

CONCEÇÃO DO *BALANCED SCORECARD* NUMA
CADEIA DE RESTAURANTES

Catarina Filipa Pereira de Oliveira

**Projeto submetido como requisito parcial para obtenção do grau
de Mestre em Contabilidade**

Orientador:

Prof. Doutora Maria João Martins Ferreira Major, Prof. Associada,
ISCTE Business School, Departamento de Contabilidade

abril 2014

Resumo

A atual crise económica tem provocado uma maior incerteza e instabilidade no mundo empresarial. Com esta realidade as organizações têm que estar em constante adaptação para garantirem a sustentabilidade dos seus negócios. Para tal, é fundamental adotarem políticas e práticas de gestão capazes de proporcionar informação relevante para os gestores poderem tomar decisões corretas e atempadas.

O setor da Restauração tem sido um dos setores mais afetados com esta conjuntura económica. As medidas de austeridade e a diminuição do consumo por parte dos consumidores têm provocado a diminuição das vendas nos restaurantes e até mesmo o encerramento de muitos estabelecimentos.

Como base nestes fatores, o presente projeto tem como objetivo conceber um *Balanced Scorecard* para uma cadeia de restaurantes. Esta ferramenta de gestão auxilia os gestores a gerir melhor os seus recursos e as suas necessidades de modo a manter a organização em constante atualização com o mercado. Isto permite que a organização se diferencie dos seus concorrentes através de serviços ou produtos que criam valor para o consumidor.

A realização deste projeto proporciona, à organização em estudo, uma ferramenta de gestão, desenhada com base nas suas necessidades, recursos e características, capaz de solucionar os obstáculos que surjam no seu dia-a-dia

Palavras-chave: Objetivos Estratégicos, Mapa Estratégico, Desempenho Organizacional, *Balanced Scorecard*.

Abstract

The current economic crisis has induced a greater uncertainty and instability in the business world. Given this reality, organizations must be constantly adapting to ensure the sustainability of their business. It is therefore essential to adopt policies and management practices that are able of providing managers the relevant information they require to make correct and timely decisions.

The restaurant sector has been one of the most affected sectors by this economic environment. The austerity measures and declining consumption by consumers have led to a decrease in restaurant sales and even the closure of many restaurants.

Based on these factors, this project aims to design a *Balanced Scorecard* for a restaurant chain. This management tool helps managers to better manage their resources and needs in order to maintain the organization constantly updated with the market. This allows the organization to differentiate itself from its competitors through services or products that create value for the consumer.

The realization of this project provides to the organization under study a management tool designed based on the company's needs, resources and characteristics and which is capable of solving the obstacles that arise in its daily operations.

Key words: Strategic Objectives, Strategy Map, Organizational Performance, *Balanced Scorecard*.

Agradecimentos

Nesta fase importante da minha vida não posso deixar de agradecer a todas as pessoas que contribuíram para a elaboração deste projeto.

Em primeiro lugar, um especial agradecimento à minha orientadora, Professora Doutora Maria João Major por todo o apoio, motivação, conhecimento e disponibilidade na realização desta tese.

Agradeço à organização que aceitou colaborar neste projeto, todo o apoio, disponibilidade e informação proporcionada ao longo da elaboração desta tese.

Agradeço principalmente aos meus pais, à minha irmã e à minha família que sempre me apoiaram, motivaram e acreditaram na execução deste projeto.

Por último, agradeço aos meus amigos todo o apoio e palavras amigas que me disponibilizaram ao longo da elaboração desta tese.

Índice

Resumo.....	II
Abstract	III
Agradecimentos.....	IV
Índice de Figuras	VII
Índice de Tabelas.....	VII
1. Introdução.....	1
1.1. Apresentação do tema	1
1.2. Metodologia adotada	4
1.3. Estrutura do projeto	4
2. Revisão da Literatura.....	6
2.1. Medidas de desempenho tradicionais	6
2.2. <i>Balanced Scorecard</i> – Um sistema de avaliação de desempenho	8
2.3. <i>Balanced Scorecard</i> – Um sistema de gestão estratégica.....	11
2.4. <i>Balanced Scorecard</i> – Um sistema de gestão integrado.....	18
2.5. Críticas ao <i>Balanced Scorecard</i>	21
2.5.1. Relações de causa-efeito.....	22
2.5.2. A dimensão tempo.....	23
2.5.3. O BSC e o <i>Tableau de Bord</i>	23
2.5.4. Promoção do BSC	24
2.5.5. Conteúdo do BSC.....	25
2.5.6. As medidas de desempenho e o sistema de recompensas	26
2.5.7. Utilização e implementação do BSC.....	27
3. Metodologia e Métodos de Investigação	29
3.1. Método de Investigação.....	29
3.2. Fases de desenvolvimento de um estudo de caso	30
3.2.1. Preparação	30
3.2.2. Recolha de evidência.....	30
3.2.3. Avaliação da evidência recolhida.....	35
3.2.4. Escrever o caso.....	35
4. Estudo Empírico	36
4.1. Breve descrição do setor e da empresa.....	36
4.1.1. Descrição do setor	36
4.1.2. Descrição da empresa	37
4.2. Sistema de Gestão da empresa	38
4.3. Missão, Visão e Valores.....	38
4.3.1. Missão	38
4.3.2. Visão.....	39

Conceção do *Balanced Scorecard* numa Cadeia de Restaurantes

4.3.3. Valores.....	39
4.4. Análise SWOT	40
4.5. Fatores Críticos de Sucesso (FCS).....	43
4.6. Conceção do BSC.....	44
4.6.1. Definição dos Temas Estratégicos.....	44
4.6.2. Definição dos Objetivos	45
4.6.3. Mapa Estratégico.....	48
4.6.4. Definição de Indicadores, Metas e Iniciativas Estratégicas	50
4.6.5. A gestão do BSC	57
5. Conclusão.....	58
5.1. Síntese do trabalho realizado.....	58
5.2. Contributos práticos	59
5.3. Limitações da investigação	60
5.4. Sugestões para futuras investigações.....	60
Bibliografia.....	61

Índice de Figuras

Figura 1 - As quatro perspetivas do BSC	14
Figura 2 - Mapa estratégico	15
Figura 3 - Ciclo de gestão integrada: ligação da estratégia às organizações	19
Figura 4 - Síntese dos Objetivos Estratégicos	47
Figura 5 - Mapa Estratégico	49

Índice de Tabelas

Tabela 1 - Síntese das fontes de recolha de informação	33
Tabela 2 - Síntese da Análise SWOT	43
Tabela 3 - Síntese dos Indicadores, Metas e Iniciativas	54

1. Introdução

1.1. Apresentação do tema

A crise financeira e económica que o país atravessa torna o mercado empresarial cada vez mais competitivo e incerto. Para as organizações garantirem o sucesso, ou até mesmo a sua sobrevivência, têm que estar em constante adaptação com o mercado. Para tal, é fundamental a adoção de políticas e práticas de gestão adequadas às suas necessidades e recursos. A gestão das pessoas e a gestão do desempenho organizacional são fatores fundamentais nas organizações. Só assim conseguem garantir a sua sustentabilidade e consequentemente manter uma posição de sucesso no mercado.

É neste contexto que se desenvolve o presente projeto. Com o decorrer do Mestrado em Contabilidade percebi que, para mim, fazia mais sentido realizar um projeto final de mestrado aplicado ao mundo empresarial onde poderia aplicar os conhecimentos adquiridos ao longo do mestrado e, principalmente, observar o impacto do projeto numa organização.

Foi então que surgiu a oportunidade de realizar o projeto numa cadeia de restaurantes. A empresa em estudo é uma pequena empresa familiar com poucas ferramentas de gestão e neste momento, como muitas empresas em Portugal, depara-se com alguns problemas devido à conjuntura económica.

Nestes últimos anos, o setor da Restauração e Similares tem sofrido grandes consequências com a crise financeira e económica. As medidas anticrise impostas pelo governo, a mudança de hábitos por parte dos consumidores e o aumento do IVA da restauração para 23% fizeram com que este mercado se tornasse cada vez mais incerto e competitivo.

A maior parte deste setor é composto por micro e pequenas empresas que não estão preparadas para tantas alterações nem para se adaptarem às alterações do mercado. Muitas destas empresas são familiares e possuem poucas, ou quase nenhuma, ferramentas de gestão adaptadas ao mercado atual.

Em conversa com a orientadora, surgiu a ideia de se desenvolver e implementar uma ferramenta de gestão com a capacidade de fornecer informação relevante, à empresa em

questão, de modo a torná-la mais competitiva e capaz de se adaptar com maior facilidade às mudanças do mercado.

Foi então que se decidiu conceber e implementar o *Balanced Scorecard* (BSC), criado por Kaplan e Norton, em 1992, numa cadeia de restaurantes como uma ferramenta de apoio à gestão.

Esta ferramenta permite gerir e otimizar os ativos tangíveis e intangíveis de forma a criar valor e a tornar as organizações mais competitivas. Com o BSC, os gestores conseguem perceber se a estratégia da sua organização, a sua implementação e a sua execução estão a contribuir para a melhoria organizacional. Esta abordagem ajuda, também, os gestores a perceberem se os produtos e serviços da empresa contribuem para a criação de valor dos seus clientes, bem como se a organização possui capacidades internas para conceber produtos e serviços que correspondam às expectativas dos clientes.

Estes fatores fazem com que a conceitualização e implementação do BSC sejam cada vez mais necessária nas organizações fornecendo informação fundamental para assegurar a sua continuação e crescimento.

De entre as várias ferramentas de gestão o BSC é um modelo de gestão que embora simples auxilia as empresas a operacionalizarem, comunicarem e monitorizarem o nível de realização da sua estratégia. Entre outros aspetos, o BSC permite um alinhamento dos recursos necessários aos objetivos estratégicos definidos e aos gestores tomar decisões estratégicas atempadamente. São diversos os casos que relatam melhorias ao nível de performance das organizações resultantes da adoção do BSC. Muitos destes casos de sucesso têm sido usados para reforçar a importância de qualquer organização adotar esta ferramenta. Efetivamente o BSC possibilita a criação de valor às organizações, valor esse que é fundamental para as organizações sobreviverem e prosperarem num mundo dos negócios cada vez mais dinâmico e complexo.

Este projeto acredita-se ser de grande relevância profissional pois após a realização da revisão de literatura e após pesquisadas dissertações de mestrado e teses de doutoramento não foi encontrado nenhum estudo onde se tivesse implementado o BSC num restaurante. Tal situação encorajou a investigadora a conceitualizar um BSC para uma cadeia de restaurantes e a procurar analisar as dificuldades e benefícios associados à conceção e implementação do BSC neste tipo de empresas.

Conceção do *Balanced Scorecard* numa Cadeia de Restaurantes

Este projeto também procura ajudar a empresa em questão, no que diz respeito ao apoio da gestão, o que na atualidade se torna crucial para garantir a sustentabilidade da empresa.

Do ponto de vista académico, este projeto permite ampliar os conhecimentos sobre as ferramentas de desempenho organizacional, mais precisamente sobre o BSC. A realização deste projeto também contribui para a investigação em contabilidade, apresentando um estudo de conceção e implementação do BSC num setor, onde até agora não tinham sido realizados estudos desta natureza.

Numa fase inicial, a ideia do projeto era desenvolver e implementar o BSC com o intuito de observar os benefícios e dificuldades detetados com a implementação desta ferramenta numa cadeia de restaurantes. No entanto, devido ao tempo que requer a implementação desta ferramenta optou-se por realizar, apenas, a conceção do BSC, deixando-se para pesquisas futuras a possibilidade de implementar o BSC em toda a cadeia de restaurantes e estudar o impacto e consequências da sua implementação.

Assim, o principal objetivo deste projeto é a concetualização de um BSC que possa proporcionar informações necessárias e importantes para a gestão do restaurante e para a sua adaptação às mudanças do meio envolvente empresarial. A conceção de um BSC proporciona à empresa uma compreensão e clarificação da sua razão de ser, bem como para onde se deve dirigir.

Os objetivos específicos do presente trabalho são, pois, e em resumo - a concetualização do *Balanced Scorecard* para uma cadeia de restaurantes através de: (i) identificação e definição da visão, missão, valores e objetivos estratégicos da empresa; (ii) definição dos indicadores (medidas) estratégicos para cada perspetiva, bem como das metas que se pretendem alcançar; (iii) identificação das iniciativas a estabelecer para alcançar os objetivos e metas fixados; (iv) interligação dos diversos objetivos estratégicos através da identificação de relações de causa e efeito no mapa estratégico.

Com este trabalho também se pretende identificar as dificuldades e benefícios que a empresa se defronta com a conceção do BSC.

1.2. Metodologia adotada

O método de investigação adotado pela investigadora neste projeto, segundo Yin (2009), é um estudo de caso experimental. Com este estudo de caso a investigadora pretende analisar e perceber as práticas de gestão utilizadas pela empresa e, posteriormente, criar um modelo de gestão apropriado às necessidades da mesma.

O objetivo inicial, como se referiu anteriormente, era compreender as dificuldades e benefícios obtidos durante e após a implementação do BSC; contudo, devido à falta de tempo associado ao facto de a investigadora estar a realizar uma dissertação de mestrado, foi decidido que apenas seria desenhado o modelo para a empresa.

A questão de investigação aplicada neste projeto foi, em resultado do que se referiu: “Como construir um BSC numa cadeia de restaurantes?”.

Os métodos de recolha de dados utilizados no seguinte projeto foram entrevistas com o administrador e com o filho do administrador da empresa, a observação direta a um dos restaurantes e a recolha de informação de outras fontes de dados, nomeadamente, no *site* da empresa e em relatórios de entidades externas sobre a evolução e situação do setor da restauração em Portugal.

1.3. Estrutura do projeto

O seguinte projeto encontra-se estruturado em cinco capítulos. O primeiro capítulo inclui esta introdução onde são apresentados os objetivos do projeto, a metodologia adotada e a estrutura do projeto.

Após a introdução é apresentado o segundo capítulo, a revisão de literatura, onde são abordados a criação e desenvolvimento do BSC, casos de sucesso de implementação e as críticas ao BSC.

Na metodologia é efetuada uma descrição do método e da metodologia adotados neste projeto, as questões de estudo formuladas e as fontes de recolha de dados.

No quarto capítulo é apresentada a empresa em estudo, o setor da restauração em Portugal e os vários passos realizados neste projeto para a conceção do BSC.

Conceção do *Balanced Scorecard* numa Cadeia de Restaurantes

No quinto e último capítulo são apresentadas as conclusões da elaboração do projeto, as limitações de investigação e as sugestões para futuras investigações.

