameaças competitivas fortes;

- Dificuldade em equilibrar aspectos como a qualidade, a satisfação dos clientes e do pessoal e a educação e a investigação com os objectivos financeiros.

Neste sentido, foram desenvolvidas declarações de missão e visão no sentido de poderem ser estabelecidos objectivos para as diferentes perspectivas. Posteriormente, uma equipa desenvolveu o *Balanced Scorecard*, podendo ser traduzido conforme a figura 6.2..

Figura 6.2. *Balanced Scorecard* do *Duke Children Hospital*



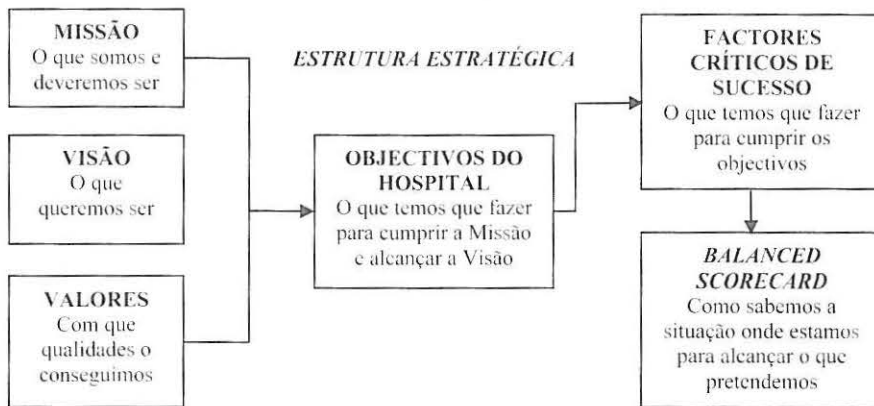
Fonte: Kaplan e Norton (2001a:169)

Com a implementação deste sistema conseguiram-se melhorar as condições clínicas e a satisfação do pessoal, bem como a satisfação e fidelização dos pacientes e dos médicos (Kaplan e Norton, 2001a).

### 6.5. Hospital de Zumarraga

O Hospital de Zumarraga, já distinguido com o Prémio Europeu de Excelência na Gestão, utiliza o *Balanced Scorecard* no seu processo de gestão estratégica. Neste sentido, assenta a sua estrutura estratégica, em factores como a missão, visão, factores críticos de sucesso, etc. (Figura 6.3.).

Figura 6.3. Estrutura estratégica do Hospital de Zumarraga



Fonte: Adaptado Ruiz (2004:5)

Considerando a estrutura estratégica, o Hospital de Zumarraga apresenta como missão: elevar o nível de saúde da população e satisfazer as necessidades e expectativas dos seus clientes, tendo por base a prestação de serviços sanitários especializados. No que se refere à visão, pretende ser um hospital de excelente qualidade, em permanente crescimento profissional e técnico, que consiga um alto grau de satisfação da sociedade, das pessoas que o compõem e especialmente dos seus clientes.

Deste modo, o Hospital de Zumarraga, no âmbito da sua cultura estratégica, definiu os valores, objectivos estratégicos e factores críticos de sucesso.

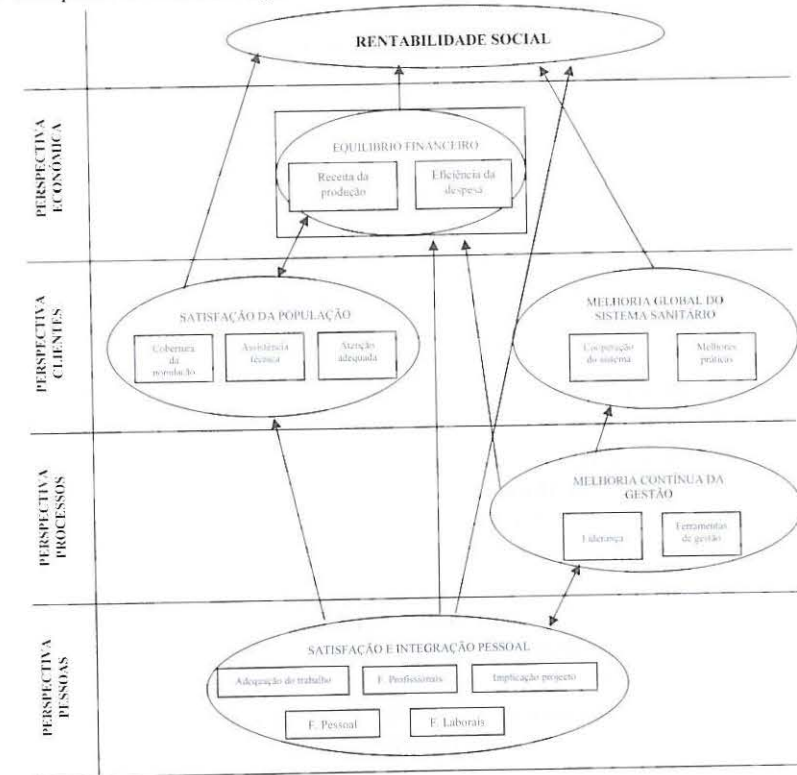
A representação dos factores críticos de sucesso foi efectuada, através do *Balanced Scorecard*, tendo por base quatro perspectivas: económica, clientes, processos e pessoas (Figura 6.4.). Desta forma, os

responsáveis consideravam ter um sistema que permitia ver a relação entre eles, em função das suas diferentes dimensões.

Os responsáveis do Hospital de Zumarraga consideram que a utilização do *Balanced Scorecard* se traduziu em vários benefícios e destacam os seguintes:

- É um excelente mecanismo de participação e reflexão conjunta;
- Funciona como uma ferramenta de difusão e conhecimento;
- Permite ter um acompanhamento constante dos indicadores;
- Torna a estratégia mais operacional;
- Permite fazer uma integração conceptual.

Figura 6.4. Os factores críticos de sucesso e o *Balanced Scorecard* do Hospital de Zumarraga



Fonte: Ruiz (2004:8)

Realçam também que sentiram algumas dificuldades na implementação do *Balanced Scorecard*, de entre as quais destacam:

- Processo bastante custoso em dificuldade e tempo;
- Nem sempre se consegue uma participação ampla, factor que prejudica a implementação;
- Dificuldade em actualizar os resultados e as hipóteses;
- Dificuldade em relacionar os indicadores, tendo por base as relações de causa-efeito.

### 6.6. Newcastle City Council

O *Newcastle City Council* constitui uma cidade britânica de grande dimensão onde o *Balanced Scorecard* já se encontra implementado. A visão estratégica definida para 2006-2007 é a seguinte: “*Nós queremos criar uma vibrante, segura, sustentável e moderna cidade europeia.*”. A melhoria da qualidade de vida das pessoas que integram a comunidade, o crescimento sustentável e a prosperidade da região constituem os objectivos estratégicos a prosseguir<sup>32</sup>.

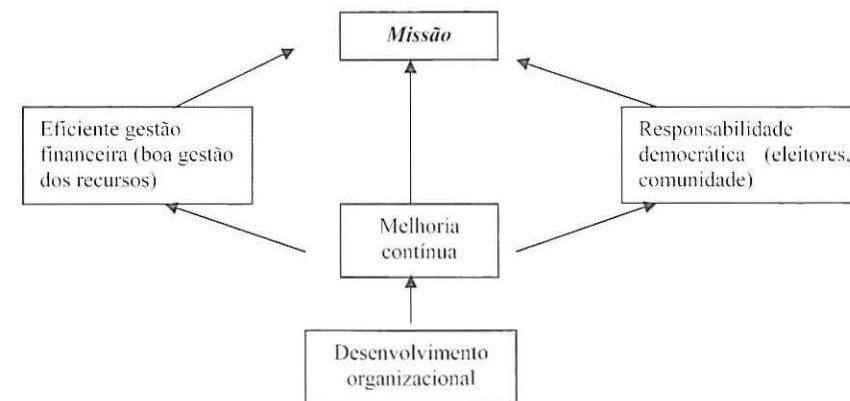
O *Balanced Scorecard* foi desenvolvido como um sistema de gestão estratégica que visa interligar o processo de medida e gestão de desempenho com a visão estratégica da organização. Os objectivos e acções de curto prazo são definidos por cada um dos serviços desenvolvidos para a comunidade, sendo ainda estabelecidas medidas de desempenho e metas a atingir em cada nível organizacional. Assim, torna-se possível medir as áreas onde existiu um menor desempenho e de que forma os objectivos estratégicos estão a ser prosseguidos.

De forma a concretizar estes objectivos, o *Balanced Scorecard* desenvolvido para a cidade de *Newcastle* integra quatro elementos fundamentais, baseados no modelo original de Kaplan e Norton: a responsabilidade democrática, a boa gestão financeira, a melhoria contínua e o desenvolvimento organizacional (Woods e Grubnic, 2006). A responsabilidade democrática representa a preocupação em legitimar a acção política perante os eleitores e os contribuintes e assegurar que estes valorizam os serviços prestados; a gestão financeira implica uma eficiente gestão dos recursos; a melhoria contínua e o desenvolvimento organizacional assemelham-se às perspectivas dos processos internos e da aprendizagem e crescimento do modelo de Kaplan e Norton. A figura 6.5.

<sup>31</sup> Baseado no plano de actividades de 2006-2007 da cidade de Newcastle (Woods e Grubnic, 2006).

representa a estrutura do *Balanced Scorecard* desenvolvida para a cidade de *Newcastle*.

**Figura 6.5.** Estrutura do *Balanced Scorecard* para a cidade de *Newcastle*



Fonte: Adaptado de Woods e Grubnic (2006)

O *Balanced Scorecard* é constituído por um total de nove *scorecards*, distribuídos pelos diferentes níveis organizacionais, abrangendo áreas como os serviços sociais e cuidados de saúde para adultos, crianças e jovens, ambiente e sustentabilidade. Cada um destes *scorecards* incorpora os quatro elementos descritos, tendo sempre por base a missão organizacional. Também as metas a atingir devem ser definidas para cada um destes níveis organizacionais, e em cada uma das áreas de actuação no sentido de se fazer uma avaliação efectiva do serviço. Assim, foi adoptado um sistema de *scorecards* em cascata, desde o nível organizacional até ao nível individual, permitindo uma gestão integrada do desempenho em organizações hierárquicas como é caso do *Newcastle City Council*.

Em síntese, o *Balanced Scorecard* para o *Newcastle City Council* revelou-se um instrumento eficiente na melhoria do desempenho do serviço e no alcance da visão estratégica de aumentar a qualidade de vida para os cidadãos, através de uma gestão integrada do desempenho a diferentes níveis. Contudo, o desenvolvimento do *Balanced Scorecard* para o governo local enfrenta algumas limitações como a diversidade geográfica, cultural e social que requer um sistema de gestão de desempenho que incorpore as necessidades e prioridades da comunidade local, não sendo suficiente adoptar um conjunto de indicadores de desempenho definidos a nível nacional.