2. Revisão da Literatura

2.1. Medidas de desempenho tradicionais

As primeiras medidas de desempenho de uma organização surgiram no início do século XIX como consequência da Revolução Industrial (Johnson e Kaplan, 1987). Com os grandes avanços tecnológicos e industriais e o impulsionamento da economia registaram-se grandes desenvolvimentos nas organizações, nomeadamente, nas indústrias têxtil, metalúrgica e ferroviária. Estes fenómenos levaram ao aparecimento e desenvolvimento de uma terceira área organizacional – a indústria da distribuição – que servia de intermediário entre a indústria produtiva e o consumidor final.

Foi neste momento que se deram os primeiros passos na avaliação de desempenho das organizações. A indústria distribuidora começou por utilizar sistemas semelhantes aos desenvolvidos em outros setores de atividade, com o objetivo de facilitar o apuramento dos custos e rendimentos provenientes da integração de diversos processos relacionados com a distribuição de bens; contudo, estes sistemas focavam-se na avaliação de desempenho dos vários departamentos, recolhendo para tal informação relativa às margens brutas e à rotação de inventários de cada departamento (*ibid*).

Mais tarde, as organizações criaram novos sistemas que predeterminavam as taxas a que os recursos materiais e a mão-de-obra deveriam ser consumidos com o objetivo de avaliar e controlar a eficiência, em termos físicos e financeiros, dos processos e tarefas de uma organização.

Com o aparecimento do conceito de organizações multidivisionais surge a necessidade de sistemas de Contabilidade de Gestão com a capacidade de avaliar o desempenho divisional, o desempenho de toda a empresa e o seu futuro. É assim que surgem novas medidas de avaliação de desempenho, nomeadamente, o ROI – *Return on Investment*. A utilização deste novo conceito servia para medir, controlar, prever e planear os lucros desejados pelos proprietários (*ibid*).

Assim, os sistemas de Contabilidade de Gestão passaram a proporcionar ferramentas diversas (nomeadamente, orçamentos, análise de desvios, preços de transferência interna, custos *standards*, etc.) que facilitaram o controlo, planeamento e motivação dos trabalhadores das

diversas atividades até ao início do século XX. No entanto, com o desenvolvimento do mercado de capitais e a necessidade de prestar publicamente contas a partir de 1925, assiste-se ao declínio da Contabilidade de Gestão. Esta, durante seis décadas (1925 a 1985), é descrita como sendo subserviente à Contabilidade Financeira. Em consequência do domínio da Contabilidade Financeira nas organizações, passa a existir um único sistema contabilístico, sendo a informação por si gerada usada em simultâneo para a tomada de decisão por parte dos gestores e para o reporte financeiro exterior. A informação fornecida pela Contabilidade de Gestão, baseada nos *outputs* do reporte financeiro e numa lógica estritamente financeira, era acusada de, não ser oportuna, e de ser distorcida para permitir a tomada de decisão a nível do controlo e planeamento (Johnson e Kaplan, 1987).

Ittner *et al.* (1997) reforçam a preocupação com as medidas tradicionais de desempenho, nomeadamente o ROI e o resultado líquido, na gestão das organizações.

A competição global e o avanço tecnológico exigem, tanto nas organizações industriais como de serviços, novas capacidades para o sucesso competitivo. Surge então a necessidade de fornecer informação aos gestores sobre como gerir os ativos intangíveis e os ativos tangíveis. A gestão desses ativos contribui para a criação de valor na organização, criando características únicas face aos seus concorrentes.

A partir da década de 90 do século XX, Kaplan e Norton (1992,1996a) passaram a enfatizar que a capacidade das organizações para gerirem e otimizarem os seus ativos intangíveis é muito mais decisiva do que investir e gerir os ativos tangíveis.

Nesta envolvente, Kaplan e Norton estudaram e examinaram inúmeras empresas de diversos setores de atividade. Esta investigação originou um novo modelo de avaliação de desempenho denominado *Balanced Scorecard* – “*a set of measures that gives top managers a fast but comprehensive view of the business. The Balanced Scorecard includes financial measures that tell the results of actions already taken. And it complements the financial measures with operational measures on customer satisfaction, internal processes, and the organization’s innovation and improvement activities – operational measures that are the drivers of future financial performance*” (Kaplan e Norton, 1992: 71).

2.2. *Balanced Scorecard* – Um sistema de avaliação de desempenho

A complexidade de gerir uma organização requer que os gestores tenham uma visão do desempenho de todas as áreas organizacionais em simultâneo. Assim, no final do século XX (mais exatamente a partir de 1992) o *Balanced Scorecard* (BSC) é desenvolvido por Kaplan e Norton e publicitado como um sistema de avaliação de desempenho inovador que reflete um conjunto de elementos fulcrais para a competitividade organizacional; segundo estes autores, o BSC possibilita que a empresa se focalize em atividades de satisfação do cliente, reduzindo o tempo de resposta às suas solicitações e melhorando a qualidade. Tal é possível pela ênfase no trabalho em equipa, redução do tempo de lançamento de novos produtos e pela capacidade de a empresa inovar e aprender (Kaplan e Norton, 1992).

Esta abordagem ao integrar estas preocupações (questões financeira, mercado e clientes, processos e capacidade de inovação e aprendizagem da empresa) permite gerir e otimizar os ativos tangíveis e intangíveis da organização de forma a criar valor e tornar as empresas competitivas.

O BSC traduz a missão e a estratégia da organização num conjunto de objetivos e medidas organizacionais através de quatro perspetivas: financeira, clientes, processos internos e inovação e aprendizagem (Kaplan e Norton, 1992).

A perspetiva financeira pretende responder à questão “*Como é que olhamos para os acionistas?*” (Kaplan e Norton, 1992: 77). As medidas de desempenho nesta perspetiva indicam as consequências das decisões tomadas no passado, ou seja, mostram se a estratégia da organização, a sua implementação e a sua execução estão a contribuir para a melhoria da organização através de medidas como a rentabilidade, o crescimento e o *cash flow*.

Na perspetiva dos clientes o objetivo é compreender “*Como é que os clientes nos veem?*” (Kaplan e Norton, 1992: 73). Nesta perspetiva os gestores identificam os segmentos de mercado e os clientes alvo da organização e estabelecem o objetivos e medidas para cada um deles. Estas medidas de desempenho têm como objetivo perceber como é que os produtos e os serviços da organização contribuem para a criação de valor para os seus clientes no que se refere ao tempo, à qualidade, ao desempenho e serviço e, ainda, ao custo.

A perspetiva dos processos internos auxilia os gestores a perceber “*O que é que devemos melhorar?*” (Kaplan e Norton, 1992: 74). Com as medidas de desempenho desta perspetiva os

gestores conseguem perceber o que é que a organização deve fazer internamente para os seus produtos ou serviços corresponderem às expectativas dos clientes. Os fatores que influenciam esta perspetiva e que têm um grande impacto na satisfação dos clientes são o *cycle time*, a qualidade, as capacidades dos trabalhadores e a produtividade.

Na perspetiva da inovação e aprendizagem os gestores conseguem entender se “*Podemos continuar a melhorar e a criar valor?*” (Kaplan e Norton, 1992: 75). Nesta perspetiva o BSC identifica os elementos que a organização considera mais importantes para o sucesso competitivo. Esta perspetiva traduz os esforços da organização em criar uma infraestrutura adequada no que respeita às pessoas, tecnologias de informação e alinhamento dos procedimentos organizacionais: tem como objetivo avaliar de que forma as organizações estão a fazer os ‘investimentos certos’ de forma a permitir alcançar os objetivos das outras três perspetivas. Kaplan e Norton reforçam a ideia que “*A company’s ability to innovate, improve, and learn ties directly to the company’s value. That is, only through the ability to launch new products, create more value for customers, and improve operating efficiencies continually can a company penetrate new markets and increase revenues and margins - in short, grow and thereby increase shareholder value*” (Kaplan e Norton, 1992: 77).

As quatro perspetivas do BSC fazem com que este seja um instrumento equilibrado porque é composto por medidas de desempenho financeiras e não financeiras, medidas de curto e de longo prazo, medidas de resultados e de processo, medidas internas e externas e medidas objetivas e subjetivas (Kaplan e Norton, 1993; 1996a).

As medidas financeiras encontram-se principalmente na perspetiva financeira enquanto que as medidas não financeiras nas perspetivas de processos internos e de aprendizagem e crescimento. Por sua vez, as medidas de curto prazo (como por exemplo, o crescimento das vendas e a quota de mercado) estão mais relacionadas com as perspetivas financeira e de clientes; por seu lado, as medidas de longo prazo traduzem-se nas perspetivas de processos internos e de inovação e aprendizagem (são exemplos destas, a devolução dos clientes e o grau de satisfação dos funcionários).

As medidas de resultado são encontradas nas perspetivas financeira e de clientes (*Economic Value Added* e captação de novos clientes) e as de processo nas perspetivas processos internos e inovação e crescimento (número de novos produtos ou serviços e produtividade de cada trabalhador). As medidas internas (como é o exemplo, o *cycle time*), as medidas externas (por

exemplo, a retenção dos atuais clientes), as medidas objetivas (percentagem de produtos com defeito) e as medidas subjetivas (qualidade do atendimento) estão, igualmente, refletidas nas quatro perspetivas do BSC.

Grafton *et al.* (2010) intensificaram a utilização deste tipo de medidas através dos resultados encontrados nos seus estudos. Os autores estudaram de que forma os sistemas de medição de desempenho influenciam os resultados organizacionais. Os resultados mostraram que a utilização de medidas de desempenho relacionadas com o *feedback* apoia significativamente a exploração dos recursos atuais e a utilização de medidas de desempenho relacionadas com o *feed-forward* suportam e identificam novas capacidades. Em conjunto, estes estudos refletem a importância de um equilíbrio no uso de medidas de desempenho para suportar as capacidades atuais e futuras como um meio de garantir vantagem competitiva num ambiente competitivo e em mudança.

Os seus criadores afirmam que as quatro perspetivas não são obrigatórias na utilização do BSC, existem organizações que irão necessitar de mais ou menos perspetivas na construção do BSC. Outros autores, como Malmi (2001), Speckbacher *et al.* (2003) e Kraus e Lind (2010), também encontraram a mesma necessidade nos seus estudos.

Malmi (2001) no seu estudo concluiu que em 17 organizações finlandesas, duas organizações recorreram a mais uma perspetiva no BSC relacionada com os colaboradores.

Speckbacher *et al.* (2003) estudou um conjunto de 174 empresas alemãs, mas apenas 42 estavam envolvidas no BSC. Os autores concluíram que nem todas as empresas usavam as quatro perspetivas do BSC criado por Kaplan e Norton (1992). Cerca de 7% das empresas utilizam duas perspetivas, 20% usam três perspetivas, 68% empregam quatro perspetivas e 5% utilizam cinco perspetivas.

Kraus e Lind (2010) quando exploraram a adoção do BSC corporativo em oito empresas multinacionais suecas descobriram que apenas três destas empresas utilizavam o BSC com cinco perspetivas e apenas uma empresa utilizava o BSC com três perspetivas.

Nesta nova era da avaliação de desempenho o BSC ficou conhecido por ser um instrumento que “*keeps companies looking – and moving – forward instead of backward.*” (Kaplan e Norton, 1992: 79).

2.3. *Balanced Scorecard* – Um sistema de gestão estratégica

O aparecimento e a implementação do BSC nas organizações permitiu, não só, melhorar os sistemas de medição de desempenho como expandir o uso deste instrumento. As organizações passaram a usar o BSC para melhorar a eficiência e a eficácia das operações, motivar os trabalhadores, incorporar o *feedback* dos clientes nas operações, alcançar e melhorar áreas que criam valor às organizações e refinar e clarificar a estratégia. Estes progressos fizeram com que o BSC deixasse de ser um mero sistema de avaliação de desempenho e passasse a ser um sistema de gestão estratégica (Kaplan e Norton, 1993). Como referem Kaplan e Norton (1993: 134):

“Much more than a measurement exercise, the balanced scorecards is a management system that can motivate breakthrough improvements in such critical areas as product, process, customer, and market development”.

O BSC, como um sistema de gestão estratégica, fornece às organizações quatro novos processos de gestão que contribuem para que exista uma ligação entre os objetivos de longo prazo e as ações de curto prazo – traduzir a visão, comunicação e ligação, plano de negócios e *feedback* e aprendizagem (Kaplan e Norton, 1996b).

O primeiro processo ajuda os gestores a traduzir a visão, de uma forma clara, em objetivos e medidas, em termos operacionais, e identifica os *drivers* críticos dos objetivos estratégicos. Assim, o BSC faz com que se obtenha um consenso sobre a estratégia e ao mesmo tempo clarifica a visão da organização.

Bessire e Baker (2005) sustentam a afirmação destes autores ao descobrirem que a utilização do BSC tem originado sucesso em organizações nos Estados Unidos devido à criação de consenso dentro da organização.

No segundo processo o objetivo é conseguir comunicar a estratégia a toda a organização (desde o topo até aos níveis mais baixos da hierarquia) sem nunca esquecer de a alinhar com os objetivos departamentais e individuais. É importante definir e traduzir os objetivos organizacionais, departamentais e individuais em tarefas e metas e posteriormente comunicá-los aos trabalhadores para estes estabelecerem objetivos específicos e suportar a estratégia global de negócio. E, por último, é necessário existir recompensas relacionadas com as medidas de desempenho para ajudar a alinhar a organização à estratégia.

Aranda e Arellano (2010) reforçam a ideia destes dois processos com os resultados encontrados nos seus estudos. Os autores compararam o BSC com outro sistema estratégico de medição de desempenho num banco de poupanças. Neste estudo observaram dois grupos de gerentes do nível médio hierárquico em dois projetos diferentes. Os seus estudos concluíram que os gestores que utilizam o BSC apresentam maior consenso sobre a estratégia enquanto os gestores que utilizam o outro sistema estratégico apresentam dificuldades em ter consenso. Para além disto, verificaram que à medida que se avança para os níveis mais baixos da hierarquia, cada vez mais se nota esse consenso com a aplicação do BSC.

Os autores também mostram que o BSC é uma abordagem estratégica que auxilia os gestores a comunicarem a estratégia e a obter consenso sobre a estratégia entre os próprios gestores. Isto porque, a utilização do BSC torna explícitas as relações existentes entre as medidas de desempenho e as quatro perspetivas nos vários níveis hierárquicos.

Estes autores ao compararem esta abordagem com outro sistema estratégico repararam que este, último, também utiliza medidas financeiras e não financeiras, no entanto, não tem a capacidade de ligar toda a estrutura hierárquica (Aranda e Arellano, 2010).

O plano de negócios, o terceiro processo, é um processo muito útil nas organizações pois fornece um plano com as diversas iniciativas, os recursos necessários e o respetivo orçamento, o que auxilia os gestores a alcançar os objetivos estabelecidos e a sustentar a estratégia organizacional.

A tradução da visão, a comunicação e o alinhamento dos objetivos e o plano de negócios são processos necessários para um sistema de gestão estratégica. No entanto, uma organização nunca se pode esquecer que o *feedback* dos clientes é muito importante e essencial para todos os trabalhadores (quarto processo). Só assim se consegue rever e atualizar os objetivos estratégicos e continuar num processo de aprendizagem estratégica. Estes quatro processos constituem um ciclo essencial na gestão da estratégia ao longo da vida de uma organização (Kaplan e Norton, 1996b).

Kaplan e Norton referem que *“Without a Balanced Scorecard, most organizations are unable to achieve a similar consistency of vision and action as they attempt to change direction and introduce new strategies and processes. The Balanced Scorecard provides a framework for managing the implementation of strategy while also allowing the strategy itself to evolve in*

response to changes in the company's competitive, market, and technological environments” (Kaplan e Norton, 1996b: 85).

Malmi (2001) reforça que, para além das organizações terem uma atitude positiva em relação ao BSC, este traz inúmeros benefícios para as organizações, nomeadamente, soluciona problemas de estratégia e tem efeitos significativos nas decisões da organização.

Em 1996, Kaplan e Norton introduzem duas alterações significativas ao BSC. Em 1992, quando surgiu o BSC, a quarta perspetiva designava-se perspetiva da inovação e aprendizagem e, com a evolução deste sistema, passou a chamar-se perspetiva da aprendizagem e crescimento.

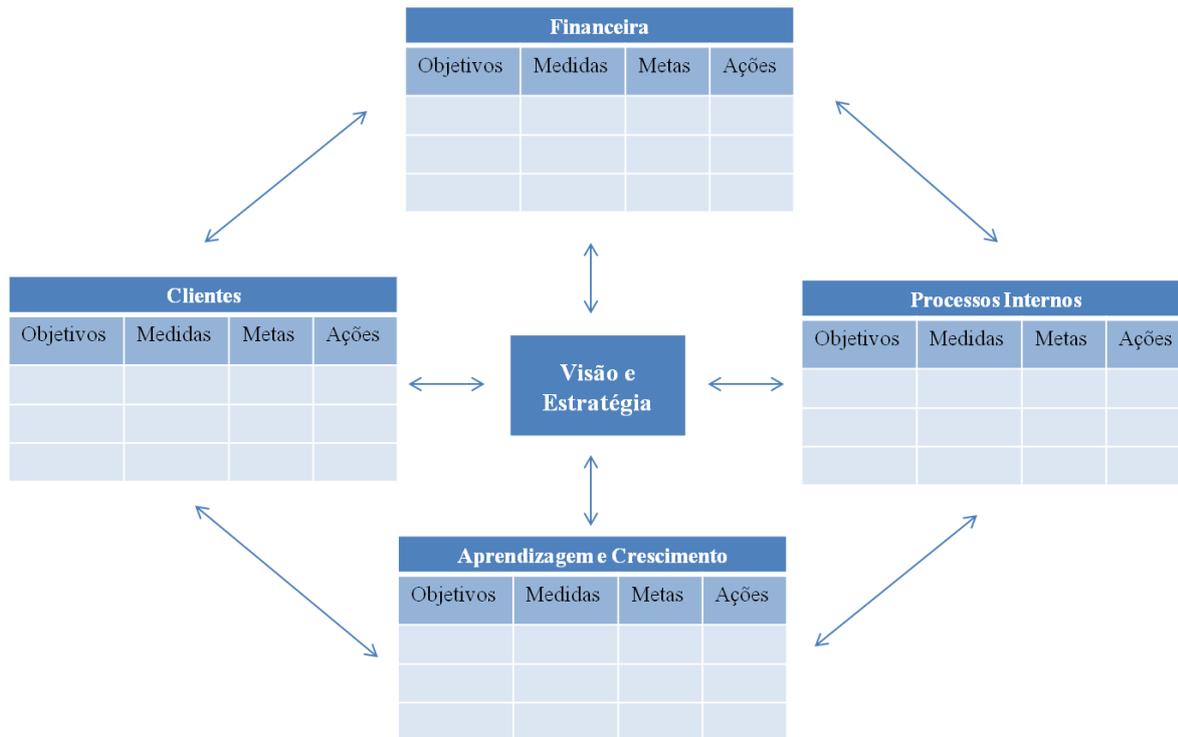
Com a globalização, a evolução tecnológica e a forte competitividade as organizações perceberam que a inovação tinha que estar intrinsecamente ligada à organização e assim esta componente passou a ser um fator chave associada aos processos internos. Após esta alteração, esta perspetiva tem como objetivos a inovação, as operações e o serviço pós-venda. A perspetiva da aprendizagem e crescimento passa a ter maior ênfase no desenvolvimento de objetivos e medidas com a capacidade de levar a organização à aprendizagem e crescimento através da capacidade dos empregados, da capacidade dos sistemas de informação e da motivação, *empowerment* e alinhamento (Kaplan e Norton, 1996a; 1996b; 1996c).

Segundo Kaplan e Norton (1996a, 1996b) o conhecimento, as capacidades e os sistemas de informação que os empregados devem ter acesso (perspetiva da aprendizagem e crescimento) permitem à organização inovar e construir as capacidades estratégicas corretas e eficientes (perspetiva dos processos internos) que criam valor para o mercado (perspetiva dos clientes) e que acabará por refletir-se na criação de valor para o acionista (perspetiva financeira).

A segunda alteração que ocorreu ao BSC foi a introdução de informação adicional aos objetivos e medidas. Inicialmente, as organizações traduziam a visão e a estratégia em objetivos e depois em medidas de desempenho com a finalidade de perceber se os objetivos tinham, ou não, sido alcançados.

Atualmente, as organizações para além de definirem os objetivos e as medidas têm que decidir quais as metas que pretendem atingir e que ações vão realizar para alcançar essas metas (Kaplan e Norton, 1996a; 1996b).

Figura 1 - As quatro perspetivas do BSC



Fonte: Adaptado de Kaplan e Norton (1996b, p.76)

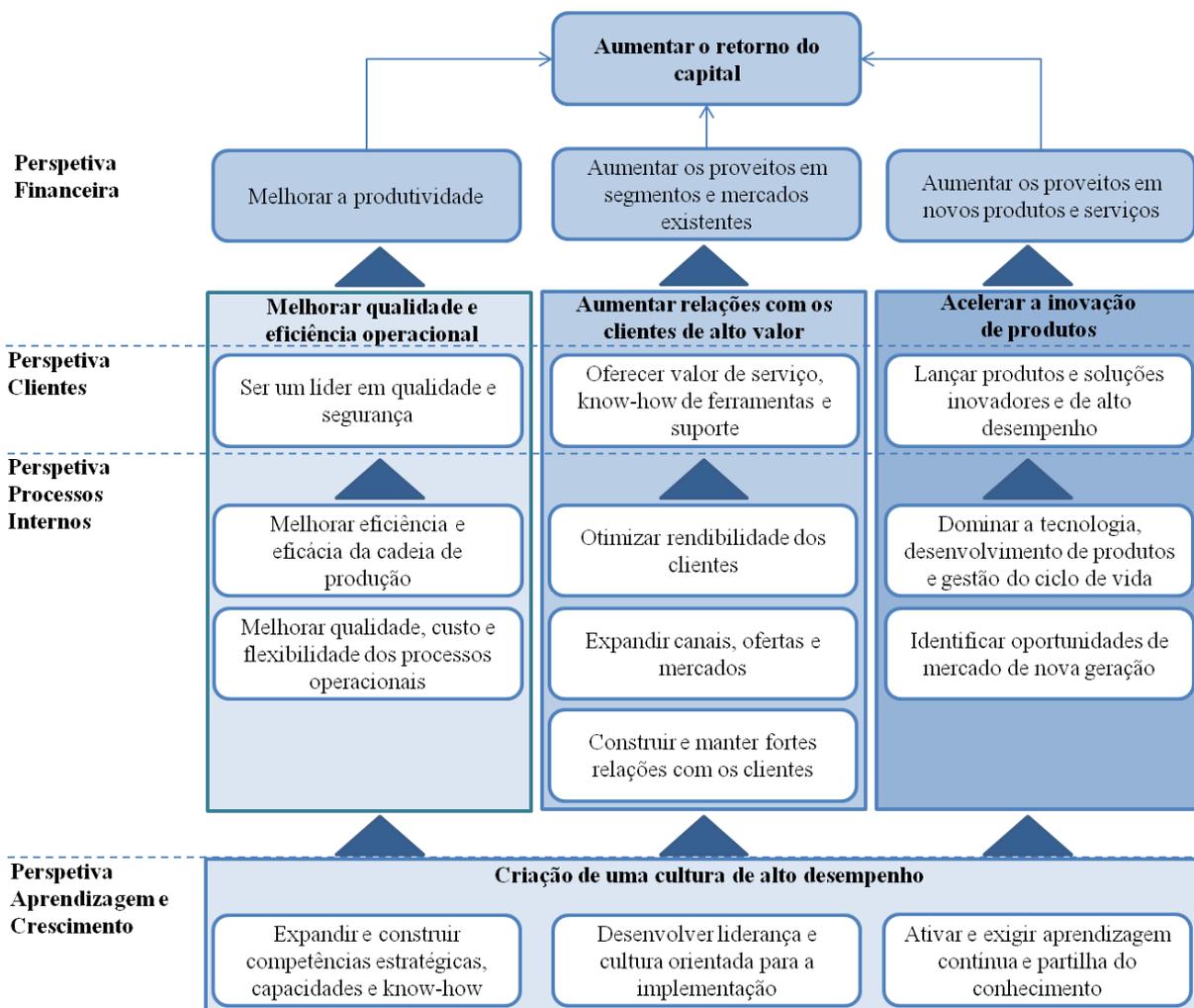
Neste mesmo ano, Kaplan e Norton (1996a, 1996b, 1996c) referem, pela primeira vez, a existência de relações de causa-efeito entre os objetivos e medidas das quatro perspetivas. Também afirmam que estas relações “*can be expressed by a sequence of if-then statements*” (Kaplan e Norton, 1996c: 65). Por exemplo, se se atinge um objetivo na perspetiva da aprendizagem e crescimento, este tem um efeito na perspetiva dos processos internos, e que por sua vez, tem um efeito na perspetiva dos clientes o que se traduz num efeito na perspetiva financeira.

Kaplan e Norton (1996a) defendem que, para o BSC descrever a estratégia da empresa, as medidas determinadas nas quatro perspetivas têm que assegurar relações de causa-efeito, porque só assim se consegue comunicar o verdadeiro significado da estratégia a todos os trabalhadores da organização.

Conceção do *Balanced Scorecard* numa Cadeia de Restaurantes

No sentido de clarificar e compreender as relações de causa-efeito entre estas medidas, Kaplan e Norton (2001a), criam o mapa estratégico. Este mapa descreve “*the process for transforming intangible assets into tangible customer and financial outcomes*” (Kaplan e Norton, 2001a: 69). O mapa estratégico é um esquema onde os objetivos estratégicos estão integrados nas quatro perspetivas do BSC e estão definidas as relações de causa-efeito existentes entre os vários objetivos (Kaplan e Norton, 2004).

Figura 2 - Mapa estratégico



Fonte: Adaptado de Kaplan e Norton (2008b, p. 69)

O mapa estratégico fornece aos trabalhadores uma visão clara sobre a forma como os seus trabalhos estão ligados aos objetivos globais da organização, o que permite que trabalhem de uma forma coordenada e colaborativa para o alcance dos mesmos; fornece uma representação visual dos objetivos críticos de uma organização e as relações cruciais entre estes que impulsionam o desempenho organizacional; mostram as ligações de causa-efeito pelos quais

melhorias específicas criam os resultados desejados e evidenciam como uma organização traduzirá as suas iniciativas e recursos em resultados (Kaplan e Norton, 2000).

A construção destes mapas é feita do topo para os níveis mais baixos da organização. Os gestores de topo, primeiro, têm que analisar a missão, a visão e os valores, ou seja, definir a razão de ser da organização, para onde se irão dirigir e que princípios acreditam. Com esta informação desenvolvem uma visão estratégica, no que a empresa se quer tornar, e com base nesta visão criam uma imagem clara do objetivo global da organização (Kaplan e Norton, 2001b).

Tuomela (2005) sustenta a construção e uso de mapas estratégicos nas organizações pois descobriu que a utilização do BSC, nas organizações, acentua a aprendizagem das relações de causa-efeito.

A implementação do BSC permitiu às organizações (Kaplan e Norton, 1992) o alinhamento de todos os recursos (recursos humanos, sistemas de informação e recursos financeiros) com a estratégia da organização. Este fenómeno fez com que Kaplan e Norton (2001a) desencadeassem uma investigação para perceber quais os fatores que levavam as organizações a alcançar o foco e o alinhamento estratégico. Estes chegaram à conclusão que apesar das organizações abordarem o desafio de maneiras diferentes, em passos diferentes e em sequências diferentes, tinham todas em comum cinco princípios de trabalho, os quais são: (i) operacionalizar a estratégia; (ii) alinhar a organização com a estratégia; (iii) tornar a estratégia o trabalho diário de cada um; (iv) fazer da estratégia um processo contínuo; e (v) mobilizar a gestão de topo para a mudança.

Tal facto, levou os seus criadores a construírem um modelo de gestão designado por *Strategy-Focused Organization* (SFO) que se focava nesses cinco princípios (Kaplan e Norton, 2001a; 2001c).

No primeiro princípio a organização tem que traduzir a estratégia em objetivos e conceber o mapa estratégico com os objetivos definidos e as relações de causa-efeito existentes entre eles.

Como as organizações estão organizadas por inúmeras divisões, seções, departamentos, unidades de negócio, grupos e indivíduos é necessário desdobrar em cascata os objetivos estratégicos globais da organização pelas mesmas (segundo princípio).

O terceiro princípio foca-se em tornar a estratégia o trabalho diário de cada um; por outras palavras, todos os trabalhadores, através do BSC, são obrigados a conhecer e a compreender a estratégia da organização e a forma como o seu trabalho contribui para ela.