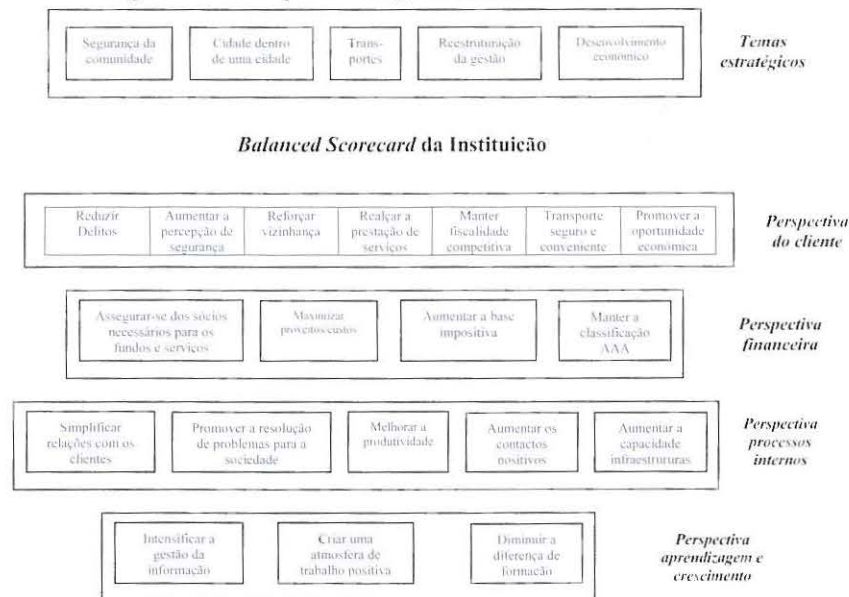
### 6.7. Cidade de Charlotte

A cidade de *Charlotte* tinha uma missão e uma declaração de missão que se traduzia no desejo de proporcionar serviços de alta qualidade aos seus cidadãos. Este facto poderia fazer com que os cidadãos escolhessem a cidade para viver (Kaplan e Norton, 2001a). No entanto, os órgãos de gestão não estavam seguros da forma como iriam implementar a missão e a visão. Os responsáveis decidiram que a forma de ultrapassar o problema poderia estar na utilização do *Balanced Scorecard*, pelo que definiram em primeiro lugar os seguintes temas estratégicos:

- Segurança da comunidade;
- Transportes;
- Cidade dentro de outra cidade (preservação dos bairros mais antigos);
- Reestruturação da gestão; e
- Desenvolvimento económico.

Posteriormente, desenvolveram os objectivos estratégicos de cada tema, tentando criar o *Balanced Scorecard* para a cidade.

Figura 6.6. Mapa estratégico da cidade de *Charlotte*



Fonte: Kaplan e Norton (2001a:152)

A definição dos principais temas estratégicos, permitiu definir os objectivos para cada perspectiva do *Balanced Scorecard*. A sua consecução melhorará a qualidade dos serviços prestados aos cidadãos, isto é, cumprir a missão.

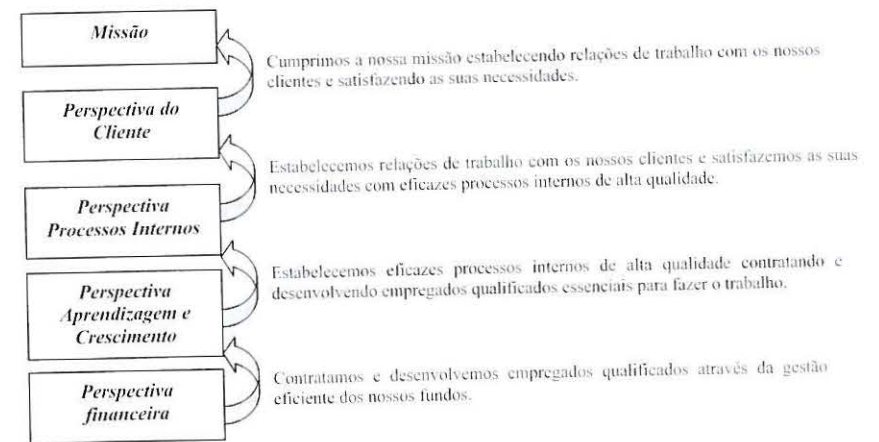
### 6.8. Texas State Auditor's Office

Os responsáveis do *Texas State Auditor's Office* acharam que o *Balanced Scorecard*, com ênfase na missão, estratégia e aprendizagem organizativa, seria uma ferramenta perfeita para implementar na sua organização (Niven, 2003).

Neste sentido, necessitavam de definir uma nova missão e novas estratégias para poderem ter êxito. Depois de definida a missão, assentaram-na em três estratégias fundamentais: proporcionar serviços com segurança, proporcionar serviços de assessoria de gestão e proporcionar serviços educativos.

Depois de algumas tarefas para o desenvolvimento do *Balanced Scorecard*, definiram o que se apresenta na figura seguinte, tendo no topo a missão.

Figura 6.7. Uso do *Balanced Scorecard* para medir a missão do *Texas State Auditor's Office*



Fonte: Adaptado de Niven (2003:393)

Após a implementação do *Balanced Scorecard* começaram, de imediato, a acumular-se os benefícios (Niven, 2003). Por exemplo, permitiu que cada empregado compreendesse qual era a sua contribuição para o cumprimento da missão institucional.

O êxito da implementação do *Balanced Scorecard*, no *Texas State Auditor's Office* foi reconhecido pela associação de contabilistas governamentais que lhe atribuíram o prémio da "Melhor Prática". Foi ainda reconhecido pela *Society of Human Resource Management* que considerou o processo de implementação do *Balanced Scorecard* como um dos quatro de maior êxito em todo o país.

### 6.9. *Universitat Pompeu Fabra*

A *Universitat Pompeu Fabra* implementou o *Balanced Scorecard* a uma biblioteca e, segundo Amat Salas e Soldevila García (2002), baseou-se nas seguintes características:

- Definição de factores chave de sucesso tendo por base quatro perspectivas (utilizadores, económico-financeira, processos internos e recursos humanos);
- As relações de causa-efeito permitem relacionar os factores chave de sucesso entre si;
- Alguns factores chave de sucesso estão relacionados com os principais objectivos da biblioteca (satisfação dos utilizadores) e outros relacionam-se com níveis mais elementares da organização (motivação dos empregados).

Tendo por base as características anteriores, os responsáveis desenvolveram o *Balanced Scorecard*, com as quatro perspectivas tradicionais e com indicadores quantitativos, qualitativos, monetários e não monetários.

Assim, de acordo com Amat Salas e Soldevila García (2002) para o *Balanced Scorecard* da biblioteca, foram definidos os indicadores, para cada perspectiva, conforme se apresenta no quadro seguinte.

**Quadro 6.4.** Indicadores das diferentes perspectivas - *Universitat Pompeu Fabra*

<i>Perspectiva</i>	<i>Factor chave de sucesso</i>	<i>Indicadores</i>
<i>Utilizadores – Sociedade</i>	<i>Satisfação dos utilizadores</i>	- Satisfação dos resultados dos exames
	<i>Aumentar a utilização do serviço</i>	- N.º estudantes que receberam formação de utilizadores/total de estudantes - N.º de respostas de informação/total estudantes - Consultas <i>web</i> biblioteca/total estudantes - Entradas de utilizadores na biblioteca/total estudantes - N.º de documentos fornecidos/total de estudantes
<i>Económico - financeira</i>	<i>Aumentar os recursos de informação</i>	- N.º de monografias cedidas/n.º monografias adquiridas
	<i>Controlo de custos</i>	- Custo total da biblioteca/n.º de respostas de informação - Custo total da biblioteca/n.º de estudantes - Custo do pessoal da biblioteca/total de estudantes
<i>Processos internos</i>	<i>Aumentar a eficiência e eficácia do serviço</i>	- N.º documentos processados/total de pessoal da biblioteca - N.º de documentos cedidos/total de pessoal da biblioteca - N.º de acções de melhoria realizadas/n.º de acções de melhoria previstas
	<i>Recursos à disposição dos utilizadores</i>	- N.º de metros quadrados da biblioteca/total de estudantes - Total de estudantes/total de pontos de leitura - N.º de estudantes/total de pessoal na biblioteca
<i>Recursos humanos</i>	<i>Formação específica para o pessoal administrativo e de serviços</i>	- N.º horas de formação específica/total pessoal da biblioteca
	<i>Motivação do pessoal administrativo e de serviços</i>	- Motivação pelos resultados dos exames - N.º de pessoal da biblioteca que participa em grupos de trabalho/total pessoal da biblioteca

Fonte: Adaptado de Amat Salas e Soldevila García (2002:15 e 16)

Amat Salas e Soldevila García (2002) são da opinião que será fundamental a criação de um manual onde estejam definidos todos os indicadores, as fórmulas de cálculo, os responsáveis pela cedência dos dados e os responsáveis pelos cálculos.

Segundo os mesmos autores, a utilização do *Balanced Scorecard* na *Universitat Pompeu Fabra*, permitiu, segundo a análise dos últimos dados disponíveis, pensar que alguns dos principais objectivos definidos foram alcançados.

O *Balanced Scorecard* foi já implementado noutros departamentos, no entanto Amat Salas e Soldevila García (2002) assinalam que um dos problemas encontrados foi a pouca receptividade de alguns departamentos da universidade.

### 6.10. Universidade Federal do Ceará

De acordo com Monteiro Pessoa (2000), dada a heterogeneidade e o reduzido grau de interdependência das várias unidades da Universidade Federal do Ceará, optou-se por desenvolver o modelo, tal como defendem Kaplan e Norton (1997), num departamento piloto (Departamento de Contabilidade). Esta escolha ficou a dever-se ao facto de este apresentar um baixo custo e um fraco nível de qualificação dos seus docentes.

A principal missão do Departamento de Contabilidade era formar e aperfeiçoar profissionais qualificados para o mercado de trabalho, promover a cultura e assegurar serviços de qualidade para a sociedade.

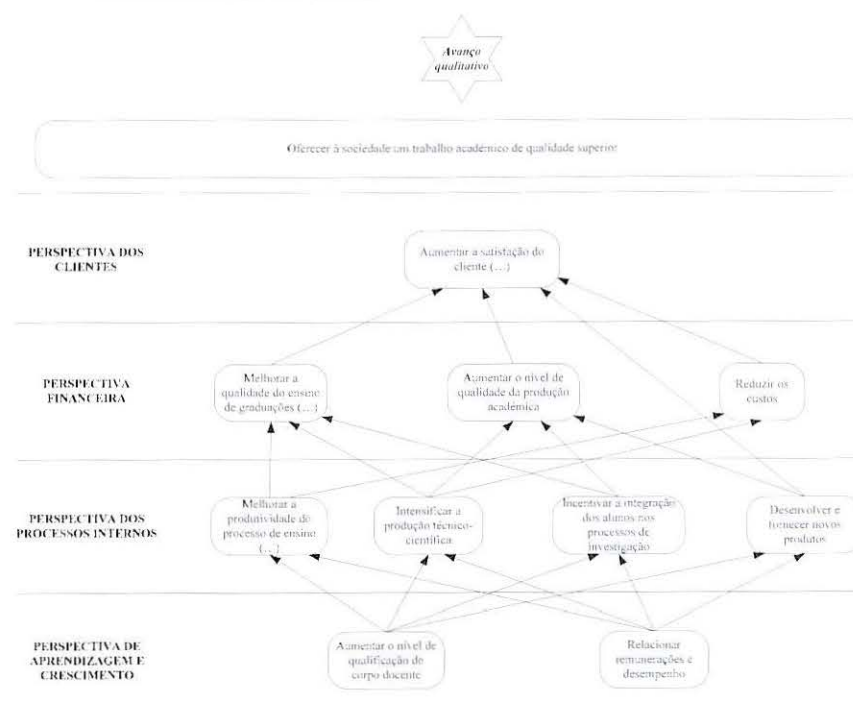
Depois de uma análise cuidada ao departamento, os responsáveis identificaram quatro causas que comprometiam o avanço qualitativo do mesmo:

- Baixo índice de qualificação do corpo docente;
- Elevada carga didáctica, o que prejudicava as actividades de pesquisa e extensão;
- Presença significativa de professores substitutos, e
- Insuficiência de infra-estruturas físicas e suporte operacional.