Após a definição e a comunicação dos objetivos é necessário definir as metas e alocar os recursos, tendo em conta o orçamento da organização. Posto isto, é necessário fazer da estratégia um processo contínuo através de reuniões mensais para se discutirem as alterações entre o que estava planeado e o que realmente aconteceu e eventuais planos de ação para lidar com alterações de curto prazo (quarto princípio).

Kaplan e Norton, no último princípio, referem que os gestores de topo, inicialmente, formulam e comunicam a estratégia e também são responsáveis pela gestão da mudança estratégica, pelo que é fundamental que estes estejam verdadeiramente empenhados em criar condições para que a mudança possa ocorrer.

Kaplan e Norton (2006) compreenderam que as organizações, até agora, resumiam-se a unidades de negócio maravilhosas, com executivos altamente qualificados, experientes e motivados. Cada unidade de negócio trabalhava individualmente, não interferiam com as outras unidades de negócio e, muitas vezes, criavam conflitos relativamente aos clientes e recursos partilhados por várias unidades de negócio. O facto das unidades de negócio não coordenarem as ações faz com que se percam oportunidades para um desempenho maior. Estes autores referem que se as unidades de negócio trabalhassem em conjunto criavam sinergias e teriam resultados melhores.

As organizações que têm benefícios dos seus novos sistemas de gestão de desempenho têm maiores capacidades em alinhar as suas unidades de negócio, bem como toda a organização. Os seus criadores chegaram à conclusão que o BSC é a principal ferramenta para criar o alinhamento organizacional.

Com a publicação do quarto livro, *Alignment*, Kaplan e Norton, pretendem reforçar a importância do BSC como um instrumento de alinhamento organizacional bem como reforçar o papel fundamental das quatro perspetivas.

Assim, através do desdobramento do BSC da organização em vários *scorecards* para cada departamento, divisão ou unidade de negócio e da motivação das equipas de trabalho, para

que a execução da estratégia seja responsabilidade de todos, é possível o alinhamento entre a estratégia e a organização.

Davis e Albright (2004) realizaram um estudo numa empresa bancária do sudeste dos Estados Unidos e chegaram à conclusão que os gestores tinham a necessidade de alinhar a missão e objetivos da organização, e não compreendiam como é que o trabalho desenvolvido por cada um deles contribuía para o sucesso do banco. Então decidiram implementar o BSC.

Também Speckbacher *et al.* (2003) descobriram que o benefício, resultante da implementação do BSC, mais apontado pelas empresas foi a melhoria do alinhamento dos objetivos estratégicos com as ações realizadas; outros benefícios apontados foram a melhoria de resultados a longo prazo, a consideração de medidas de desempenho não-financeiras e o apoio no sistema de gestão do acionista.

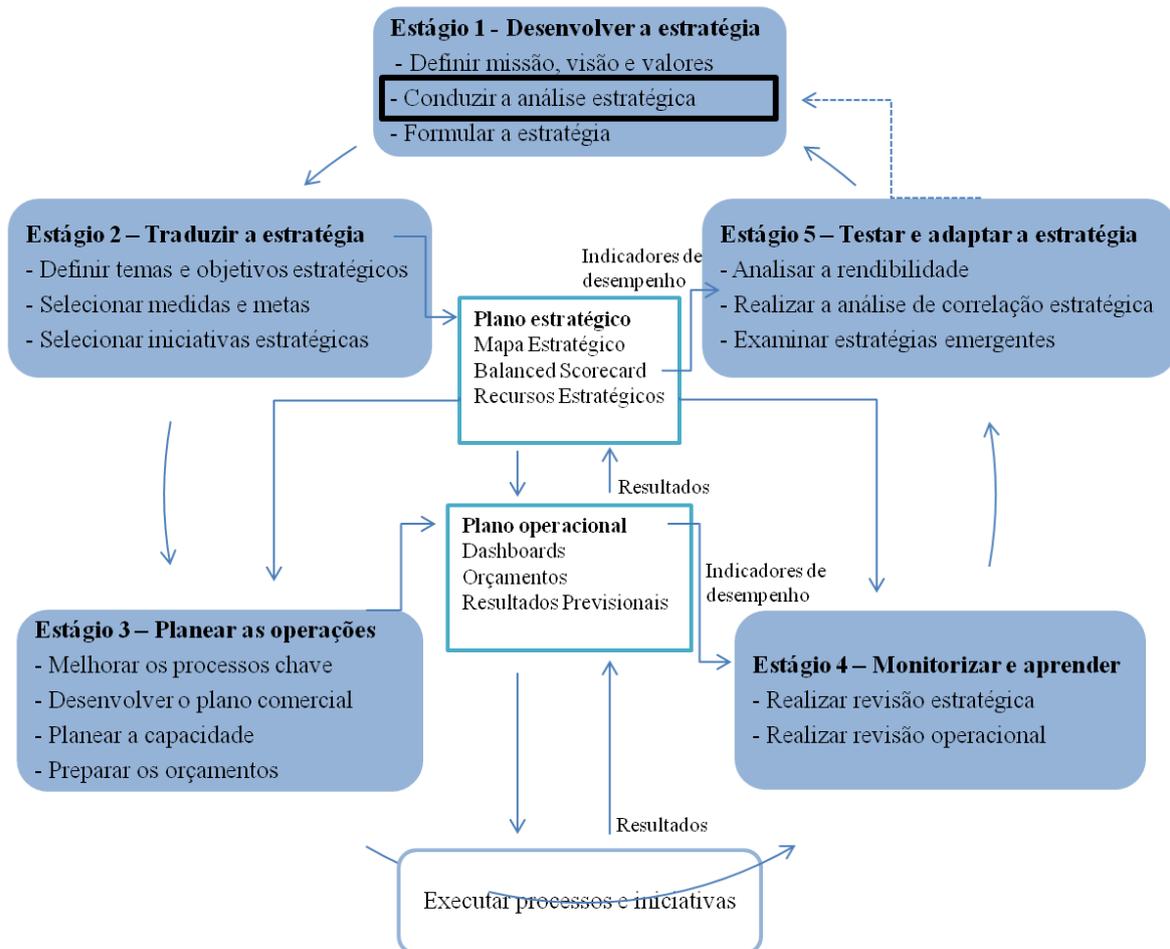
2.4. *Balanced Scorecard* – Um sistema de gestão integrado

Com a evolução do BSC, Kaplan e Norton (2008b), perceberam que, apesar das inúmeras vantagens que este sistema conduzia às organizações, existiam falhas no sistema de gestão de uma organização. Estas falhas não eram causadas pela falta de capacidade ou esforço dos gestores, mas sim pela incapacidade de equilibrar a estratégia com as operações.

Kaplan e Norton (2008a) chegaram à conclusão que uma estratégia visionária só pode ser implementada se estiver ligada a excelentes processos operacionais. Estes processos podem reduzir custos, melhorar a qualidade e reduzir os processos e *lead times* o que levam ao sucesso sustentável das melhorias operacionais de uma organização.

Isto fez com que estes autores criassem um sistema de gestão integrado com a finalidade das organizações poderem evitar tais falhas e ligar a estratégia às operações. Assim, o BSC passou a ser um sistema de gestão integrado que compreende cinco estágios – desenvolver a estratégia, traduzir a estratégia, planear as operações, monitorizar e aprender e testar e adaptar a estratégia.

Figura 3 - Ciclo de gestão integrada: ligação da estratégia às organizações



Fonte: Adaptado de Kaplan e Norton (2008b, p.65)

O primeiro estágio envolve a aplicação de ferramentas, processos e conceitos como missão, visão e juízos de valor; análise SWOT, gestão de valor para o acionista; posicionamento competitivo e as competências essenciais para formular uma estratégia.

Por sua vez, a estratégia é traduzida em objetivos estratégicos e selecionam-se as medidas, metas e iniciativas para se alcançar os objetivos definidos. Neste segundo estágio os gestores contam com ferramentas e processos como os mapas estratégicos e o BSC.

No terceiro estágio faz-se a implementação da estratégia, ou seja, liga-se a estratégia às operações através de outro conjunto de ferramentas e processos como a gestão da qualidade e

de processos, a reengenharia, os painéis de controlo de processo, as previsões contínuas, o custeio baseado nas atividades e o planeamento de recursos e orçamentos.

Com a execução da implementação da estratégia, no quarto estágio, é necessário monitorizar e rever continuamente as medidas de desempenho, aprendendo a identificar e a resolver os problemas encontrados.

No último estágio os gestores têm que avaliar periodicamente a estratégia, atualizando-a sempre que os pressupostos que lhe estão subjacentes já não sejam os melhores face à envolvente da organização, iniciando um novo ciclo em torno do sistema.

Desde o seu aparecimento e com a evolução deste sistema, muitos são os autores que continuam a investigar e a reforçar os benefícios da utilização do BSC por parte das organizações.

Atualmente, o BSC continua a ser uma ferramenta muito utilizada pelos gestores nas organizações. Este fenómeno fez com que Wiersma (2009) investigasse quais as finalidades do uso do BSC. O autor estudou a razão pela qual 19 empresas holandesas utilizavam o BSC e chegou à conclusão que este sistema continua a ser muito utilizado na tomada de decisão e tomada de racionalização, no auxílio aos gestores a coordenar as atividades dentro da unidade organizacional e no autocontrolo dos objetivos estratégicos.

Neste estudo o autor identificou três dimensões que levam ao uso do BSC: (i) tomada de decisão e de racionalização; (ii) coordenação das atividades do grupo de trabalho; e (iii) a auto monitorização.

A primeira dimensão inclui fatores que se referem aos facto de os gestores basearem as suas decisões em informações do BSC e de racionalizar essas decisões para si e para os seus superiores. A segunda dimensão contém itens que referem à coordenação com as pessoas do mesmo grupo de trabalho. A terceira dimensão refere-se à monitorização e planeamento do trabalho dos gestores, bem como à obtenção de feedback sobre o desempenho.

Malmi (2001) ao analisar um conjunto de organizações encontrou cinco razões para a implementação e uso do BSC: (i) o BSC traduz a estratégia em objetivos para toda a organização; (ii) o BSC é visto como um modelo de qualidade por já ter ganho vários tipos de prémios de qualidade; (iii) o BSC auxilia a organização em reorganizar-se em tempos de mudança, no que diz respeito, à gestão de uma nova entidade, à estrutura e aos sistemas

diferentes; (iv) a promoção do BSC através de *workshops*, seminários e empresas de consultoria; e (v) o BSC é entendido como um novo mecanismo de direção e controlo de modo a abandonar o orçamento tradicional.

DeGeuser *et al.*, (2009) reforçam que o BSC cria valor às organizações para sobreviverem e prosperarem no mundo atual dos negócios – dinâmico e complexo. Este desempenho resulta, principalmente, da tradução da estratégia em objetivos, medidas, metas e ações, da capacidade de influenciar as práticas de gestão numa base contínua e do alinhamento dos recursos necessários aos objetivos estratégicos definidos.

Taylor (2010) menciona que existe uma maior motivação e obtenção de melhores resultados quando os gestores são envolvidos na definição dos objetivos, medidas, metas e ações do BSC.

Recentemente, Kaplan *et al.* (2010), descobriram que o BSC apoia os gestores a gerir alianças. Um estudo da McKinsey & Company constatou que apenas metade de todas as *joint ventures* geram retorno acima do custo de capital. Isso é um grande problema, uma vez que as parcerias e alianças são uma parte central dos negócios de uma organização.

Com a aplicação do BSC, em algumas organizações, os autores perceberam que este sistema fez com que o entendimento de objetivos comuns no mapa estratégico permitisse aos gestores tomar decisões estratégicas muito mais cedo, dentro do tempo estimado para o projeto, de um programa clínico e, mais importante, mantendo o foco de todos, e de todas as partes, no desenvolvimento da estratégia da aliança.

2.5. Críticas ao *Balanced Scorecard*

Apesar dos criadores do BSC defenderem e “venderem” esta abordagem existe neste momento um número significativo de estudos a alertar para as dificuldades e problemas resultantes da adoção e implementação do BSC, bem como críticas diversas aos argumentos apresentados por Kaplan e Norton nas suas publicações. As várias críticas apontadas nestes últimos vinte anos estão relacionadas com as relações de causa-efeito, a dimensão tempo, o *Tableau de Bord*, a promoção do BSC, a promoção e o conteúdo do BSC, as medidas de desempenho e o sistema de recompensa e a utilização e implementação do BSC.

2.5.1. Relações de causa-efeito

Uma das grandes críticas que se faz ao BSC é a não existência de relações de causa-efeito. Kaplan e Norton (1996a, 1996c) referem que a existência de relações de causa-efeito entre as várias perspetivas e os indicadores de desempenho é a característica central do BSC.

Nørreklit (2000) e Nørreklit e Mitchell (2007) argumentam que as relações de causa-efeito identificadas pelos criadores do BSC também podem ser relações lógicas. Nørreklit (2000, 2003) reforça a ideia explicando que este sistema faz suposições inválidas, o que pode levar à antecipação de indicadores de desempenho errados e abaixo do ideal.

Nørreklit e Mitchell (2007) referem que há modelos de contabilidade, nomeadamente *net present value*, que são baseados em argumentos lógicos e não em observações empíricas da estrutura e das relações da empresa. Também afirmam que não pode existir uma relação entre as várias perspetivas que seja lógica e causal, em simultâneo, o que faz com que os autores critiquem a existência destas relações.

Os mesmos autores reforçam a crítica dizendo que, para além destes dois tipos de relações, as relações de causa-efeito também podem ser do tipo finalidade. Por exemplo, a implementação de um programa de controlo de qualidade pode ser visto como um instrumento para aumentar o lucro.

Nørreklit (2000) e Nørreklit e Mitchell (2007) também questionam a ligação existente entre as medidas de desempenho das quatro perspetivas e os vários níveis hierárquicos do BSC. Os autores referem que uma empresa ao oferecer produtos com qualidade aos seus clientes não garante a lealdade dos mesmos e consequentemente a existência de lucro.

Malmi (2001) num estudo efetuado a 17 organizações finlandesas também concluiu que na maioria destas organizações os trabalhadores não percebiam as relações (relações de causa-efeito) existentes entre os indicadores de desempenho e a estratégia nem que fatores ou medidas podiam influenciar outras medidas de desempenho.

Também Speckbacher *et al.* (2003), num estudo realizado a 42 empresas alemãs, concluíram que 21 destas empresas eram realmente capazes de identificar e formular as relações de causa-efeito entre os objetivos estratégicos e as medidas de desempenho.