Posteriormente foram definidas as estratégias e os objectivos estratégicos que permitiriam eliminar estas causas. Este processo foi elaborado, tendo por base o *Balanced Scorecard*. A metodologia de implementação utilizada teve por base a revisão bibliográfica que também se apresenta neste livro, pelo que apenas se apresenta o essencial desse processo.

Foram utilizadas as perspectivas originais do *Balanced Scorecard* e de seguida estabelecidas as seguintes relações de causa-efeito entre os vários objectivos estratégicos.

**Figura 6.8.** Objectivos estratégicos e as relações de causa-efeito - Universidade Federal do Ceará



Fonte: Adaptado de Monteiro Pessoa (2000:252)

Numa fase posterior foram definidos os vários indicadores, os seus valores e as várias acções estratégicas, que permitirão cumprir a missão da universidade.

Monteiro Pessoa (2000) assinala ainda que a utilização deste modelo, pela Universidade Federal do Ceará, se traduziu em algumas vantagens, de entre as quais se destacam:

- Adopção de uma postura preventiva em relação aos vários problemas e falhas;
- Obtenção de uma visão integrada (relações de causa-efeito), o que permite evitar que as melhorias numa determinada área sejam obtidas à custa de outra;
- Implementação de um adequado planeamento estratégico que permite cumprir a missão.

### 6.11. University of Califórnia

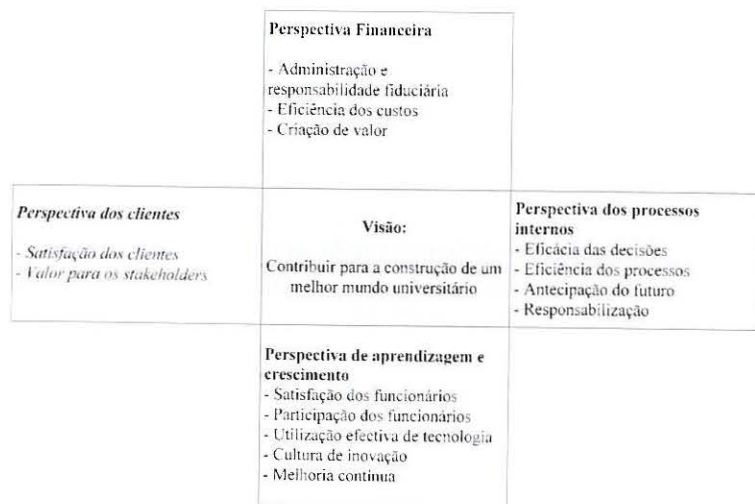
Em 1994, a *University of Califórnia* pretendia implementar um sistema que permitisse acompanhar a actuação das várias actividades desenvolvidas internamente. Segundo Hafner (1998) o sistema deveria permitir à administração da universidade:

- Manter uma análise para o futuro;
- Desenvolver objectivos de actuação estratégica; e
- Acompanhar o desenvolvimento dos objectivos estratégicos através de indicadores de actuação.

No entanto, os responsáveis da universidade consideravam que os sistemas de planeamento tradicionais de que dispunham não conseguiam acompanhar o desenvolvimento de um modelo estratégico. Assim, decidiram implementar o *Balanced Scorecard*, pois consideravam ser um modelo que permitia acompanhar, de forma conjunta, o desenvolvimento estratégico da universidade.

A definição da visão e dos objectivos estratégicos baseou-se então no *Balanced Scorecard*, e foi traduzida pelo esquema da figura 6.9..

Figura 6.9. Visão e objectivos da *University of Califórnia*



Fonte: Adaptado de Hafner (1998:8)

Posteriormente foi disponibilizada, num *site* da *internet*, informação integrada sobre a cultura estratégica da universidade, o que permitiu a consulta de informação relacionada com:

- Visão, missão e indicadores;
- *Balanced Scorecard* e objectivos;
- Evolução das actividades desenvolvidas pelas várias equipas;
- Satisfação dos clientes; etc..

A utilização do *Balanced Scorecard*, segundo Hafner (1998), permitiu, entre outros aspectos:

- Acompanhar o desenvolvimento das iniciativas estratégicas;
- Relacionar as actividades diárias com as estratégias de longo prazo;
- Aumentar a participação dos funcionários;
- Potenciar a cultura estratégica da universidade.

### 6.12. Escola Superior de Tecnologia e de Gestão de Bragança (ESTiG)

A ESTiG é uma escola de ensino superior público, integrada no Instituto Politécnico de Bragança (IPB) e tem por missão a formação de profissionais altamente qualificados, a criação, difusão e transmissão da cultura, da ciência e da tecnologia e a promoção do desenvolvimento da região em que se insere.

Esta instituição apresenta preocupações ao nível do planeamento estratégico, no entanto, verificou-se a necessidade de criar um modelo que permitisse o planeamento, a comunicação e a gestão dos factores estratégicos fundamentais.

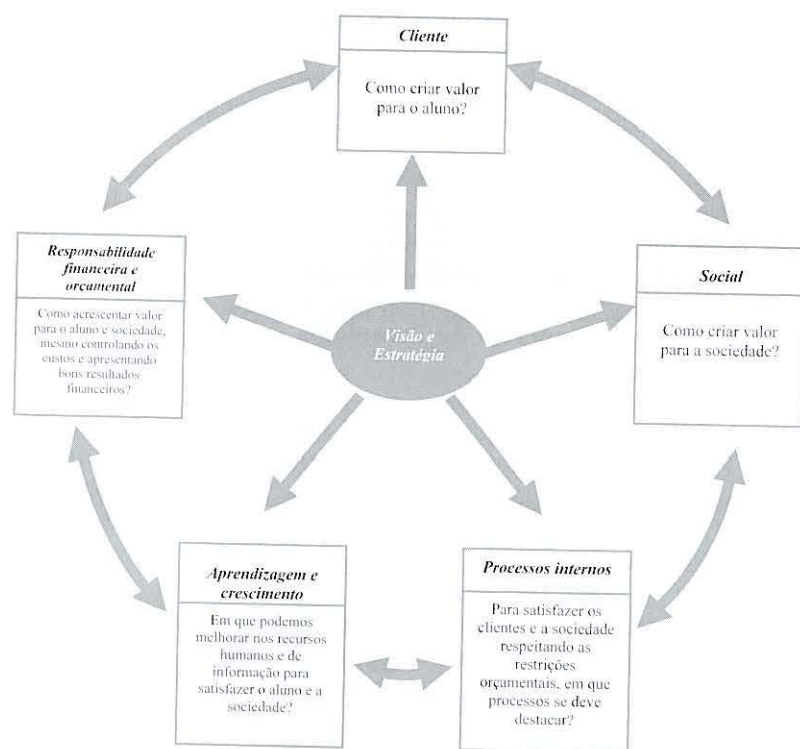
Neste sentido, Ribeiro (2005) desenvolveu um *Balanced Scorecard* para a ESTiG, tendo definido como principais objectivos da sua implementação:

- Clarificação, consenso e tradução da visão e da estratégia;
- Criação de uma cultura estratégica;
- Coordenação de programas e de investimentos;
- Criação de um sistema de *feedback* e de aprendizagem estratégico.

A metodologia seguida por Ribeiro (2005) para a implementação do *Balanced Scorecard* foi a apresentada por Horváth e Partners (2003).

Tendo por base as considerações de vários autores, apresentou um *Balanced Scorecard* com cinco perspectivas: cliente, social, processos internos, aprendizagem e crescimento e responsabilidade financeira e orçamental (Figura 6.10.).

Figura 6.10. *Balanced Scorecard* da ESTiG



Fonte: Ribeiro (2005:182)

Como se pode verificar o *Balanced Scorecard*, desenvolvido para a ESTiG, tem como preocupação a satisfação das necessidades dos alunos, bem como da sociedade e não a apresentação de bons resultados financeiros e orçamentais.

Neste sentido, o *Balanced Scorecard* da ESTiG está organizado da seguinte forma: tendo por base os recursos orçamentais e financeiros, deverá, de forma eficiente, evoluir na perspectiva de aprendizagem e crescimento. Esta evolução irá permitir que se melhorem os processos internos o que facilitará a satisfação da sociedade e, essencialmente, dos alunos.

As relações de causa-efeito definidas protagonizam um modelo circular que irá permitir a continuidade da ESTiG. Assim, por exemplo a satisfação dos alunos poderá despertar a sua vontade para a frequência de cursos de pós-graduação, como forma de melhorar a sua gama de conhecimentos, o que se traduzirá num aumento das fontes de receita. Este aumento poderá iniciar um novo ciclo, onde a aposta na formação dos docentes permitirá prestar serviços de qualidade ao exterior, o que potenciará a satisfação social.

Por último, constata-se que o aluno é o centro do *Balanced Scorecard* da ESTiG.

Tendo em consideração as cinco perspectivas, Ribeiro (2005) definiu os objectivos estratégicos, para cada uma delas e seleccionou os indicadores que melhor permitissem verificar a consecução dos mesmos (Quadro 6.5.).

Quadro 6.5. Objectivos estratégicos e indicadores da ESTiG

Perspectiva	Objectivo estratégico	Indicador
Responsabilidade financeira e orçamental	Criar e aumentar as fontes de receita	- Receita cobrada - % aumento das receitas
	Melhorar a utilização dos activos	- N.º horas de utilização das salas de aula e laboratórios - Tempo médio de avaria dos equipamentos
	Melhorar a estrutura de custos	- Custos de investigação/custos totais - Custos ensino/custos totais
	Incrementar os conceitos de economia, eficiência e eficácia	- Custos de investigação - Custos de ensino
Cliente	Aumentar a satisfação do aluno	- Média de alunos que assistem às aulas - N.º de reclamações dos alunos
	Incrementar uma relação duradoura com os alunos	- N.º de alunos que participam em projectos de investigação - N.º de alunos que mantêm relação com a instituição após a conclusão do curso
	Captar novos alunos em vários segmentos	- N.º de alunos novos que participam em projectos de investigação - N.º de alunos novos/N.º total de alunos
	Diminuir a taxa de abandono dos alunos durante o curso	- N.º de abandonos por curso
Social	Incrementar o desenvolvimento de projectos de investigação	- N.º de projectos de investigação - N.º de projectos de investigação financiados por empresas
	Estreitar as relações com organizações do meio envolvente	- N.º de protocolos de cooperação - N.º de parcerias com organizações para desenvolvimento de projectos de investigação
	Desenvolver um programa de inserção profissional	- N.º de ofertas de emprego
	Prestar serviços que o mercado por si não consegue assegurar	- Receitas dos serviços prestados ao exterior

Quadro 6.5. Objectivos estratégicos e indicadores da ESTiG (Cont.)