2.5.2. A dimensão tempo

Nørreklit e Mitchell (2007) mencionam que se as relações de causa-efeito exigem tempo entre a causa e o efeito, então esta questão deveria estar refletida no BSC. Também referem que é complicado determinar quando é que o efeito acontece e em que área acontece. Estes autores sugerem a construção de uma base de dados temporal das medidas de desempenho com o intuito de identificar a relação entre as ações e os seus efeitos ao longo do tempo através de vários fatores, nomeadamente, o custo, a quantidade e qualidade do *output*.

2.5.3. O BSC e o *Tableau de Bord*

Um tema também muito criticado é a semelhança que existe entre o BSC e o *Tableau de Bord*. Segundo Bourguignon *et al.* (2004) tanto o BSC como o *Tableau de Bord* são considerados ferramentas de gestão estratégica que traduzem a visão e a estratégia em objetivos e medidas. Ambos incidem em medidas financeiras e não-financeiras, no entanto, diferem no conceito estratégico. Estes autores afirmam que o BSC é uma ferramenta com categorias predefinidas, porque baseia-se em quatro perspetivas enquanto o *Tableau de Bord* não depende de qualquer modelo estratégico definido, mas sim da concetualização da estratégia por parte dos gestores.

O BSC assume a existência de relações de causa-efeito entre as quatro perspetivas enquanto o *Tableau de Bord* não apresenta qualquer tipo de ligação entre as áreas estratégicas, o que pode gerar conflito.

Os processos hierárquicos de construção do BSC e do *Tableau de Bord* são *top down* mas com algumas diferenças. Segundo Kaplan e Norton (1996a: 213) o BSC é construído no topo, e depois, através do processo em cascata, é construído para os níveis mais baixos da hierarquia, responsabilizando o gestor de cada unidade de negócio. No *Tableau de Bord* a construção requer a interação e negociação entre os diversos níveis da hierarquia, o que leva à falta de responsabilização de um único gestor por cada unidade de negócio.

Outra diferença entre estas duas ferramentas é a ligação com o processo de recompensas. O BSC incentiva fortemente a ligação das medidas de desempenho às recompensas dos trabalhadores. No *Tableau de Bord* o objetivo principal não é fazer com que os trabalhadores sejam responsáveis pelos resultados, mas sim fornecer informações sobre as ações passadas e futuras (Bourguignon *et al.*,2004).

Bessire e Baker (2005) também criticam essa semelhança num estudo que se baseia em três dimensões: (i) política, (ii) económica e (iii) estratégica. A primeira dimensão está relacionada com a missão e objetivos individuais e organizacionais. A dimensão económica refere-se à organização, aos objetivos, à avaliação dos recursos e às limitações relacionadas com a gestão da organização de modo a alcançar os objetivos definidos. Na última dimensão a estratégia define-se com a implementação no tempo e no espaço de uma vontade política, aplicada a objetivos, recursos e limitações.

Com base nestas dimensões, os autores argumentam que as organizações, ao utilizar o BSC, definem a missão relacionada com os objetivos ou com a estratégia, em vez, da própria razão de ser da organização. Também referem que as dimensões política e estratégica da organização são, muitas vezes, confundidas no BSC; no entanto, Kaplan e Norton (1996a) parecem evitar a dimensão política quando se tratam de questões relacionadas com a implementação do BSC.

Estes autores criticam não só o BSC como também o *Tableau de Bord* no que diz respeito ao uso excessivo da metáfora mecânica. Isto significa que estas duas abordagens comparam a organização a uma máquina que pode ser dirigida para um destino, o que proporciona uma visão empobrecida e distorcida das organizações.

Os mesmos autores concluem que o BSC é um prolongamento do *Tableau de Bord* e acrescentam que o *Tableau de Bord* se esforça para estabelecer fundamentos teóricos fiáveis para as suas proposições, enquanto o BSC é mais pragmático, ainda que apresente um entendimento confuso e ambíguo da dimensão de controlo de gestão. Isto reduz a possibilidade de transmissão eficaz de consenso dentro de uma organização o que faz com que o BSC não proporcione benefícios efetivos às organizações (Bessire e Baker, 2005).

2.5.4. Promoção do BSC

Nørreklit (2003) defende que o BSC não se trata de um modelo teórico inovador e necessita de uma base teórica fidedigna. Também menciona que o texto de Kaplan e Norton deveria ser baseado em argumentos sustentáveis em informações e raciocínios consistentes e imparciais, o que leva a várias interpretações por parte dos gestores.

Esta autora argumenta que o BSC é do género de texto “guru” que utiliza recursos estilísticos e emprega uma composição que apela para as emoções do público, convencendo-o a comprar

esta nova abordagem de gestão. No entanto, o prestígio da academia é reforçado pelo facto do BSC ter sido desenvolvido em situações práticas de negócio e ter-se mostrado aplicável em muitas empresas.

2.5.5. Conteúdo do BSC

Um outro problema apontado ao BSC é o facto de este não monitorizar a competição ou o desenvolvimento tecnológico. Nørreklit (2000) menciona que o BSC é um modelo estático, em vez de dinâmico, porque só na fase de planeamento das medidas é que se consegue compará-las com as da concorrência, não pressupondo a observação contínua das ações e resultados dos concorrentes, nem o acompanhamento da evolução tecnológica.

O BSC, também, não tem em consideração os riscos e ações que podem por em causa a estratégia da organização. Esta autora argumenta, ainda, que o BSC pode ser demasiado rígido, porque mede o que é necessário para definir uma estratégia sem ter em conta o que pode afetar ou destruir a mesma.

A autora acrescenta que o BSC não é uma ferramenta de gestão estratégica válida, uma vez que não garante uma base organizacional o que faz com que existam falhas na estratégia definida entre as ações realizadas e a estratégia planeada (Nørreklit, 2000; 2003).

Bessire e Baker (2005) mencionam que não existe coerência em torno do objetivo principal de uma organização. Inicialmente, o principal objetivo do BSC é a maximização do retorno para os acionistas e, mais tarde, o objetivo principal passa a ser a satisfação dos clientes. O que consequentemente leva a uma difícil compreensão da noção de organização em que assenta o BSC.

Estes autores, também referem que existe uma ambiguidade na escolha das quatro perspetivas, visto que, as primeiras, financeira e de clientes, são vistas como objetivos ou metas e as outras duas, processos internos e aprendizagem e crescimento, como meios para alcançar esses objetivos.

Apesar destas limitações, os autores afirmam que a utilização do BSC tem originado sucesso em organizações dos Estado Unidos, não pelas propriedades teóricas subjacentes, mas pela criação de consenso dentro das organizações.

2.5.6. As medidas de desempenho e o sistema de recompensas

Kaplan e Norton (1996b) referem que é necessário existir um sistema de recompensas relacionado com as medidas de desempenho do BSC para ajudar a alinhar a organização à estratégia; no entanto, vários estudos referem que as organizações baseiam-se, maioritariamente, em medidas financeiras para a atribuição de recompensas e muitas delas, embora possuam o BSC têm outro sistema só para as recompensas, o que vai contra aos argumentos defendidos por Kaplan e Norton.

Ittner *et al.* (2003), num estudo realizado numa grande empresa de serviços financeiros, chegaram à conclusão que o BSC apresenta um elevado nível de subjetividade o que permite aos superiores incorporar outras medidas (como as vendas), em vez, das medidas sugeridas no BSC por Kaplan e Norton (1996a) no sistema de recompensas. Isto porque existia uma maior ênfase nas medidas financeiras e de longo prazo.

Os resultados encontrados por Davis e Albright (2004), numa empresa bancária dos Estados Unidos, demonstram que a implementação do BSC pode promover a melhoria do desempenho financeiro quando comparado a um sistema de medição de desempenho tradicional.

Repararam, ainda, que, quando a empresa implementou o BSC, não alterou o programa de recompensas existente na organização. O BSC foi apresentado aos trabalhadores como uma forma de melhorar a sua classificação CKFM (*Composite Key Financial Measures*) com uma periodicidade anual.

Cardinaels e Veen-Dirks (2010), igualmente, chegaram á mesma conclusão que estes autores quando investigaram qual o peso que as medidas financeiras e não financeiras têm num sistema de recompensas. Os resultados mostraram que as organizações dão maior ênfase às medidas financeiras do que às medidas não-financeiras no que diz respeito à avaliação dos seus trabalhadores.

Kraus e Lind (2010) quando exploraram a adoção do BSC corporativo em oito grandes empresas multinacionais suecas descobriram que estas utilizavam mais indicadores financeiros em detrimento dos indicadores não-financeiros, como por exemplo, os resultados e o EBITDA (*Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization*), apenas uma empresa apresentou duas medidas não-financeiras – a entrega atempada e a produtividade.

Também concluíram que os sistemas de recompensas utilizados nestas empresas eram, inteiramente, determinados por medidas financeiras.

Malmi (2001) descobriu que grande parte das empresas, inicialmente, só utilizam metas para os indicadores financeiros, por exemplo, as vendas e o lucro e que só mais tarde começaram a pensar em definir metas de *know-how*.

2.5.7. Utilização e implementação do BSC

No que diz respeito aos benefícios ligados à implementação e uso do BSC, existem vários autores a criticarem este tema. Malina e Selto (2001) investigaram os desafios da conceção e implementação do BSC numa empresa industrial multinacional. Os resultados indicaram que o BSC é um dispositivo eficaz para controlar a estratégia da organização; no entanto, existe uma discordância entre os gestores de topo e os gestores intermédios sobre a comunicação, o controlo e os mecanismos de avaliação.

Também concluíram que as medidas proporcionadas pelo BSC são imprecisas ou subjetivas dado que, a comunicação desta ferramenta é *one – way*. Tal significa que a comunicação é feita de cima para baixo e não participativa com todos os trabalhadores, sendo os *benchmarks* inadequados, embora utilizados para a avaliação.

Num estudo efetuado a 40 empresas, Speckbacher *et al.* (2003) chegaram à conclusão que 12 empresas implementam o BSC, apenas, ao nível de unidades de negócios, 10 empresas implementam em unidades de negócios ou níveis de empresas e apenas 1 das empresas implementou o BSC a nível dos funcionários. A maioria das empresas (34 empresas) utiliza o BSC para comunicar a estratégia ao nível da gestão de topo e ao nível da gestão intermédia (33 empresas).

Johanson *et al.* (2006) referem que a implementação e uso do BSC requerem um equilíbrio entre os diferentes conflitos de interesse ou dilemas. Estes autores agrupam um certo número de dilemas em quatro rúbricas: (i) implementação e mobilização dos empregados; (ii) *one-size-fits-all problems*; (iii) a dimensão tempo; e (iv) várias lógicas organizacionais.

Na primeira rúbrica, os autores defendem que o conceito de implementação sugere a existência de um modelo específico que necessita de ser “vendido” à organização. Isto aponta para que não haja a participação de todos os trabalhadores, num processo de aprendizagem e desenvolvimento já que se pressupõe que o gestor que vai implementar o modelo sabe o que

tem que fazer. Assim, estes autores argumentam que a própria ideia de implementação transmite uma mentalidade *top-management*, que não contempla a participação de todos. Um dilema apontado por estes autores é o facto da ideia de implementação de um novo modelo ser uma barreira inultrapassável.

Na segunda rúbrica, os autores mencionam que o BSC não é adequado nas PME's porque esta abordagem apresenta algumas falhas neste tipo de empresas, uma vez que, as PME's fazem o seu planeamento para o dia-a-dia e o BSC foca-se no longo prazo. Também referem que este modelo é de difícil aplicação em organizações do setor público e quando aplicado as quatro perspetivas tornam-se desapropriadas. Para além destes aspetos, Speckbacher *et al.* (2003) constataram o mesmo ao perceber que as grandes empresas são mais propícias a usar o BSC que as PME's.

Na terceira rúbrica os autores reforçam o que Nørreklit (2000) já tinha argumentado anteriormente, nomeadamente, o facto de medir diferentes atividades no mesmo espaço de tempo.

Na quarta rúbrica os autores mencionam que a utilização do BSC pode revelar diferentes focos de interesse e conseqüentemente originar opiniões divergentes, em vez de contribuir para uma abordagem holística.

Por último, criticam a não existência de um foco nos recursos humanos e o facto da perspetiva da aprendizagem e crescimento aparecer em último lugar (Johanson *et al.*, 2006).

Chan (2004) e Qu (2011) referem que a implementação do BSC pode não ser bem-sucedida se não existir o apoio local e adequado, ao nível da dimensão humana e não-humana. Chan (2004) afirma que a falta de sistemas de informação apropriados, a falta de apoio por parte da gestão de topo e o excesso de foco da gestão em questões de curto prazo pode levar ao insucesso desta ferramenta.

3. Metodologia e Métodos de Investigação

Este capítulo tem como objetivo apresentar e descrever o método e a metodologia usados na elaboração deste projeto bem como a descrição de todos os passos efetuados ao longo deste projeto.

3.1.Método de Investigação

O método de investigação utilizado neste projeto é o estudo de caso. O estudo de caso é um método muito utilizado na contabilidade de gestão pois trata-se de *“uma investigação empírica que investiga um fenómeno no seu ambiente real, quando as fronteiras entre o fenómeno e o seu contexto não são evidentes”* (Yin, 2009: 13).

Segundo Yin (2009) um estudo de caso deve ser adotado sempre que se verifiquem três condições simultâneas: (i) as questões colocadas pelo investigador devem ser do tipo “como” e “porquê”; (ii) o foco da investigação deve incidir sobre o estudo de fenómenos contemporâneos; e (iii) o investigador não deve conseguir controlar os acontecimentos. O presente trabalho cumpre estes três requisitos.

Dado que o presente estudo visa estudar as práticas de gestão adotadas numa empresa com o objetivo de desenhar um modelo de gestão adequado às suas necessidades a opção foi a de conduzir um estudo de caso do tipo experimental. Este tipo de estudos têm como finalidade perceber as dificuldades e benefícios obtidos na implementação de novos procedimentos e técnicas contabilísticas após se ter procedido à sua concetualização (Ryan *et al.*, 2002). No caso particular deste projeto dado este se inserir no âmbito de um mestrado, onde existem restrições significativas de tempo, não é possível proceder ao estudo do impacto da ferramenta de gestão desenhada para a empresa. Isto significa que o estudo de caso experimental aqui conduzido, apenas, apresenta o modelo preconizado para a empresa. A avaliação das dificuldades e benefícios associados à sua adoção e operação terá que ser objeto de estudos posteriores.