<b>Processos internos</b>	<i>Desenvolver processos de investigação e desenvolvimento de novos cursos, formação e serviços</i>	- Tempo de desenvolvimento de novos cursos - Propostas de cursos ao Conselho Científico
	<i>Melhorar e consolidar os processos de ensino e investigação</i>	- Disponibilidade de meios - % de reprovações - N.º de alunos avaliados
	<i>Desenvolver processos de acção social</i>	- N.º de actividades culturais e desportivas - N.º de inserções no mercado de trabalho
	<i>Promover e desenvolver a internacionalização</i>	- N.º de protocolos internacionais - N.º de projectos de investigação internacionais
<b>Aprendizagem e crescimento</b>	<i>Aumentar o nível de qualificação dos docentes e funcionários</i>	- N.º de mestres e doutores
	<i>Desenvolver e implementar um plano de carreira</i>	- N.º de promoções
	<i>Desenvolver e potenciar os sistemas de informação</i>	- N.º de sistemas de informação - Integrações dos sistemas de informação
	<i>Aumentar a motivação e satisfação dos docentes e funcionários</i>	- N.º de sugestões - N.º de funcionários e docentes que se mantêm na instituição

Fonte: Ribeiro (2005:212 a 214)

Após a definição dos objectivos estratégicos e dos indicadores, Ribeiro (2005) apresentou as relações de causa-efeito, tendo por base as cinco perspectivas já descritas. Apresentou também a especificação das acções estratégicas, que permitiriam atingir os objectivos (Quadro 6.6.).

Quadro 6.6. Matriz acções estratégicas/objectivos estratégicos da ESTiG

Acção estratégica	Perspectiva de responsabilidade financeira e orçamental		Perspectiva do cliente		Perspectiva social		Perspectiva dos processos internos		Perspectiva de aprendizagem e crescimento						
	Gerir e aumentar os fundos de receitas	Melhorar a utilização dos activos	Melhorar e estimular a ceteros	Aumentar a satisfação do aluno	Incrementar a qualidade dos serviços com o cliente	Ter um bom acesso em vários segmentos	Desenvolver e desenvolver os alunos	Incrementar a produtividade dos recursos humanos	Melhorar e consolidar os processos de ensino e investigação	Desenvolver processos de acção social	Promover e desenvolver a internacionalização	Aumentar o nível de qualificação dos docentes e funcionários	Desenvolver e implementar um plano de carreira	Desenvolver e potenciar os sistemas de informação	Aumentar a motivação e satisfação dos docentes e funcionários
- Dotar os laboratórios de tecnologia de ponta	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
- Dotar os salões de aula de meios informáticos e audiovisuais				●	●	●			●						
- Criar um plano de marketing global	●				●	●						●			
- Criação de centros de investigação	●			●	●		●			●		●			●
- Implementar um sistema de cálculo de custos		●	●												
- Criação de um gabinete de apoio ao aluno				●	●					●					
- Criar um sistema de informação único		●	●						●					●	●
- Implementar um sistema de avaliação pedagógica dos docentes				●					●			●			●
- Implementar um programa de certificação de qualidade		●	●	●		●			●				●		●
- Implementar um sistema de avaliação de desempenho individual		●											●		●

Fonte: Ribeiro (2005:221)

**Quadro 6.6.** Matriz acções estratégicas/objectivos estratégicos da ESTiG (Cont.)

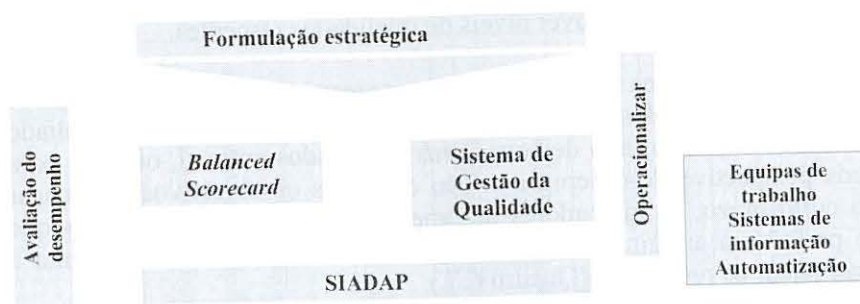
Acção estratégica	Objectivo estratégico					
	Perspectiva de responsabilidade financeira e económica	Perspectiva do cliente	Perspectiva social	Perspectiva dos processos internos	Perspectiva de aprendizagem e crescimento	
- Criar e assumir as funções de ensino	●					
- Melhorar a utilização dos recursos	●					
- Melhorar a rentabilidade da instituição	●					
- Incrementar os conceitos de economia, eficiência e eficácia	●					
- Inovar e qualificar os alunos		●				
- Implementar uma política de desenvolvimento e inovação		●				
- Organizar os recursos humanos, tecnológicos e financeiros		●				
- Desenvolver a rede de parcerias com outras instituições		●				
- Incrementar o desenvolvimento de projetos de investigação			●			
- Criar as condições com organizações do meio envolvente			●			
- Desenvolver um programa de inovação profissional			●			
- Prestar serviços que são necessários para o sucesso da instituição			●			
- Desenvolver processos de aprendizagem e desenvolvimento de competências, formação e investigação				●		
- Melhorar a qualidade e a eficiência de ensino e aprendizagem				●		
- Desenvolver processos de ensino e aprendizagem				●		
- Promover a qualidade e a inovação do ensino e aprendizagem				●		
- Implementar o nível de qualidade dos serviços e processos				●		
- Desenvolver e implementar um plano de carreira				●		
- Desenvolver e implementar os sistemas de informação				●		
- Inovar e melhorar a qualidade dos serviços e processos				●		

Fonte: Ribeiro (2005:221)

**6.13 Instituto Politécnico de Portalegre (IPP)**

O *Balanced Scorecard* do IPP, em articulação com o Sistema de Gestão da Qualidade e com o Sistema Integrado de Avaliação de Desempenho da Administração Pública (SIADAP), forma o Sistema Integrado de Gestão desta instituição de ensino superior pública que visa obter informação relevante e em tempo útil que facilite o processo de tomada de decisão. O objectivo é permitir uma avaliação permanente dos serviços prestados e maximizar a sua qualidade (Figura 6.11). O desenvolvimento e a implementação deste sistema tem seguido um processo faseado, privilegiando a participação e o envolvimento da comunidade.

**Figura 6.11.** Sistema Integrado de Gestão do IPP



Fonte: Mourato (2006)

A implementação do sistema de gestão como um todo, e do *Balanced Scorecard* em particular, teve por base a missão organizacional que consiste na ‘promoção de actividades de formação técnica e de índole superior, investigação aplicada e prestação de serviços à comunidade, apoiando-se em parcerias com entidades nacionais e internacionais’. Assim, há um conjunto de valores a seguir, como o respeito pelas expectativas dos alunos e sua dignidade, a exigência de um elevado nível de qualidade nos aspectos cultural, científico, técnico, artístico e profissional, a motivação e empenhamento dos colaboradores e a melhoria contínua, que vão determinar a estrutura e todo o enquadramento do *Balanced Scorecard* (Mourato, 2006).

A construção do *Balanced Scorecard* no IPP seguiu o modelo original de Kaplan e Norton que se baseia em quatro perspectivas: financeira, clientes, processos internos e aprendizagem e crescimento. Estas devem estar articuladas com os objectivos estratégicos da instituição que são (Mourato, 2006):

- assegurar a prestação de um ensino de qualidade;
- promover e incrementar a interacção com a comunidade envolvente;
- fomentar parcerias com outras instituições de ensino superior nacionais e internacionais;
- desenvolver competências ao nível da investigação e experimentação, focalizadas nas potencialidades regionais;
- assegurar a existência de bons apoios sociais à comunidade académica do Instituto;
- garantir a adequação dos recursos humanos aos objectivos prosseguidos;

- garantir alto nível de informação e atendimento ao público-alvo, promovendo o aumento da proximidade e acessibilidade dos serviços e promover níveis de qualidade crescentes.

Com base na missão e nos valores organizacionais e nos objectivos estratégicos definidos pelo Instituto, o desempenho alcançado é avaliado com base num conjunto de *scorecards* articulados entre si, ou seja, para cada perspectiva de desempenho são definidos os objectivos a alcançar no curto prazo, os indicadores que medem o seu alcance, as metas que se pretendem atingir, bem como as medidas a desenvolver de forma a maximizar os resultados (Quadro 6.7.).

O mapa estratégico é elaborado com base na estrutura descrita de forma a estabelecer um conjunto de relações de causa-efeito entre os diferentes indicadores, sendo estas relações fundamentais para se proceder à avaliação do desempenho alcançado. Os grupos de trabalho constituídos para o efeito devem, por isso, representar toda a organização, abrangendo todas as áreas funcionais do Instituto, designadamente informática, académica, financeira, gestão documental, segurança, manutenção, laboratórios e bibliotecas, onde deve constar um elemento de cada unidade orgânica do Instituto (Escolas, Serviços de Acção Social e Serviços Centrais). O objectivo é proporcionar a melhoria contínua das respectivas áreas de trabalho (Mourato, 2006).

O cálculo de cada indicador é efectuado de forma automática através de ligações com a base de dados existente no IPP. Desta forma os dados são actualizados em tempo real tornando a avaliação do desempenho mais eficaz. Isto só é possível devido à dinâmica e flexibilidade que caracteriza o *Balanced Scorecard*.

O desenvolvimento do *Balanced Scorecard* no IPP ocorreu durante o ano de 2006.

Quadro 6.7. Estrutura do *Balanced Scorecard* do IPP

Objectivos	Indicador	Meta	Medida
Clientes/alunos/comunidade	Atínzir elevado nível de satisfação dos alunos	Índice de satisfação (sectorial e global)	Elaboração e monitorização dos questionários
	Atrair novos públicos	Taxa de alunos de formação não inicial Taxa de actividade lectiva em formação não inicial N.º de públicos atingidos	Reforçar a capacidade de captação de candidatos Desenvolvimento de um centro para formação não inicial Desenvolvimento do CRVCC
Processos Internos	Incrementar a interacção (serviços, eventos, projectos) com a comunidade	Taxa de crescimento de serviços, eventos, projectos	M.P.
	Reforçar a capacidade de diagnóstico de situações de risco de abandono	Taxa de execução do plano Taxa de cursos envolvidos no Mentorado	MP 100%
	Matriculas e inscrições	N.º erros nas matriculas	0
	Criação e aprovação de cursos	Taxa de aprovação de cursos	100%
	Alimentação	N.º refeições servidas N.º de reclamações	150 000 <5%
	Alojamento	Taxa de colocações	100%
	Bolsas	Taxa de atribuição	100%
	Acolhimento e integração	Índice de satisfação	MP
	Formação e educação	Taxa de empregabilidade	100%
	Avaliação	Taxa de reprovação	-----
	Serviços de apoio à comunidade	-----	-----
	Difusão da informação	-----	-----
	Biblioteca	-----	-----
Sistemas de informação	-----	-----	
Manutenção	-----	-----	
RH	N.º serviços contratados ao exterior N.º erros processos individuais	<24 <24	Formação aos funcionários Formação aos funcionários

**Quadro 6.7.** Estrutura do *Balanced Scorecard* do IPP (Cont.)

Objectivos	Indicador	Meta	Medida
Potenciar o nível de conhecimento dos colaboradores	N.º horas de formação por colaborador	30h	Elaborar plano de formação em função da avaliação de desempenho
Garantir elevados níveis de motivação e empenhamento	Grau de absentismo Classificação da atitude pessoal Índice de motivação	<2% 4 M.P.	Rotação de funções Promoções
Promover a qualificação dos docentes	Taxa de doutores e especialistas	>50%	Aplicação de inqueritos Regulamento de incentivos Promoções
Melhorar e aproveitar o potencial tecnológico	Duplicar a largura de banda entre U.O. N.º acessos b-on/ETI docente Taxa de utilização das funcionalidades RH Grau de execução do projecto Campus Virtual	S 20 50% 100%	Adjudicação Formação específica <i>Upgrade software</i> e formação
Incentivar os colaboradores a apresentarem novas ideias	Taxa de novas ideias aproveitadas	>50%	Divulgação do autor de boas práticas
Respeitar o equilíbrio orçamental	Grau de execução orçamental	<100%	Contenção de custos
Reduzir a dependência do OE	Grau de independência do OE	>50%	Reforçar a prestação de serviços à comunidade Iniciativas (formação, p. serviços, projectos, etc.) com auto-financiamento Quantificação dos trabalhos p/ própria entidade
<b>Aprendizagem e crescimento</b>			
<b>Recursos</b>			

A implementação do *Balanced Scorecard* em organizações públicas é já uma realidade por todo o mundo, inclusivé em Portugal, pelo que se estudaram alguns casos neste livro, para os quais se apresenta, de seguida, um quadro resumo (Quadro 6.8.).

**Quadro 6.8.** Organizações públicas que aplicaram o *Balanced Scorecard*

Estudo de caso	Tipo de serviço	Localização	Perspectivas
Sistema Policial da Suécia	Polícia	Nacional	- Recursos - Sucessos - Pessoas
Polícia Municipal de Matosinhos	Polícia	Local	- Clientes - Processos internos - Aprendizagem e crescimento - Finanças
St. Elsewhere Hospital	Saúde	Local	- Financeira - Clientes - Processos internos - Aprendizagem e crescimento
Duke Children Hospital	Saúde	Local	- Clientes - Financeira - Processos internos - Investimento - Ensino
Hospital de Zumarraga	Saúde	Local	- Pessoas - Processos - Clientes - Económica
Newcastle City Council	Governo local	Local	- Responsabilidade democrática - Gestão financeira - Melhoria continua - Desenvolvimento organizacional
Cidade Charlotte	Cidade	Local	- Clientes - Financeira - Processos internos - Aprendizagem e crescimento
Texas State Auditor's Office	Auditoria	Local	- Clientes - Processos internos - Aprendizagem e crescimento - Financeira
Universidade Federal do Ceará	Educação	Local	- Clientes - Financeira - Processos internos - Aprendizagem e crescimento
Universidade Pompeu Fabra	Educação	Local	- Clientes - Financeira - Processos internos - Aprendizagem e crescimento
Universidade da Califórnia	Educação	Local	- Financeira - Clientes - Processos internos - Aprendizagem e crescimento
ESTiG	Educação	Local	- Clientes - Social - Processos internos - Aprendizagem e crescimento - Responsabilidade financeira e orçamental
Instituto Politécnico de Portalegre	Educação	Local	- Clientes/alunos/comunidade - Processos internos - Aprendizagem e crescimento - Recursos financeiros

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AIBAR GUZMÁN, Cristina (2003), Modelos de indicadores para la gestión pública: el cuadro de mando integral, *Auditoria Pública*, N.º 30, Junho, pp. 27-35.
- ALONSO MOLLAR, Eduardo (2004), Cuadro de mando integral: modelo orientativo para una pyme, *Harvard Deusto - Finanzas & Contabilidad*, N.º 59, Maio-Junho., pp. 54-63.
- ALVES, Maria (2004), *Contexto de decisão e área funcional na escolha da informação*, X Congresso de Contabilidade, 24 a 26 de Novembro, Lisboa, Portugal.
- ALVES, Maria (2006), O valor da informação contabilística na óptica do produtor e do utilizador da informação - estudo empírico, *Portuguese Journal of Accounting and Management*, N.º 2, pp. 119-139.
- AMARATUNGA, Dilanthi e BALDRY, David (2000), Assessment of facilities management performance in higher education properties, *Facilities*, Volume 18, N.º 7/8, pp. 293-301.
- AMAT SALAS, Oriol e DOWDS, Jack (1998), Qué es y cómo se construye el cuadro de mando integral, *Finanzas y Contabilidad*, N.º 22, Março-Abril, pp. 22-26.
- AMAT SALAS, Oriol e SOLDEVILA GARCÍA, Pilar (1999), La aplicación del Cuadro de Mando Integral - Un ejemplo en la Unidad de Relaciones Internacionales de una universidad pública, *Auditoria Pública*, n.º17, Junho, pp. 40-45.
- AMAT SALAS, Oriol e SOLDEVILA GARCÍA, Pilar (2002), *El cuadro de mando integral en el mundo universitario: el caso de la Universitat Pompeu Fabra*, Ponencia presentada en el congreso "Gestión estratégica en l'Administración Pública", San Cugat.
- AMAT SALAS, Oriol; MIQUEL HERNÁNDEZ, Joan; FONTRODONA, Jordi e FONTANA, Isabel (2001), *El Cuadro de Mando Integral y los Inductores del Crecimiento Empresarial*, XI Congreso AECA, 26 a 28 de Setembro, Madrid.
- APARISI CAUDELI, José e RIPOLL FELIU, Vicente (2000), El Cuadro de Mando Integral: Una herramienta para el control de gestión, *Partida Doble*, N.º 114, Setembro, pp. 54-63.
- ARAI, Ko (2004), *Reforming Costing Practices in Japan: An Implementation Study*, Working Paper, Osaka City University, pp.1-21.

- ARAÚJO, Joaquim (2001), Improving Public Service Delivery: The Crossroads Between NPM and Traditional Bureaucracy, *Public Administration*, N.º 79, pp. 915-32.
- ÁRIAS ALVAREZ, Ana e GARCÍA SUÁREZ, José (1999), *Condiciones para el desarrollo de una buena gestión empresarial: implicaciones para el diseño de un sistema de información*, VI Congreso Internacional de Custos, 15-17 Setembro, Braga.
- ARMANDINO ROCHA, Santos (1991), *Contributo da contabilidade multidimensional para a análise e informação empresarial*, Tese de Doutoramento, Universidade do Minho, Braga.
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (2001), *Marco conceptual para la información financiera de las Administraciones Públicas*, Documento N.º 1, Madrid.
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDADE Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (1999), *Estrategia Empresarial - Modelo Dinámico del Proceso Estratégico*, Documento N.º 9 de Principios de Organización y Sistemas, Madrid.
- ASRILHANT, Boris; MEADOWS, Maureen e DYSON, Robert (2004), Exploring Decision Support and Strategic Project Management in the Oil and Gas Sector, *European Management Journal*, Vol. 22, N.º 1, pp. 63-73.
- ATKINSON, Anthony; BALAKRISHNAN, Ramji; BOOTH, Peter; COTE, Jane; GROOT, Tom; MALMI, Teemu; ROBERTS, Hannu; ULIANA, Enrico e WU, Anne (1997), New directions in management accounting research, *Journal of Management Accounting Research*, N.º 9, pp. 79-108.
- AZÚA, S. (1998), *Un paso más avanzado al cuadro de mando integral*, Conferência en el Institute for Internacional Research, QAP, Novembro.
- BANKER, Rajiv D.; CHANG, Hsihui e PIZZINI, Mina J. (2004a), The *Balanced Scorecard*: Judgmental Effects of Performance Measures Linked to Strategy, *The Accounting Review*, Vol. 79, N.º 1, pp. 1-23.
- BANKER, Rajiv D.; CHANG, Hsihui; JANAKIRAMAN, Surya N. e KONSTANS, Constantine (2004b), A *Balanced Scorecard* analysis of performance metrics, *European Journal of Operational Research*, N.º 154, pp. 423-436.
- BANKER, Rajiv, CHANG, Hsihui e PIZZINI, Mina (2004), The *Balanced Scorecard*: Judgmental effects of performance measures linked to strategy, *The Accounting Review*, Vol. 79, N.º 1, pp. 1-23.
- BARBERIS, Peter (1998), The new public management and a new accountability, *Public Administration*, Vol. 76, N.º 3, pp. 451-70.
- BARRACHIMA PALANCA, Mercedes; RIPOLL FELIU, Vicente e GAGO RODRÍGUEZ, Susana (1999, Setembro), *Evolución de la contabilidad de gestión como ciencia social: estudio interpretativo*, VI Congreso Internacional de Custos, 15 a 17 de Setembro, Braga.
- BENITO LÓPEZ, Bernardino (1995), *Manual de contabilidad pública*, Madrid, Ediciones Pirámide.
- BERNARDES, Arménio (2001), *Contabilidade pública e autárquica (POCP e POCAL)*, Coimbra, Centro de Estudos e Formação Autárquica.
- BETANCOURT, Aureliano (1999), *Qué es el Balanced Scorecard*, I Seminario Nacional de *Balanced Scorecard*, Puerto La Cruz, 27 de Maio.
- BLANCO DOPICO, María; BARROS FORNOS, Fernando; CANTORNA AGRA, Sara e AIBAR GUZMÁN, Beatriz (2001), *Diseño de un esquema de información para la gestión estratégica de entidades camerales en el contexto de la globalización y el conocimiento*, XI Congreso AECA, 26 a 28 de Setembro, Madrid.
- BOGT, Henk (2003), Performance evaluation styles in governmental organizations: How do professional managers facilitate politicians' work? *Management Accounting Research*, N.º 14, pp. 311-32.
- BREWER, Peter (2003), Incorporar la estrategia al cuadro de mando integral, *Harvard Deusto - Finanzas & Contabilidad*, N.º 55, Setembro-Outubro, pp.72-80.
- BRIGNALL, Stan e MODELL, Sven (2000), An institutional perspective on performance measurement and management in the 'new public sector', *Management Accounting Research*, N.º 11, pp. 281-306.
- BUKH, P. N.; JOHANSEN, M. R. e MOURITSEN, J. (2002), Multiple Integrated Performance management Systems: IC and *Balanced Scorecard* in a Software Company, *Singapore Management Review*, Vol. 24, N.º 3, pp. 21-33.
- BURNS, John e VAIVIO, Juhani (2001), Management accounting change, *Management Accounting Research*, N.º 12, pp. 389- 402.
- CABAL, José Luís e ARELLANO, Javier (2001), *Complementariedad de los modelos EFQM y CMI: El caso del sector educativo*, XI Congreso AECA, 26 a 28 de Setembro, Madrid.
- CAMALEÑO SIMÓN, María Cristina (1998), Efecto multiplicador del Cuadro de Mando Integral, *Estrategia Financiera*, N.º 140, Maio, pp. 45-54.
- CAMALEÑO SIMÓN, María Cristina (2000), El cuadro de mando integral: algunas reflexiones, *Harvard Deusto - Finanzas & Contabilidad*, N.º 33, Janeiro-Fevereiro, pp. 48-51.
- CARMONA, Salvador e GRÖNLUND, Anders (2003), Measures vs actions: the balanced scorecard in Swedish Law Enforcement, *International Journal of Operations & Production Management*, Vol. 23, N.º 12, pp. 1475-96.
- CARVALHO, Carla e AZEVEDO, Graça (2001), *Balanced Scorecard - Sistema de Informação versus Sistema de Gestão*, *Revista Estudos do I.S.C.A.A.*, II Série, 6/7, pp. 56-78.