3.2.Fases de desenvolvimento de um estudo de caso

Um estudo de caso é realizado em várias fases. Ryan *et al.* (2002), Scapens (2004), Vieira *et al.* (2009) e Yin (2009) apresentam cinco fases na elaboração de um estudo de caso. Estas fases são apresentadas de uma forma sequencial. No entanto, na realização do estudo de caso que se apresenta estas etapas foram seguidas não de uma forma sequencial mas interativa. As fases seguintes encontram-se descritas nas subsecções seguintes.

3.2.1. Preparação

O primeiro passo que foi dado na elaboração do estudo de caso objeto deste projeto consistiu na preparação do mesmo. Esta preparação envolveu uma boa recolha bibliográfica e posteriormente uma revisão de literatura adequada ao tema da investigação. Neste sentido, foi necessário pesquisar e analisar a criação e desenvolvimento do BSC através dos livros dos seus autores e de artigos científicos para sustentar esta ferramenta de gestão. Após este passo concluído a investigadora pode seguir para a formulação das questões de investigação. Estas resultaram da interação da revisão de literatura e de dados preliminares que foram obtidos da empresa. A questão de investigação colocada neste projeto foi: “Como construir um BSC numa cadeia de restaurantes?”.

Após a formulação da questão de investigação procedeu-se à análise das diversas fontes de recolha de evidência e à seleção das várias técnicas de recolha de dados.

3.2.2. Recolha de evidência

Nesta fase a investigadora procurou recolher o máximo de informação sobre a organização em estudo e a sua envolvente. Esta recolha foi realizada através de entrevistas e de observação direta.

Este estudo confirma o argumento apresentado por Yin (2009) o qual refere que as entrevistas são a principal fonte de evidência num estudo de caso. De facto, a investigadora através das entrevistas realizadas foi capaz de obter evidência direcionada para o tema do estudo de caso. Por essa razão, o principal método usado neste projeto foi a entrevista ainda que durante a sua elaboração tenham sido utilizados outros métodos para gerar evidência.

No que respeita à observação direta, esta foi fundamental para se perceber e observar o funcionamento de um dos restaurantes e conseqüentemente compreender alguns aspetos importantes da atividade de restauração.

Para além destes dois tipos de métodos utilizados também se recorreu à recolha de informação de outras fontes de dados, nomeadamente no *site* da empresa. Também foi imprescindível a recolha de informação sobre a evolução e situação do setor da restauração em Portugal através de entidades externas, nomeadamente o Instituto Nacional de Estatística, o Banco de Portugal e a empresa PriceWaterhouseCoopers.

Ao longo da elaboração do presente projeto foram realizadas cinco entrevistas e uma observação direta num dos restaurantes da organização para, assim, se concretizar o BSC na organização escolhida.

As entrevistas decorreram entre junho e setembro de 2013, tendo sido realizadas cinco entrevistas com o administrador do Restaurante P e o seu filho. As entrevistas tiveram uma duração total de 2 horas e 20 minutos. Todas as entrevistas foram realizadas com o filho do administrador (o administrador da organização não se encontrava em Portugal) que posteriormente trocava a informação e *feedback* da reunião com o administrador. Houve questões que só o administrador conseguia responder, o que obrigou a investigadora a enviar por correio eletrónico questões diversas ao administrador, o qual respondeu pelo mesmo canal.

O primeiro contacto com a organização, para além da recolha de informação junto do seu *site*, foi a realização de uma entrevista com o filho do administrador (o qual trabalha no negócio da organização e por isso dispõe de um bom conhecimento dos assuntos relacionados com o negócio da família) para se perceber o funcionamento, conhecer algumas características, compreender o sistema de gestão implementado, apresentar a proposta de projeto a desenvolver e explicar a ferramenta de gestão presente no projeto.

Adicionalmente foi acordada a confidencialidade dos dados e informações referentes à organização, bem como a identificação e divulgação dos mesmos no projeto em estudo.

Na segunda entrevista o objetivo era obter informação mais detalhada sobre os restaurantes, no que diz respeito, à história e ao número de trabalhadores. Também ficou decidido desenhar um BSC corporativo em vez de um BSC para um único restaurante. Isto porque, numa futura

investigação pode-se desdobrar em cascata os objetivos estratégicos globais do Restaurante P, criado por Kaplan e Norton, para cada um dos restaurantes.

Nesta mesma entrevista percebeu-se que o Restaurante P ainda não tinha a sua missão, a sua visão e os seus valores definidos. Perante esta situação ficou decidido que o filho do administrador e o administrador do Restaurante P iriam debater os pontos chaves sobre a missão, visão e valores da organização.

Com a terceira entrevista percebeu-se quais têm sido os objetivos do Restaurante P nestes últimos anos e quais serão os seus objetivos futuros. Nesta entrevista o filho do administrador tinha uma ideia geral dos objetivos do restaurante mas mesmo assim foi importante e necessário trocar e-mails com o administrador do restaurante sobre os mesmos para a conceção do BSC ser a mais adequada à realidade do restaurante.

Na quarta entrevista o intuito foi mostrar ao filho do administrador o enquadramento do conceito de objetivos estratégicos na conceção do BSC e conhecer os mesmos relativamente ao Restaurante P. Nesta entrevista também foi necessário trocar e-mails com o administrador para se perceber quais os objetivos estratégicos futuros para o Restaurante P.

A quinta, e última, entrevista foi necessária para rever alguns pontos e perceber se todas as fases de conceção do BSC identificadas por Kaplan e Norton (1992, 1993, 1996a, 1996b, 1996c) estavam de acordo com as necessidades e realidade da organização. Também foi importante mostrar o que já se tinha elaborado com a informação disponibilizada ao longo das várias entrevistas, nomeadamente, a análise SWOT e os fatores críticos de sucesso.

No que diz respeito à preparação das entrevistas foram elaboradas e organizadas previamente uma série de questões. No quadro apresentado abaixo, sumaria para cada entrevista a data da sua realização, duração, o tipo de contato, as pessoas entrevistadas, os principais temas abordados e, ainda, a informação recolhida.

Tabela 1 - Síntese das fontes de recolha de informação

Tipo de fonte	Data	Duração	Tipo de contacto	Pessoa contactada	Principais temas abordados	Síntese da informação recolhida
1ª Entrevista	20-06-2013	40 min.	Pessoal	Filho do administrador	<ul style="list-style-type: none"> . Envolvente e funcionamento da empresa; . Informações sobre a empresa, sistema de gestão; . Explicação do conceito de BSC e apresentação da proposta do projeto (inclui decisão sobre desenhar um BSC organizacional ou só para um restaurante). 	<ul style="list-style-type: none"> . Cadeia de restaurantes familiar com história e tradição; . Possui um sistema de gestão muito simples; . Decidiu-se desenhar um BSC organizacional.
2ª Entrevista	09-07-2013	20 min.	Pessoal	Filho do administrador	<ul style="list-style-type: none"> . Obtenção de informação mais detalhada sobre a organização (história, nº trabalhadores, tipo de trabalhadores...); . Identificação da missão, visão, valores e organigrama. 	<ul style="list-style-type: none"> . Tem aproximadamente 100 trabalhadores; . A organização não tem definidos a missão, visão e valores; . Não tem organigrama.

Conceção do *Balanced Scorecard* numa Cadeia de Restaurantes

Observação direta	02-08-2013	60 min.	Pessoal	Filho do administrador	. Observação direta num dos restaurantes.	. Percebeu-se melhor o funcionamento dos restaurantes e a sua envolvente.
3ª Entrevista	12-08-2013	20 min.	Pessoal e e-mail	Filho do administrador e o administrador	. Objetivos do Restaurante P.	. Discutiram-se os objetivos do Restaurante P.
4ª Entrevista	20-08-2013	40 min.	Pessoal e e-mail	Filho do administrador e o administrador	. Fatores críticos de sucesso; . Objetivos estratégicos na conceção.	. Compreenderam-se os fatores críticos de sucesso do BSC; . Discutiui-se o conceito de objetivos estratégicos na conceção do BSC e identificaram-se os mesmos para o Restaurante P.
5ª Entrevista	08-09-2013	20 min.	Pessoal	Filho do administrador	. Revisão de alguns pontos (análise SWOT, FCS, objetivos estratégicos, indicadores e metas); . Avaliação do BSC construído face às necessidades do restaurante.	. Mostrou-se o que já se tinha sido elaborado com a informação disponibilizada ao longo das várias entrevistas.

Fonte: “Própria”

3.2.3. Avaliação da evidência recolhida

Toda a informação recolhida para a elaboração do estudo de caso foi avaliada sistematicamente com o intuito de garantir a qualidade do mesmo. Nesse sentido, a investigadora triangulou a evidência recolhida recorrendo a diversas fontes de evidência, nomeadamente ao cruzamento da mesma informação obtida em relatórios e estudos diferentes provenientes de entidades distintas; através da troca de opiniões nas entrevistas com a organização e através da validação e interpretação da informação por parte da orientadora do projeto.

Yin (2009) menciona que a qualidade de um estudo de caso aumenta quando o investigador inclui várias fontes de evidência, uma base de dados do estudo de caso e evidência a forma como chega às conclusões apresentadas no estudo.

Neste sentido, foram recolhidas várias informações de diversas fontes de evidência para o projeto em análise, foi elaborado um mapa com várias entrevistas realizadas e as informações obtidas e com base nos vários tipos de informação recolhidos estabeleceu-se uma ligação entre os mesmos.

3.2.4. Escrever o caso

A última etapa que foi seguida na elaboração deste projeto correspondeu à escrita do estudo de caso. Tendo consciência que a qualidade de um estudo de caso está muitas vezes relacionada com a técnica e a forma da escrita, a investigadora procurou relatar a evidência recolhida com coerência, clareza e fiabilidade.

Ao longo deste projeto foi efetuada uma revisão constante de todo o conteúdo e uma melhoria contínua do mesmo com base nos comentários do administrador da organização e da orientadora de projeto.

4. Estudo Empírico

4.1. Breve descrição do setor e da empresa

4.1.1. Descrição do setor

A empresa objeto do presente estudo enquadra-se no ‘setor do Alojamento, Restauração e Similares’. Este setor subdivide-se em dois grandes grupos: (i) Alojamento e (ii) Restauração e Similares. O setor Restauração e Similares apresenta uma elevada importância a nível nacional pois representa, de acordo com o Instituto Nacional de Estatística, 55% das receitas do Turismo Português, contribuindo para a criação de emprego para a economia nacional de forma significativa. Este setor é composto, em grande número, por microempresas (88%), em termos de dimensão, e em termos de volume de negócios é composto, maioritariamente, por pequenas e médias empresas (47%).

A crise financeira e económica, que se iniciou em 2007, se agravou em 2008 e ainda continua em 2013-14, as medidas anticrise impostas pelo governo para combater esta crise e a mudança de hábitos por parte dos portugueses para conseguirem resistir à crise tiveram fortes impactos neste setor o que se traduziu numa quebra significativa.

Segundo o Instituto Nacional de Estatística, em 2009, o número de empresas no setor Restauração e Similares foi crescente até 2007 ascendendo a 80.830, o número de empresas nesse mesmo ano. Em 2008, este número reduziu para cerca de 79.000 e, em 2009, passou para 76.000 empresas. Apesar desta evolução decrescente, em 2009, este setor continuou a ter um peso relativo, de cerca, de 7% no total de empresas em Portugal.

O setor Restauração e Similares, no ano de 2009, dividia-se em 28% de restaurantes, 1% de fornecimentos de refeições para eventos e outras atividades de serviço de refeições e 61% de estabelecimentos de bebidas. Relativamente aos restaurantes existiam 44% de restaurantes do tipo tradicional, 20% de restaurantes com lugares ao balcão, 2% de restaurantes sem serviço de mesa, 3% de restaurantes típicos, 1% de restaurantes com espaço de dança, 3% de confeções de refeições prontas a levar para casa e 27% referente a outros restaurantes.

Em 2009, este setor apresentou um volume de negócios de, aproximadamente, 7.000.000.000€. Através dos Estudos da Central de Balanços do Banco de Portugal de 2011,

com referência a dados deste setor até 2009, observou-se que, em 2009, 70% dos custos operacionais representam gastos com pessoal e custos da mercadoria vendida e matéria consumida (CMVMC), tendo o setor da Restauração e Similares apresentado uma rentabilidade dos capitais próprios negativa (-14%) e uma autonomia financeira média de 15%.

Num estudo realizado, pela empresa PriceWaterhouseCoopers e Espanha e Associados, ao setor da restauração em Portugal, estimou-se que entre 2011 e 2013 o volume de negócios no setor iria contrair em cerca de 500.000.000 € o que resultaria no encerramento de, aproximadamente, 7.000 empresas e na destruição de mais de 16.000 postos de trabalho. Ainda no mesmo estudo, chegou-se à conclusão que o aumento da taxa de IVA iria causar o encerramento de mais de 28.000 empresas até ao final de 2013.

Com a diminuição do poder de compra e o aumento das medidas de austeridade, o setor da Restauração e Similares tornou-se cada vez mais incerto, imprevisível e mais difícil o planeamento das empresas neste setor.

4.1.2. Descrição da empresa

O Restaurante P é uma empresa familiar, tradicional e de média dimensão. Em 1888, o Restaurante P, com apenas cinco pessoas, começou por ser um bazar de artesanato e, mais tarde, também passou a comercializar bebidas. Em 1918, o seu gestor introduziu algumas das grandes características que, ainda, hoje simbolizam o Restaurante P, nomeadamente, a escolha do mobiliário, o símbolo e a bebida característica. Este restaurante, desde o início, situa-se numa localização de paragem e auxílio aos tripulantes de navegações e aos iatistas, o que fez com que se tornasse num local de paragem obrigatória por todas as navegações.

Hoje em dia, com a mesma tradição e negócio familiar, o Restaurante P emprega cerca de 100 trabalhadores e possui quatro restaurantes em Portugal. Simultaneamente a este negócio também existem seis lojas que comercializam acessórios, artesanato, vestuário, calçado, livros, entre outros; atividades de aventura e lazer, como por exemplo, passeios de bicicletas, passeios à vela, passeios marítimos, passeios pedestres, piqueniques com observação de baleias e golfinhos a partir de terra, natação com golfinhos, observação de baleias e golfinhos através de barcos, aluguer de bicicletas de montanha, táxi marítimo e o museu de dentes de baleias.

4.2.Sistema de Gestão da empresa

O Restaurante P possui um sistema de gestão muito simples nos seus restaurantes que passa pelo gerente de cada restaurante e pelo administrador da empresa. O administrador tem plena confiança em todos os gerentes e já trabalhou diretamente com os mesmos, por isso deposita uma grande responsabilidade e liberdade na gestão dos estabelecimentos.

Cada restaurante tem um gerente responsável pelas compras e vendas e por toda a gestão do espaço, incluindo a escolha dos funcionários, empresas e fornecedores com quem trabalha. Regularmente (duas a três vezes por semana), o responsável de cada restaurante retira do sistema (sistema “Primavera”) um relatório das vendas e das compras e compara-o com os outros meses para perceber se existe alguma irregularidade, para assim poder corrigi-la. Posteriormente remete esse relatório com todas as justificações ao administrador, e caso exista algum problema ou alguma situação mais complicada é este que toma a decisão final.

4.3.Missão, Visão e Valores

O primeiro passo para a concetualização do BSC é a definição da missão, visão e valores de uma organização. Segundo Kaplan e Norton (1996a) estas componentes são fundamentais para a construção de uma ferramenta de gestão capaz de responder às necessidades da organização e torná-la competitiva.

O Restaurante P não possui definidas a sua missão, a sua visão e os seus valores, e para tal, foi necessária a formulação dos mesmos. No período de junho a setembro de 2013 foram efetuadas reuniões com o administrador do Restaurante P de forma a discutir-se qual a sua missão, visão e valores.

4.3.1. Missão

A definição da missão de uma organização é o primeiro passo para a formulação da identidade da organização. A partir do momento que uma organização possui uma definição clara da sua razão de ser está apta para estabelecer estratégias, definir metas e objetivos claros e realistas. Esta componente, quando transmitida a todos os colaboradores da organização, permite uma melhor orientação, motivação e conseqüentemente maior produtividade.

No caso deste projeto, é proposta a seguinte missão para o Restaurante P:

“Fornecer serviços de alimentação de qualidade, garantir o bem-estar e a satisfação dos nossos clientes através de uma gastronomia variada, um atendimento personalizado e um ambiente acolhedor, recheado de convívio e repleto de tradição.”

4.3.2. Visão

A visão de uma organização orienta os colaboradores para o futuro, ou seja, o que a organização pretende ser a longo prazo. A visão de uma organização é muito importante, pois determina todo o trabalho, desde gerir recursos a explorar possibilidades, a ser realizado para o alcance dos resultados.

A proposta de visão para o Restaurante P é a seguinte:

“Ser uma empresa reconhecida, por todo o mundo, como referência na gastronomia portuguesa com um serviço de alimentação de alta qualidade, um atendimento excecional e um bom relacionamento com os clientes, colaboradores e fornecedores e com um foco na troca de experiência, história e tradição entre o restaurante e os nossos clientes, num espaço acolhedor e num ambiente familiar.”

4.3.3. Valores

A descrição dos valores de uma organização é muito importante, já que permite que a organização seja capaz de se conduzir com um objetivo comum. Se os trabalhadores conhecerem os valores da empresa e o que esta defende, existe maior probabilidade de estes tomarem decisões com base nesses valores. Assim, os trabalhadores sentem que são uma parte importante da organização e, conseqüentemente, mais motivados para alcançarem as metas que lhes são fixadas.

Os valores do Restaurante P propostos são os seguintes:

- Foco na satisfação dos clientes;
- Troca de experiências, história e tradição com os clientes;
- Trabalhar com fornecedores qualificados e produtos de primeira linha;
- Grande variedade de serviços, com qualidade e atendimento de excelência;

- Ambiente familiar e acolhedor;
- Refeições saudáveis para promover a saúde e a boa qualidade de vida.

4.4. Análise SWOT

A identificação dos pontos fortes, pontos fracos, oportunidades e ameaças de uma organização é essencial para compreender de que maneira deve agir perante vários fatores. A análise SWOT – *Strengths* (Forças), *Weaknesses* (Fraquezas), *Opportunities* (Oportunidades) e *Threats* (Ameaças) – auxilia a organização a conhecer melhor as suas necessidades através de uma dimensão interna e externa.

- Pontos fortes

Após uma análise ao Restaurante P foram identificados vários pontos fortes. O Restaurante P é caracterizado e reconhecido pela qualidade nos serviços prestados; este preocupa-se em oferecer pratos com qualidade aliados a uma grande variedade de gastronomia, como tostas, crepes, produtos de lanche e de pequeno-almoço, bebidas e refeições completas. Junto a esta variedade o Restaurante P também se preocupa em oferecer pratos típicos da região.

A empresa promove inúmeras atividades de aventura e lazer aos seus clientes, nomeadamente, a observação de baleias e golfinhos, natação com golfinhos, passeios marítimos, entre outros.

Um grande ponto forte do Restaurante P é a sua envolvente histórica. Este estabelecimento está cheio de memórias, por parte de todos os navegadores e iatistas que por ele passaram e continuam a passar, que proporcionam aos seus clientes experiências e vivências únicas.

O ambiente familiar, a amizade e a simpatia dos funcionários fazem com que o restaurante deixe de ser um mero restaurante, e passe a ser uma “segunda casa” para os seus clientes.

Os vários restaurantes têm uma localização privilegiada, uma vez que se encontram em portos de desembarque de embarcações e em marinas, o que faz com que seja muito frequentado por navegadores, iatistas, turistas e pelos clientes que moram ali perto.

O Restaurante P apresenta uma notoriedade associada aos produtos típicos do estabelecimento, bem como ao símbolo característico em todos os restaurantes e produtos das suas lojas.

Todos estes pontos fortes fazem com que a notoriedade deste restaurante seja reconhecida, não só a nível nacional, mas também a nível internacional.

- Pontos fracos

Apesar da existência de vários pontos fortes o Restaurante P apresenta três pontos fracos. O primeiro está relacionado com os preços dos serviços prestados. O Restaurante P apresenta preços mais baixos para os *snacks*, mas quando se fala em refeições completas já apresenta preços mais elevados; perante o nível de vida atual este fator acaba por ser uma fraqueza da empresa.

O Restaurante P apresenta pouca evolução na área do *marketing*. Este restaurante investe pouco nesta área e necessita de ferramentas e iniciativas de *marketing* para poder cativar mais clientes e manter os clientes atuais.

A localização do Restaurante P e o seu público-alvo tornam o negócio cada vez mais sazonal. Como os vários restaurantes se localizam em zonas marítimas e os seus clientes são, maioritariamente, navegadores, iatistas e turistas há uma quebra no volume de negócios na época de meses frios e um aumento do volume de negócios na época balnear.

Outro ponto fraco deste restaurante é a fraca utilização de meios de comunicação social para divulgar e publicitar os seus serviços. A comunicação do restaurante baseia-se basicamente no “passa-a-palavra” entre o seu público-alvo, dispondo também de um *website*, de uma página no *facebook* e uma loja *online* com poucas atualizações.

- Oportunidades

O facto do setor da restauração ter um peso significativo no PIB faz com que o Restaurante P continue a investir no seu negócio, pois é um setor muito procurado pelos consumidores.

O consumidor valoriza, cada vez mais, a cozinha saudável e de qualidade bem como a diversidade de pratos, o que faz com que o Restaurante P continue a apostar nestes fatores críticos.

Conceção do *Balanced Scorecard* numa Cadeia de Restaurantes

O aumento dos turistas em Portugal e o facto de estes serem o público-alvo do restaurante faz com que o restaurante continue a apostar fortemente na sua atividade.

A relação familiar e a empatia com os *stakeholders* possibilitam ao restaurante a celebração de contratos vantajosos com os seus fornecedores, garantindo a mesma qualidade de produtos a custos mais baixos.

- Ameaças

A principal ameaça é a crise económica e financeira que o país (e a Europa) atravessa(m). As medidas de austeridade impostas pelo governo português (bem como os governos de outros países) refletirão uma redução do consumo de refeições neste tipo de estabelecimentos, bem como a redução de clientes a participar nas atividades de lazer.

A Autoridade de Segurança Alimentar e Económica (ASAE) também se torna uma ameaça, dado que impõe normas cada vez mais restritas e difíceis de cumprir.

A subida da taxa de IVA, de 13% para 23%, é uma forte ameaça, não só ao Restaurante P mas também ao setor da restauração. Com esta alteração o restaurante oferece o mesmo serviço, sendo o valor a pagar pelo consumo mais elevado. Esta questão é a causa da diminuição das visitas regulares a este tipo de estabelecimentos.

A crise financeira e económica e a subida de IVA fazem com que os consumidores repensem na forma como gerem e gastam os seus rendimentos. Esta transformação faz com que os consumidores ganhem novos hábitos de vida, nomeadamente a preparação de refeições em casa e o seu transporte para o trabalho, o que naturalmente tem um impacto importante na faturação dos restaurantes.

A tabela que se apresenta seguidamente sumaria os pontos fortes, fracos, oportunidades e ameaças discutidas.

Tabela 2 - Síntese da Análise SWOT

Pontos Fortes	Pontos Fracos
Qualidade nos serviços prestados	Preços relativamente pouco competitivos
Variedade de pratos	Falta de ferramentas e iniciativas de <i>marketing</i>
Atividades de lazer	Grande sazonalidade do negócio
Espaço com história e tradição	Fraco recurso dos meios de comunicação social para publicitar o restaurante
Ambiente e simpatia dos funcionários	
Localização	
Grande notoriedade	
Oportunidades	Ameaças
O setor da restauração tem um contributo elevado no PIB	Crise económica e financeira atual
Valorização da comida saudável por parte dos consumidores	Normas cada vez mais restritas e difíceis de cumprir pela ASAE
Aumento dos turistas em Portugal	Taxa de IVA da restauração a 23%
Relação com os fornecedores	Mudança de hábitos dos consumidores

Fonte: “Própria”

4.5.Fatores Críticos de Sucesso (FCS)

Os fatores críticos de sucesso, a partir do momento em que são definidos, tornam-se numa referência para toda a organização em termos da gestão e realização das suas atividades orientadas para o cumprimento da missão e visão de uma organização.

Com base na missão, visão e na análise SWOT foi possível identificar os fatores críticos de sucesso para o Restaurante P, que são os seguintes:

- Relação qualidade-preço;

- Localização do restaurante;
- Diversidade das ementas;
- Qualidade do atendimento;
- Ambiente familiar.

4.6. Conceção do BSC

Após a identificação da missão, visão, valores, bem como realizada a análise interna e externa e listados os fatores críticos de sucesso do Restaurante P há que: (i) definir os temas estratégicos e objetivos estratégicos e elaborar o mapa estratégico; (ii) definir os indicadores mais apropriados para cada objetivo; (iii) estabelecer as metas que se pretendem alcançar; e (iv) decidir quais as iniciativas que se irão realizar para alcançar os resultados pretendidos.

4.6.1. Definição dos Temas Estratégicos

Com base na análise realizada, quer interna quer externamente, a qual foi objeto de discussão com o proprietário da empresa, encontraram-se os temas estratégicos para o Restaurante P e que irão suportar a proposta do BSC para esta entidade. Os temas estratégicos são os seguintes:

- Crescimento e diversificação do negócio – O Restaurante P pretende incentivar a troca de experiência e de memórias com os seus clientes e ao mesmo tempo melhorar e inovar a sua atual oferta de serviços;
- Aumento da notoriedade – O Restaurante P ambiciona reforçar a notoriedade que já detém. Existem muitos consumidores que associam os vários restaurantes a um símbolo, a uma história, e é este pensamento que pretende melhorar.
- Relação e satisfação dos *stakeholders* – A satisfação dos *stakeholders* é algo com que o restaurante sempre se preocupou. Ainda que goze de uma boa relação com os seus *stakeholders*, é sua preocupação que sejam mantidas relações fortes de colaboração com todos, nomeadamente com os fornecedores, clientes e colaboradores;

4.6.2. Definição dos Objetivos

Segundo Kaplan e Norton (1996a, 1996b e 1996c) e tendo em conta os temas estratégicos do Restaurante P serão definidos e apresentados os objetivos estratégicos para cada perspetiva do BSC.

Perspetiva Financeira

A perspetiva financeira está relacionada com o desempenho financeiro da organização e com o retorno do acionista. Como o Restaurante P é uma empresa familiar, esta perspetiva vai-se focar no desempenho financeiro e no crescimento do negócio, tendo por base as decisões tomadas e as ações realizadas no passado para alcançar resultados de curto prazo.

Assim, pretendem-se como objetivos para a perspetiva financeira, o aumento do volume de negócios dos quatro restaurantes, uma melhor rentabilidade dos serviços prestados, e um aumento da quota de mercado.

Perspetiva dos Clientes

Nesta perspetiva é importante perceber qual a perceção que os clientes têm dos serviços oferecidos pelo Restaurante P. Para além disso, é importante analisar quais as necessidades dos clientes para que se possa responder a essas necessidades com produtos e serviços inovadores. Deste modo, consegue-se perceber como e quais os serviços ou produtos que criam valor para os clientes.

Com a crise que o setor da restauração está a enfrentar é importante que o Restaurante P consiga manter os clientes já existentes e captar novos clientes para garantir a sustentabilidade do negócio. Para tal, os objetivos desta perspetiva foram definidos como: a retenção dos clientes atuais, captação de novos clientes, a satisfação dos clientes, tanto atuais como potenciais, e o aumento da oferta de serviços.

Perspetiva dos Processos Internos

A concretização dos objetivos das perspetivas dos clientes e financeira só é válida se os gestores se focarem nos processos e nas atividades internas críticas do negócio (Kaplan e Norton, 1992). Assim, os gestores conseguem perceber o que têm de melhorar ou mudar internamente para que os seus serviços correspondam às expectativas e satisfação dos clientes.

Para melhorar os seus processos internos o Restaurante P tem como objetivos desenvolver iniciativas e estratégias de marketing, investir na comunicação dos diversos serviços, focar-se na eficiência dos vários processos e garantir a máxima qualidade nos serviços prestados.

Perspetiva da Aprendizagem e Crescimento

Kaplan e Norton (1992) referem que para as empresas serem bem-sucedidas financeiramente, satisfazerem os seus clientes e serem eficientes nos processos, é fundamental desenvolverem infraestruturas que lhes garantam o sucesso competitivo. Tal significa que a organização necessita de respeitar e valorizar o capital humano, deter sistemas de informação adequados e alinhar os procedimentos organizacionais. Só através da ênfase nestes três fatores poderá a empresa dispor de infraestruturas adequadas de aprendizagem e crescimento que lhe permitem ser bem sucedidas a médio e longo prazos.