- CARVALHO, João Baptista (1996), *Propuesta de un modelo de información contable para las universidades públicas y su aplicación en Portugal*, Tese de Doutoramento, Universidad de Zaragoza - Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Zaragoza.
- CARVALHO, João Baptista (1998), O plano oficial de contabilidade pública (POCP) - análise e perspectivas futuras, *Jornal do Técnico e Contas e da Empresa*, N.º 397, pp. 234-239.
- CARVALHO, João Baptista (1999, Novembro), Entrevista à revista Eurocontas, *Eurocontas*, pp. 4-8.
- CARVALHO, João Baptista (2000), *Dez Anos de reforma da contabilidade pública em Portugal*, VI Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública, Ponencias y Comunicaciones - Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad, Oviedo.
- CARVALHO, João Baptista e MONTEIRO, Sónia (2000, Março), *O controlo interno no POCAL*, VIII Congresso de Contabilidade e Auditoria, Aveiro.
- CARVALHO, João Baptista e RIBEIRO, Verónica (2004), Os planos sectoriais decorrentes do Plano Oficial de Contabilidade Pública, *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, N.º 56, pp. 20-31.
- CHANG, Otto H. e CHOW, Chee W. (1999), The *Balanced Scorecard*: a Potencial Tool for Supporting Change and Continuous Improvement in Accounting Education, *Issues in Accounting Education*, Vol. 14 N.º 3, Agosto, pp. 395-412.
- COLLIER, Paul (2001), The power of accounting: a field study of local financial management in a police force, *Management Accounting Research*, N.º 12, pp. 465-86.
- CORREIA, Fernando (2002), Contabilidade de custos ou analítica no POCAL, *Revisores & Empresa*, N.º 18, pp. 7-25.
- CRAVENS, David W. (2000), *Strategic marketing*, McGraw-Hill, Boston.
- CYERT, R. e IJIRIY, Y. (1974), Problems of implementing the trueblood objectives report, *Journal of Accounting Research*, Vol. XII, pp. 29-32.
- DÁVILA, Antonio (1999), Nuevas herramientas de control: El Cuadro de Mando Integral, *Revista de Antiguos Alumnos*, IESE, Universidad de Navarra, Setembro.
- DAVIS, Stan e ALBRIGHT, Tom (2004), An investigation of the effect of *Balanced Scorecard* implementation on financial performance, *Management Accounting Research*, N.º 15, pp. 135-153.
- DEBUSK, Gerald, BROWN, Robert e KILLOUGH, Larry (2003), Components and relative weights in utilization of dashboard measurement system like the *Balanced Scorecard*, *The British Accounting Review*, N.º 35, pp. 215-231.
- DUNLEAVY, Patrick e HOOD, Cristopher (1994), From old Public

- Administrative to new public management, *Public Money & Management*, Vol. 14, N.º 3, pp. 9-16.
- ELLINGSON, Dee e WAMBSGANSS, Jacob (2001), Modifying the Approach to Planning and Evaluation in Governmental Entities: a "*Balanced Scorecard*" Approach, *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, Vol. 13 N.º 1, pp. 103-120.
- EPSTEIN, Marc e MANZONI, Jean-François (1998), Implementing Corporate Strategy: From Tableaux de Bord to *Balanced Scorecards*, *European Management Journal*, Vol. 16, N.º 2, pp. 190-203.
- FERNANDES, Maria José (2004), *La Nueva Gestión Pública y los Indicadores de Gestión en los Ayuntamientos Portugueses: Estructura Teórica y Análisis Empírico*. Tese de Doutoramento, Universidade de Santiago de Compostela, Espanha.
- FERNÁNDEZ, Alberto (2002), Claves para la implementación del cuadro de mando integral, *Harvard Deusto, Finanzas & Contabilidad*, Março-Abril, pp. 10-16.
- FERNÁNDEZ, José (2000, Março), *Utilidad de la información contable pública*, VI Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública, Ponencias Y Comunicaciones - Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad, Oviedo.
- FERNÁNDEZ, Rodríguez (2000), La nueva gestión pública: New Public Management, *Partida Doble*, N.º 111, pp. 108-11.
- FIGUEIREDO, José (2002), *Identificação de indicadores estratégicos de desempenho a partir do Balanced Scorecard*, Dissertação de Mestrado em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.
- FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (1978), *SFAC n.º 1 - Objectives of financial reporting for business enterprises*, Stanford, Connecticut.
- FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (1980), *SFAC n.º 4 - Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations*, Stanford, Connecticut.
- FREITAS, Guilhermina e GÓIS, Cristina (1999), Diferenças entre as demonstrações financeiras do sector privado e do sector público não lucrativo em Portugal, *Revista de Contabilidade e Comércio*, N.º 224, pp. 763-788.
- GABÁS TRIGO, Francisco e BELLOSTA PÉREZ-GRUESCO, Ana (2000), Las necesidades de los usuarios y los objetivos de la información financiera, In Tua Pereda, Jorge (ed.) (2000), *El marco conceptual para la información financiera - Análisis y Comentarios*, (pp. 93-127), Madrid.
- GAGO RODRÍGUEZ, Susana e FEIJÓO SOUTO, Belén (2000), *El Quadro de Mando Integral como un Instrumento de la Contabilidad Estratégica*

- para las Pequeñas y medianas empresas, Conferência Internacional de Contabilidade e Gestão, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra.
- GARCÍA SUÁREZ, José (2000), Los sistemas de información y la estrategia empresarial, *Harvard Deusto - Finanzas & Contabilidad*, N.º 34, Março-Abril, pp.4-12.
- GARCÍA SUÁREZ, José e ARIAS ALVAREZ, Ana (2000), Reflexiones acerca del diseño y puesta en práctica de un sistema de información para la gestión, *Actualidad Financiera*, Ano V, N.º 3, Março, pp. 89-102.
- GIOLLO, Paulo (2002), *Modelo de Avaliação de Desempenho Fundamentado no Balanced Scorecard - Um Estudo de Caso da URI - Campus Erechim*, Dissertação de Mestrado em Administração, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre.
- GOMES, Patricia (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.
- GOVERNMENTAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (1987), *Concepts Statement n.º 1 - Objectives of financial reports*.
- GOVERNMENTAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (1998), *Performnace Measurement Information Clearinghoue for Governments*.
- GRAHAM, Alan (2001), Challenge your *Balanced Scorecard*, *Credit Union Executive Journal*, Madison, Maio-Junho, pp. 22-27.
- GRAY, Andrew e JENKINS, Bill (1995), From public administration to public management: reassessing a revolution?, *Public Administration*, Vol. 73, pp. 75-99.
- GUMBUS, Andra; BELLHOUSE, Dorothy e LYONS, Bridget (2003), A Three Year Journey to Organizational and Financial Health Using the *Balanced Scorecard*: A Case Study at a Yale New Haven Health System Hospital, *The Journal of Business and Economic Studies*, Vol. 9, N.º 2, pp. 54-64.
- GUTHRIE, James, OLSON, Olov e HUMPHREY, Christopher (1999), Debating Developments in new public financial management: the limits of global theorising and some new ways forward, *Financial Accountability & Management*, N.º 15, pp. 209-28.
- HAFNER, Kristine (1998), *Partnership for performance: The Balanced Scorecard put to the test at the University of California*, Documento disponível em <http://www.ucop.edu/ucophome/businit/10-98-bal-scor-chapter.pdf>, Data de consulta: 14 de Outubro de 2004.
- HANSON, Jim e TOWLE George (2000), The *Balanced Scorecard*: Not just another fad, *Credit Union Executive Journal*, Madison, Janeiro-Fevereiro, pp. 12-16.
- HEADLEY, John (1998), Aspectos prácticos de la implementación del

- cuadro de mando integral, *Finanzas y Contabilidad*, N.º 22, Março-Abril, pp. 35-41.
- HENDRIKSEN, Eldon e BREDA, Michael (1991), *Accounting theory* (5.ª ed.), United States of America, Irwin and McGraw-Hill.
- HO, Shih-Jen Kathy; CHAN, Yee-Ching Lilian (2002), Performance Measurement and the Implementation of the *Balanced Scorecard* in Municipal Governments, *The Journal of Government Financial Management*, Vol. 51 N.º 4, pp. 8-19.
- HOLDER, W. (1980), *A study of select concepts for government financial accounting and reporting*, National Council on Government Accounting, Chicago.
- HOOD, Christopher (1991), A Public Management for all seasons?, *Public Administration*, N.º 69, pp. 3-19.
- HOOD, Christopher (1995), The 'new public management' in the 1980s: variations on a theme, *Accounting, Organizations and Society*, N.º 20, pp. 93-109.
- HORVÁTH e PARTNERS (2003), *Dominar el Cuadro de Mando Integral - Manual práctico basado en más de 100 experiencias*, Ediciones Gestión 2000, S.A., Barcelona.
- HUMPHREY, Christopher, MILLER, Peter e SCAPENS, Robert (1993) Accountability and accountable management in the UK public sector, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, N.º 6, pp. 7-29.
- INAMDAR, Noorein; KAPLAN, Robert; e REYNOLDS, Kimberly (2002), Applying the *Balanced Scorecard* in Healthcare Provider Organizations, *Journal of Healthcare Management*, Vol. 47 N.º 3, Maio-Junho, pp. 179-196.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (1998), *Management Accounting Concepts*. International Federation of Accountants, Documento disponível em: <http://www.ifac.org>, Data de consulta: 25 de Junho de 2005.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (2000), *Perspectives on Cost Accounting for Government*. Public Sector Committee, International Federation of Accountants, Documento disponível em: <http://www.ifac.org>, Data de consulta: 25 de Junho de 2005.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (2001), *Presentation of financial statements - Apresentação de demonstrações financeiras*. International Federation of Accountants, Documento disponível em: <http://www.ifac.org>.
- IRWIN, D. (2002), Strategy mapping in the public sector, *Long Range Planning*, N.º 35, pp. 637-647.
- JACKSON, Audrey e LASPLEY, Irvine (2003), The diffusion of accounting practices in the new "managerial" public sector, *Journal of Public Sector*

- Management*, Vol 16, N.º 5, pp. 359-72.
- JOHNSEN, Áge (2001), *Balanced Scorecard: theoretical perspectives and public management implications*, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 16, N.º 6, pp. 319-30.
- JONES, Rowan e PENDLEBURY, Maurice (1992), *Public Sector Accounting*, 3ª Edição, Londres, Pitman Publishing.
- JORGE, Susana (2003, Novembro), *A Reforma da contabilidade pública em Portugal: uma aplicação do modelo de contingência do LÜDER*, 1.º Congresso Nacional da Administração Pública, Os Vectores da Mudança, Lisboa.
- JOSEP HUERTAS, Ferran; DANIEL BARQUERO, José; SERRET, Mariona e ANTÓ, David (2001), El *Balanced Scorecard* en la práctica, *Estrategia Financiera*, N.º 175, Julho-Agosto, pp. 20-25.
- JOYCE, Paul (2000), *Strategy in the Public Sector: A Guide to Effective Change Management*, Chichester, John Wiley & Sons Ltd.
- KANJI, Gopal e MOURA E SÁ, Patrícia (2002), Kanji's Business Scorecard, *Total Quality Management*, Vol.13, N.º1, pp. 13-27.
- KAPLAN, Robert (2001), Strategic performance measurement and management in non-profit organizations, *Non-profit Management and Leadership*, N.º 11, pp. 353-70.
- KAPLAN, Robert e NORTON, David (1992), The *Balanced Scorecard* - Measures That Drive Performance, *Harvard Business Review*, pp. 71-9.
- KAPLAN, Robert e NORTON, David (1996a), Linking the *Balanced Scorecard* to strategy, *California Management Review*, Fall, 4, pp. 53-79.
- KAPLAN, Robert e NORTON, David (1996a), *The Balanced Scorecard. Translating Strategy into Action*, Boston, Harvard Business School Press.
- KAPLAN, Robert e NORTON, David (1996b), Using the *Balanced Scorecard* as a Strategic Management System, *Harvard Business Review*, Vol. 74, N.º 1, pp.75-85.
- KAPLAN, Robert e NORTON, David (1997), *Cuadro de Mando Integral - The Balanced Scorecard*, Ediciones Gestión 2000, SA, Barcelona.
- KAPLAN, Robert e NORTON, David (2001a), *Cómo utilizar el Cuadro de Mando Integral - Para implantar y gestionar su estrategia*, Gestión 2000, SA., Barcelona.
- KAPLAN, Robert e NORTON, David (2001b), Transforming the *Balanced Scorecard* from Performance Measurement to Strategic Management: Part I, *Accounting Horizons*, Vol. 15, pp. 87-104.
- KERSHAW, Russ e KERSHAW, Susan (2001), Developing a *Balanced Scorecard* to Implement Strategy at St. Elsewhere Hospital *Management Accounting Quarterly*, pp. 28-35.
- KIM, Jonghyeok; SUH, Euiho e HWANG, Hyunseok (2003), A model for evaluating the effectiveness of CRM using the *Balanced Scorecard*, *Jornal of Interactive Marketing*, Vol. 7, N.º 2, pp. 5-19.
- KIYAN, Fábio (2001), *Proposta para Desenvolvimento de Indicadores de Desempenho como Suporte Estratégico*, Dissertação de Mestrado de Engenharia de Produção, Universidade de São Paulo, São Paulo.
- KLOOT, Louise e MARTIN, John (2000), Strategic performance management: A balanced approach to performance management issues in local government, *Management Accounting Research*, N.º 11, pp. 231-251.
- LAPSLEY, Irvine (1999), Accounting and The New Public Management: Instruments of substantive efficiency or a rationalising modernity?, *Financial Accountability & Management*, Vol. 3, N.º 15, pp. 201-07.
- LAPSLEY, Irvine e PALLOT, June (2000), Accounting, management and organizational change: A comparative study of local government, *Management Accounting Research*, N.º 11, pp. 213-29.
- LAPSLEY, Irvine e WRIGHT, Elisa (2004), The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda, *Management Accounting Research*, N.º 15, pp. 355-74.
- LIPE, Marlys e SALTERIO, Steven (2000), The *Balanced Scorecard*: Judgmental Effects of Common and Unique Performance Measures, *The Accounting Review*, Vol. 3, N.º 75, pp. 283-98.
- LÓPEZ HERNÁNDEZ, António e ZORNOZA BOY, Javier (1997), La contabilidad analítica en el sector público, *Actualidad Financiera*, pp. 57-72.
- LÓPEZ VIÑEGLA, Alfonso (2002a), Diseñando e implementando el *Balanced Scorecard* en una empresa del sector del vending: VAT, S.A., *Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, N.º 58, Janeiro-Abril, pp. 48.
- LÓPEZ VIÑEGLA, Alfonso (2002b), Los sistemas de información basados en la estrategia, *Harvard Deusto - Finanzas & Contabilidad*, N.º 46, Março-Abril, pp.18-26.
- MADEIRA, Paulo Jorge (2000), *Balanced Scorecard: Um novo sistema de avaliação*, *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, N.º 413, Fevereiro.
- MALMI, Teemu (2001), *Balanced Scorecards* in Finnish Companies: A research note, *Management Accounting Research*, N.º 12, Junho, pp. 207-220.
- MARTÍ, Josep Maria Rosanas (1999), Instrumentos de gestión, organizaciones humanas y eficacia: el caso del cuadro de mando, *Boletín AECA*, N.º 49, pp. 19-21.
- MARTÍN FELIPE, Jesús (1998), Aplicación del cuadro de mando integral en Lilly, *Finanzas y Contabilidad*, N.º 24, Julho-Agosto, pp. 63-64.
- MARTÍNEZ MANZANEDO, Rosario (2002, Abril), *Contabilidad pública e contabilidad nacional*, VII Jornada de Contabilidad Pública, Ponencias

- y Comunicaciones - Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad, Murcia.
- MARTÍNEZ RAMOS, Miguel (2003), Medición y gestión del rendimiento: ventajas de los sistemas de indicadores integrados, *Harvard Deusto - Finanzas & Contabilidad*, N.º 52, Março-Abril, pp. 68-75.
- MARTINSONS, Maris; DAVISON, Robert e TSE, Dennis (1999), The *Balanced Scorecard*: a foundation for the strategic management of information systems, *Decision Support Systems*, N.º 25, pp. 71-88.
- MÁSIH, Rogério; MARINHO, Sidnei e SELIG, Paulo (2001), *Utilização do Balanced Scorecard para a avaliação custo-benefício de programas de treinamento de recursos humanos*, VII Congresso do Instituto Internacional de Custos, 4 a 6 de Julho, León.
- MATOS DE CARVALHO, José e BERNARDES, Arménio (2000, Dezembro), *A evolução do sistema de informação contabilístico de uma instituição pública de ensino superior: O caso do ISCA de Coimbra*, Conferência - Adopção de Mecanismos para a Gestão Orçamental e Patrimonial na Administração Pública, Lisboa.
- MATOS DE CARVALHO, José e MARQUES DE ALMEIDA, José (1994), Estrutura básica da contabilidade pública em Portugal, *Jornal Técnico de Contas e da Empresa*, N.º 350, pp. 263-265.
- MIRANDA, Luíz; GOMES DA SILVA, José; VIEIRA CAVALCANTI, Rosa; MENEZES DE AQUINO, Eliane e PESSOA FELLOWS, Clarissa (2001), *Combinando "Balanced Scorecard" com "Supply Chain Management": Uma proposta para a inclusão da perspectiva do Fornecedor no "Balanced Scorecard"*. VII Congresso do Instituto Internacional de Custos, 4-6 Julio, León.
- MONTEIRO PESSOA, Maria (2000), *Gestão das Universidades Federais Brasileiras - Um modelo fundamentado no Balanced Scorecard*, Tese de Doutoramento em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.
- MONTESINOS JULVE, Vicente e GIMENO RUIZ, A. (1998), *Contabilidad y control en el marco de la nueva gestión pública*, IV Jornada de Trabajo sobre Contabilidad de Costes y Gestión, ASEPUC, Novembro, pp. 142-192.
- MONTESINOS JULVE, Vicente (1993), Análisis de la información contable pública, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, N.º 76, pp. 684-722.
- MONTESINOS JULVE, Vicente (1998), *La legitimación del sector público a través de su reforma y su control*, Incluído em *Ética Pública e Controlo Externo Público*, coordenado por F.J. Constenla Acauso, Consello de Contas de Galicia, Santiago de Compostela, pp. 91-135.
- MOORAJ, Stella; OYON, Daniel; HOSTETTTLER, Didier (2004), The

- Balanced Scorecard: a Necessary Good or an Unnecessary Evil?*, *European Management Journal*, Vol. 17, N.º 5, Outubro, pp. 481-491.
- MOORE, Chris; ROWE, Beverly J. e WIDENER, Sally K. (2001), HCS: Designing a *Balanced Scorecard* in a Knowledge-Based Firm, *Issues in Accounting Education*, Vol. 16, N.º 4, Novembro, pp. 569-601.
- MORA CORRAL, Antonio e VIVAS URIETA, Carlos (2001), *Nuevas Herramientas de Gestión Pública: El Cuadro de mando Integral*, Monografías Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, Madrid.
- MOURATO, Joaquim (2006), *Sistema Integrado de Gestão do Instituto Politécnico de Portalegre*, IV Congresso Nacional de Administração Pública: Novos Modelos da Administração Pública, 2 - 3 Novembro, Lisboa.
- MÜLLER, João (2001), *Desenvolvimento de Modelo de Gestão Aplicado à Universidade, Tendo por Base o Balanced Scorecard*, Dissertação de Mestrado em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.
- NATIONAL COUNCIL ON GOVERNMENTAL ACCOUNTING (1983), *Concepts Statement n.º 1 - Objectives of accounting and financial reporting for governmental units*, Chicago.
- NEELY, A. (1998), *Measuring Business Performance*, The Economist Books, London.
- NEGRE, Jordi e VIVAS URIETA, Carlos (2003), *El cuadro de mando integral en la administración pública: el caso del Ayuntamiento de Sant Cugat del Vallès*, VIII Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, 28-31 Oct., Panamá.
- NIVEN, Paul (2003), *Balanced Scorecard step-by-step for government and nonprofit agencies*, New Jersey, John Wiley & Sons, Inc.
- NORREKLIT, Hanne (2000), The balance on the *Balanced Scorecard* - a critical analysis of some of its assumptions, *Management Accounting Research*, N.º 11, pp. 65-88.
- NORREKLIT, Hanne (2003), The *Balanced Scorecard*: what is the score? A rhetorical analysis of the *Balanced Scorecard*, *Accounting, Organizations and Society*, N.º 28, pp. 591-619.
- OCDE (1995), *La Gestión Publique en mutacion*, Paris.
- OCDE (2004a), *Public Sector Modernisation: governing for performance*, OCDE Policy Brief.
- OCDE (2004b), *Public Sector Modernisation: changing organizational structures*, OCDE Policy Brief.
- OCDE (2005), *Public Sector Modernisation: the way forward*, OCDE Policy Brief.
- OLSON, Eric e SLATER, Stanley (2002), The *Balanced Scorecard*, competitive strategy, and performance, *Business Horizons*, Maio-Junho,

- pp. 11-16.
- OLVE, Nils-Göran, ROY, Jan e WETTER, Magnus (2000), *Implementando y Gestionando el Cuadro de Mando Integral - Guía práctica del Balanced Scorecard*, Ediciones Gestión 2000, SA, Barcelona.
- OSBORNE, David e GAEBLER, Ted (1993), *Reinventing Government: How the Entrepreneurial Spirit is Transforming the Public Sector*, New York, Plume Book.
- OYON, Daniel e MOORAJ, Stella (2001), *Le "Balanced Scorecard" - mode ou creation de valeur?*, Documento disponível em: <http://www1.treuhaender.ch/67-98/Rechnungswesen/11foyonm/11foyonm.html>, Data de consulta: 6 de Maio de 2001.
- PETTERSEN, Inger (2001), Implementing management accounting reforms in the public sector: the difficult journey from intentions to effects, *The European Accounting Review*, Vol. 3, N.º 10, pp. 561-81.
- PINA MARTÍNEZ, Vicente e TORRES PRADAS, Lourdes (1999), *Análisis de la información externa, financiera e de gestión de las administraciones públicas*, Madrid, Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas.
- PIRES CAIADO, António (1998), O Plano oficial de contabilidade pública, Aspectos inovadores, *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, N.º 398, pp. 256-259.
- PIRES CAIADO, António (2001), O significado da conta 25 do POCP, *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, N.º 10, pp. 22-25.
- PORTER, Michael (1996), What is strategy?, *Harvard Business Review*, Novembro-Dezembro, pp. 61-78.
- QUINLIVAN, Dale (2000), Rescaling the *Balanced Scorecard* for Local Government, *Australian Journal of Public Administration*, Vol. 59, N.º 4, Dezembro, pp. 36-41.
- RACTLIFFE, A. (1980), Financial reporting framework for accounting in the public sector, *The Governments Accountant Journal*, pp. 44-52.
- RAINE, John e WILLSON, Michael (1995), New Public Management and Criminal Justice, *Public & Money Management*, Janeiro-Março, pp. 35-40.
- RAMOS, Carla e GONÇALVES, Dilene (2002), *Balanced Scorecard: Uma ferramenta de gestão estratégica*, *Jornal de Contabilidade*, N.º 298, Janeiro, pp. 4-8.
- RIBEIRO, Nuno (2005), *O Balanced Scorecard e a sua aplicação às instituições de ensino superior público*, Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Auditoria, Universidade do Minho, Braga.
- RIVERA, Olga e SÁENZ, Josune (2001), *El cuadro de mando integral en instituciones públicas: experiencia práctica de aplicación a un departamento de servicios sociales*, XI Congreso AECA, 26 a 28 de Setembro, Madrid.
- ROCHA, Douglas (2000), *Desenvolvimento do Balanced Scorecard Para Instituição de Ensino Superior Privada - Estudo de Caso da Unidade de Negócios 4 da Universidade Gama*, Dissertação de Mestrado, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.
- ROCHA, Oliveira (2000), Modelos de Gestão Pública, *Revista Portuguesa de Administração e Políticas Públicas*, N.º 1, pp. 6-16.
- ROGÉRIO FERNANDES FERREIRA (2002), Taxionomia contabilística, *Revisores & Empresas*, N.º 8, pp. 27-29.
- RUIZ, Esteban (2004), *Cuadro de Mando Integral- Hospital de Zumarraga*, III Jornadas académico profesionales de *Balanced Scorecard*, Novembro, Zaragoza.
- SÁEZ TORRECILLA, Angel; FERNANDEZ, Antonia e GUTIÉRREZ, Gerardo (2004), *Contabilidad de Costes u Contabilidad de Gestión*, Vol. 2, cap. 16, Madrid: McGrawHill.
- SALGUEIRO, Amado (2001), *Indicadores de Gestión y Cuadro de Mando*, Ediciones Díaz de Santos, S.A., Madrid.
- SCARPARO, Simona (2006), *The Integration of Clinical and Costing Information: A Comparative Study Between Scotland and Sweden*, *Financial Accountability & Management*, N.º 22, pp. 133- 155.
- SILVA DA ROSA, Fabrícia e MÁSIH, Rogério Teixeira (2001), *O Balanced Scorecard em Gerenciamento de Pesquisa - Um Estudo de Caso no Laboratório de Moluscos Marinhos da Universidade Federal de Santa Catarina*, VII Congresso del Instituto Internacional de Custos, 4 a 6 de Julho, León.
- SILVEIRA DA ROCHA, Joséilton; MÁSIH, Rogério Teixeira e SELIG, Paulo Mauricio (2001), *Gerenciando os Riscos do Project Finance através do Balanced Scorecard*, VII Congresso do Instituto Internacional de Custos, 4 a 6 de Julho, León.
- SKINNER, W. (1986), The productivity Paradox, *Harverd Business Review*, Vol. 86, N.º 4, pp. 55-59.
- SOUSA, Maria e RODRIGUES, Lúcia (2002), *O Balanced Scorecard - Um instrumento de gestão estratégica para o século XXI*, Editora Rei dos Livros, Lisboa.
- SOUTHERN, Geoff (2002), From Teaching to Practice, via Consultancy, and then to Research?, *European Management Journal*, Vol. 20, N.º 4, pp. 401-408.
- STOREY, Anne (2002), Performance Management in Schools: could the *Balanced Scorecard* help?, *School Leadership & Management*, Vol. 22, N.º 3, pp. 321-338.
- TAVARES, João e BRANCO, José (1998), *A administração financeira do Estado em Portugal*, Documento disponível em: [www.dgo.pt/RAFE/AFE\\_P\\_doc.htm](http://www.dgo.pt/RAFE/AFE_P_doc.htm), 1-7, Data de consulta: 7 de Maio de 2004.

- TRULLENQUE, Francisco e LIQUETE, Juan (2002), El Modelo Integrado EFQM & BSC: transformando estrategia en acción excelente, *Harvard Deusto - Finanzas & Contabilidad*, N.º 46, Março-Abril, pp. 28-38.
- TUA PEREDA, Jorge (1996), *¿Necesitamos un "marco conceptual"?*; Madrid, Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas.
- VAIVIO, Juhani (1999), Exploring a 'non-financial' management accounting change, *Management Accounting Research*, Vol. 4, N.º 10, pp. 409-37.
- VEGA GARCÍA, Montserrat (1998), Diseño e implementación del cuadro de mando integral, *Estrategia Financiera*, N.º 138, Março, pp. 6-13.
- VELA BARGUES, José (1992), *Concepto y principios de contabilidad pública*, Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas, Madrid, Ministerio de Economía y Hacienda.
- VELA BARGUES, José (1996), *El concepto de imagen fiel en el nuevo marco normativo de la contabilidad pública Española*, Madrid, Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas.
- VIVAS URIETA, Carlos (1998), La práctica del cuadro de mando integral en organismos públicos, *Harvard Deusto - Finanzas & Contabilidad*, N.º 22, Março-Abril, pp. 42-52.
- WAGNER, Christian (2004), Enterprise strategy management systems: current and next generation, *Journal of Strategic Information Systems*, N.º 13, pp. 105-128.
- WHEELLEN, Thomas e HUNGER, David (2002), *Strategic management and Business Policy*, Pearson Education International, New Jersey.
- WOODS, Margaret e GRUBNIC, Suzana (2006), *Integrated Performance Management in UK Local Authorities - is the balanced scorecard a suitable tool?* Comunicação apresentada na 4th International Conference on Accounting, Auditing and Management in Public Sector Reforms, Siena, Itália, 7 a 9 de Setembro.
- YAMAMOTO, Kiyoshi (1999), Accounting Systems Reform in Japanese Local Government, *Financial Accountability & Management*, N.º 15, pp. 291-307.
- Legislação:**
- Circular Série A n.º 1314 da Direcção Geral do Orçamento de 23 de Dezembro de 2004.
- Circular Série A n.º 1294 da Direcção Geral do Orçamento de 15 de Julho de 2002.
- Constituição da República Portuguesa (2002), Almedina, Porto.
- Decreto-Lei n.º 54/2003 de 28 de Março.
- Decreto-Lei n.º 26/2002 de 14 de Fevereiro - Classificador económico das receitas e das despesas públicas, rectificado pela Declaração n.º 8-F/2002 de 28 de Fevereiro.
- Decreto-Lei n.º 84-A/2002 de 5 de Abril - Aprova a 3.ª alteração ao

POCAL.

- Decreto-Lei n.º 12/2002 de 25 de Janeiro - Plano oficial de contabilidade das instituições do sistema de solidariedade e de segurança social.
- Decreto-Lei n.º 395/1990 de 11 de Dezembro.
- Decreto-Lei n.º 315/2000 de 2 de Dezembro - Aprova a 2.ª alteração ao POCAL.
- Decreto-Lei n.º 54-A/1999 de 22 de Dezembro - Plano oficial de contabilidade para as autarquias locais.
- Decreto-Lei n.º 562/1999 de 21 de Dezembro - Revisão do classificador económico das receitas e despesas públicas.
- Decreto-Lei n.º 68/1998 de 20 de Março, aprova a orgânica da Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública.
- Decreto-Lei n.º 355/97 de 28 de Maio.
- Decreto-Lei n.º 232/1997 de 3 de Setembro - Plano oficial de contabilidade pública.
- Decreto-Lei n.º 190/1996 de 9 de Outubro - Balanço social para os serviços e organismos da Administração Central.
- Decreto-Lei n.º 378/1994 de 16 de Junho - Cadastro e inventário dos bens móveis do Estado.
- Decreto-Lei n.º 226/1993 de 22 de Junho - Plano de contas para os serviços municipalizados e federações de municípios.
- Decreto-Lei n.º 155/1992 de 28 de Julho - Regime administrativo e financeiro do Estado.
- Decreto-Lei n.º 410/1989 de 21 de Novembro - Plano oficial de contabilidade.
- Decreto-Lei n.º 78/1989 de 3 de Março - Plano de contas para as instituições públicas de solidariedade social.
- Decreto-Lei n.º 450/1988 de 12 de Dezembro - Classificador económico das receitas públicas.
- Decreto-Lei n.º 112/1988 de 2 de Abril - Classificador económico das despesas públicas.
- Decreto-Lei n.º 24/1988 de 29 de Janeiro - Plano de contas para as instituições de segurança social.
- Diário da República de 8 de Outubro de 1991, II série - Plano oficial de contas para os serviços de saúde.
- Directiva n.º 78/660/CEE (IV Directiva do Conselho, de 25/07/78) - Relativa às contas anuais de certas formas de sociedade.
- Instruções n.º 1/2004 - 2.ª Secção do Tribunal de Contas, de 22 de Janeiro.
- Instruções n.º 2/1997 - 2.ª Secção do Tribunal de Contas, de 9 de Janeiro.
- Instruções n.º 3/1997 - 2.ª Secção do Tribunal de Contas, de 3 de Março.
- Lei n.º 48/2004 de 24 de Agosto - Terceira alteração à Lei n.º 91/01 de 20 de Agosto.

Lei n.º 27/2002 de 8 de Novembro.

Lei n.º 32/2002 de 20 de Dezembro - Aprova as bases gerais do sistema de solidariedade e de segurança social.

Lei n.º 162/1999 de 14 de Setembro - Aprova a 1.ª alteração ao plano oficial de contabilidade para as autarquias locais.

Lei de 6 de Maio de 1994 - *Plan general de contabilidade pública*.

Lei n.º 42/1998 de 6 de Agosto - Lei das Finanças Locais.

Lei 98/1997 de 26 de Agosto - Lei de organização e processo do Tribunal de Contas.

Lei n.º 6/1991 de 20 de Fevereiro - Enquadramento do orçamento de Estado.

Lei n.º 8/1990 de 20 de Fevereiro - Lei de bases de contabilidade pública.

Lei n.º 86/1989 de 8 de Setembro - Reforma do Tribunal de Contas

Nota interpretativa n.º 1/2001 - Período complementar, publicada no Aviso n.º 7466 (2.ª série) de 30 de Maio.

Nota interpretativa n.º 2/2001 - Movimentação da conta 25 do POCP, publicada no Aviso n.º 7467 (2.ª série) de 30 de Maio.

Orientação n.º 1/1998 - Orientação genérica publicada na Portaria n.º 116/99 (2.ª série) de 10 de Fevereiro.

Orientação n.º 2/2000 - Orientação genérica publicada na Portaria n.º 42/01 (I - B série) de 19 de Janeiro.

Portaria n.º 42-A/2005 de 17 de Janeiro.

Portaria n.º 671/2000 de 28 de Setembro - Cadastro e inventário dos bens do Estado.

Portaria n.º 898/2000 de 28 de Setembro - Plano oficial de contabilidade do Ministério da Saúde.

Portaria n.º 794/2000 de 20 de Setembro - Plano oficial de contabilidade para o sector da educação.

Regulamento (CE) n.º 2223 do Conselho de 25 de Junho de 1996, relativo ao Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais na Comunidade, *Jornal Oficial* n.º L310 de 30/11/1996, 1-469.

Resolução n.º 1/1993 de 21 de Janeiro do Tribunal de Contas.

Resolução n.º 23/1995 - 2.ª Secção do Tribunal de Contas, de 12 de Junho.

Resolução n.º 4/2001 - 2.ª Secção do Tribunal de Contas, publicada no Diário da República n.º 191, II Série, de 18 de Agosto.