Com o objetivo de alcançar o sucesso a longo prazo, o Restaurante P tem como objetivos de aprendizagem e crescimento melhorar e adequar os sistemas de informação, estabelecer contratos vantajosos com os seus fornecedores, motivar e conseguir a satisfação dos seus trabalhadores e realizar planos de formações para os mesmos.

Figura 4 - Síntese dos Objetivos Estratégicos



Fonte: “Própria”

4.6.3. Mapa Estratégico

Segundo Kaplan e Norton (2001a) é fundamental a criação de um mapa estratégico para toda a organização visualizar, de uma forma clara, a estratégia implementada através de um conjunto de objetivos e compreender as relações de causa-efeito existentes entre estes com o objetivo de sustentar a estratégia e alcançar a visão da organização.

O sucesso da perspetiva financeira depende do sucesso verificado nas três perspetivas não-financeiras. Por isso, é que é tão importante a estratégia da organização estar bem definida e coerente com a visão, missão e objetivos estratégicos e, principalmente, todos os trabalhadores da organização perceberem as relações existentes entre os objetivos (Kaplan e Norton, 1992).

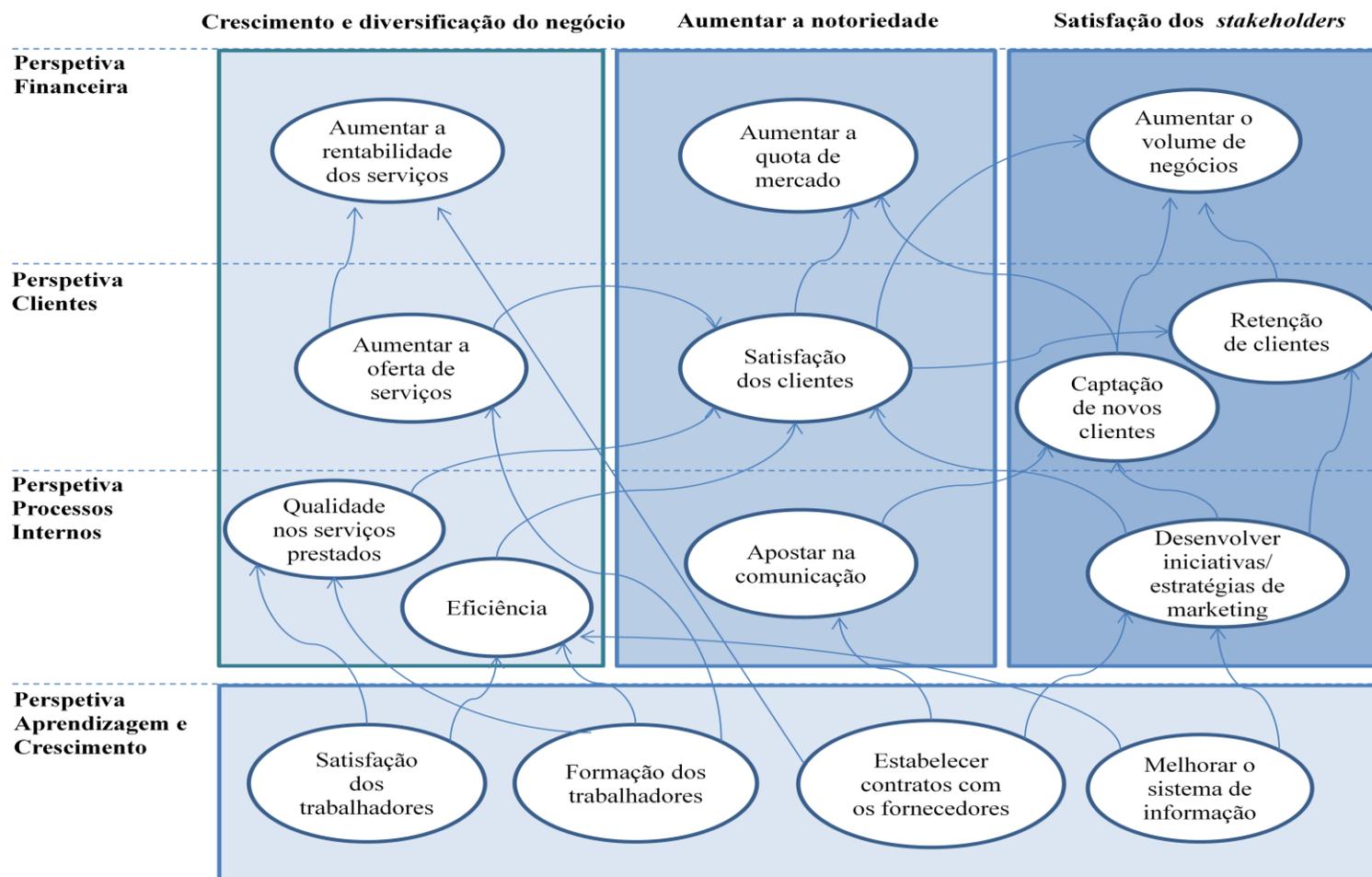
O mapa estratégico apresenta aos trabalhadores uma visão clara das suas funções e como a contribuição de cada trabalhador pode influenciar o resultado final. Isto faz com que exista uma coordenação entre os objetivos pessoais dos trabalhadores e os objetivos definidos pela organização.

O mapa estratégico do Restaurante P foi estruturado com base nos objetivos estratégicos da organização em quatro perspetivas.

Para o alcance dos objetivos estratégicos é importante que exista um aumento da rentabilidade dos serviços, um aumento da quota de mercado e um aumento do volume de negócios. Para tal, é fundamental que exista um aumento da oferta de serviços, que os clientes se mantenham satisfeitos, o que conseqüentemente leva à retenção dos clientes atuais e à captação de novos clientes. Para que tal se verifique é importante que exista qualidade nos serviços prestados, eficiência operacional, bem como, uma aposta na comunicação e no desenvolvimento de iniciativas/ estratégias de marketing. Estes objetivos (três perspetivas) só serão alcançados se a organização continuar a investir fortemente nas suas infraestruturas, ou seja, a organização deve apostar na satisfação e formação dos seus trabalhadores, na celebração de contratos vantajosos com os seus fornecedores e na melhoria dos sistemas de informação.

Na próxima figura encontra-se a proposta do mapa estratégico para o Restaurante P com a identificação das relações de causa-efeito entre as várias perspetivas.

Figura 5 - Mapa Estratégico



Fonte: "Própria"

4.6.4. Definição de Indicadores, Metas e Iniciativas Estratégicas

4.6.4.1. Indicadores e Metas

Os indicadores são essenciais para medir a execução de cada objetivo estratégico; Possibilitam o estabelecimento de metas e são fundamentais para se obter uma análise crítica do desempenho da organização. Para que exista sucesso na implementação do BSC estes indicadores têm que ser exequíveis, conhecidos e aprovados pelos seus intervenientes.

É fundamental que todos os indicadores sejam quantificáveis, ou seja, é necessário que a organização estabeleça uma meta a atingir para cada indicador. A escolha das metas deve ser a mais correta e realista para que a organização alcance os seus objetivos.

De seguida, serão explicados os indicadores e as metas definidas para a conceção do BSC no Restaurante P.

Relativamente à perspetiva financeira, os indicadores propostos são o aumento do volume de vendas com uma meta de 3% a mais face ao mesmo semestre do ano anterior (calculado através da diferença entre o volume de vendas do semestre em análise e o volume de vendas do mesmo semestre do ano anterior dividindo pelo volume de vendas do mesmo semestre do ano anterior), aumento da rentabilidade (calculado através da diferença entre a margem bruta do semestre em análise e a margem bruta do mesmo semestre do ano anterior dividindo pela margem bruta do mesmo semestre do ano anterior) com o objetivo de um aumento de 1% e o aumento da quota de mercado (calculado através da diferença entre a quota de mercado do semestre em análise e a quota de mercado do mesmo semestre do ano anterior dividindo pela quota de mercado do mesmo semestre do ano anterior) com uma meta de 2%.

Na perspetiva dos clientes é necessário a empresa criar um cartão de cliente que possibilite descontos com o objetivo de se perceber que clientes (clientes atuais ou novos clientes) frequentam o restaurante. Assim, cada cliente deve apresentar o cartão cada vez que usufruir os serviços dos restaurantes (caso não o tenha só tem que pedir no próprio estabelecimento). Quando o trabalhador recebe o cartão do cliente deve passá-lo num leitor de cartões e fica registado no sistema o nome do cliente, o número do cartão e o que o cliente consumiu no estabelecimento. Assim, através do sistema consegue-se

consultar quantos clientes novos e atuais frequentaram o estabelecimento e até perceber qual é o prato que é mais consumido por cada cliente.

Assim, os indicadores retenção de clientes (calculado através do peso do número de clientes com cartão de fidelidade do mês em análise no total de cartões de fidelidade do mesmo período subtraindo o peso do número de clientes com cartão de fidelidade do mesmo mês do ano anterior no total de cartões de fidelidade do mesmo período) e captação de novos clientes (calculado através da diferença entre o número de novos cartões de clientes emitidos no mês em análise e o número de novos cartões de clientes emitidos no mesmo mês do ano anterior dividindo pelo número de novos cartões de clientes emitidos no mesmo mês do ano anterior) seriam medidos através da utilização desse cartão. Estes dois indicadores teriam como objetivo um aumento de 1%. O terceiro indicador é a satisfação dos clientes medido através de inquéritos realizados aos clientes. Os inquéritos de satisfação devem conter opções de respostas do tipo *Escala de Likert* (1 - Insatisfeito, 2 - Pouco Satisfeito, 3 - Indiferente, 4 – Satisfeito e 5 – Muito Satisfeito) com o intuito de se alcançar o máximo de respostas nos itens 4 e 5. O quarto, e último, indicador é o aumento da oferta de serviços, medido através do número de novos serviços e com uma meta de dois novos serviços por semestre.

Os indicadores escolhidos para a perspetiva dos processos internos são (i) desenvolver estratégias/iniciativas de marketing, (ii) apostar na comunicação, (iii) melhorar a eficiência e (iv) obter qualidade nos serviços prestados. O primeiro indicador será medido através do número de iniciativas realizadas ao longo do ano, sendo que estas iniciativas poderão ser pacotes promocionais de refeições, descontos relacionados com a utilização do cartão de fidelidade, parcerias com outras empresas (por exemplo hotéis ou agências de viagem) e organização de eventos relacionados com o mar e o restaurante. Pretende-se que existam pelo menos cinco iniciativas ao longo do ano.

O segundo indicador será medido através do número de divulgações/comunicações realizadas ao longo do ano, que poderão estar relacionadas com a atualização frequente da página do *facebook* e do *website*, a divulgação do Restaurante P em revistas marítimas, revistas relacionadas com restaurantes e guias turísticos e a divulgação através de folhetos em eventos. Com este objetivo também se pretende que se alcance uma meta de pelo menos 5 divulgações/ comunicações num ano.

A eficiência é medida através do *lead time*, ou seja, o tempo de espera, em minutos, de um cliente desde o momento em que este faz o pedido até ao momento em que a comida está na mesa. A meta para o tempo de espera será, no máximo, 20 minutos por refeição. O último indicador desta perspetiva é a qualidade nos serviços prestados que é medido através do índice de satisfação obtido nos inquéritos sobre a qualidade dos pratos oferecidos e dos restantes serviços (atividades de lazer, loja online...). Tal como, no inquérito de satisfação descrito na perspetiva anterior, este deve conter opções de respostas do tipo *Escala de Likert* e a meta a alcançar é o máximo de respostas nos itens 4 e 5.

Na perspetiva da aprendizagem e crescimento os indicadores são: (i) melhorar os sistemas de informação, (ii) estabelecer contratos com os fornecedores, (iii) satisfação dos trabalhadores e (iv) formação dos trabalhadores. No primeiro indicador o objetivo é reduzir o número de erros ou informações não disponibilizadas e úteis, pelo sistema atual de modo a que este esteja sempre adequado às necessidades da organização. Este indicador será medido pelo número de erros ou inexistência de informações necessárias e tem como meta um número máximo de 5.

A celebração de contratos vantajosos com os fornecedores permite à organização rentabilizar os serviços prestados através da receção de produtos de qualidade, de preços mais reduzidos, de custos de encomenda mais baixos e da melhoria da qualidade dos fornecimentos. Este indicador será medido pelo número de contratos novos ou renovações de contratos e pretende-se que se consiga, pelo menos, 2 contratos/renovações por ano.

A satisfação dos trabalhadores será medida através dos resultados dos inquéritos realizados a todos os trabalhadores com o objetivo de se alcançar o máximo de satisfação dos trabalhadores. Tal como, no inquérito de satisfação descrito na perspetiva dos clientes, este deve conter opções de respostas do tipo *Escala de Likert* e a meta é alcançar o máximo de respostas nos itens 4 e 5. Por último, o indicador número de formações por trabalhador será medido pelo número de formações profissionais por cada trabalhador e pretende-se que cada trabalhador tenha, pelo menos, duas formações relacionadas com as áreas que desempenha ao longo do ano.

4.6.4.2. Iniciativas Estratégicas

Para se alcançarem os objetivos estratégicos definidos é importante desenvolver um determinado número de ações/iniciativas dentro da organização.

Com base nos objetivos, indicadores e metas estabelecidos anteriormente são apresentadas, de seguida, as iniciativas adequadas ao Restaurante P.

Relativamente à perspetiva da aprendizagem e crescimento as iniciativas são: (i) dar a conhecer a política de recursos humanos e o plano de progressão na carreira a todos os trabalhadores, (ii) pedir sugestões aos trabalhadores sobre métodos ou problemas na sua área, (iii) questionar os trabalhadores para se perceber em que área necessitam de formação, (iv) realizar reuniões com os fornecedores com o objetivo de se estabelecerem relações contratuais futuras e (v) anotar os erros ou informações que o sistema não consegue fornecer para mais tarde se atualizar ou comprar outro sistema de informação junto do fornecedor.

As ações a desenvolver na perspetiva dos processos internos são: (i) estabelecer um plano de marketing e de comunicação, (ii) implementar pacotes promocionais nos estabelecimentos, (iii) fornecer descontos na utilização do cartão de fidelidade, (iv) definir pacotes de refeições e atividades de lazer (v) estabelecer parcerias com outras organizações, (vi) organizar eventos nos restaurantes, (vii) divulgar o Restaurante P em revistas e folhetos, (viii) reduzir o tempo de espera dos clientes e (ix) selecionar e garantir fornecedores com produtos/serviços de qualidade.

Na perspetiva dos clientes as iniciativas apresentadas são: (i) investir em novos pratos de comida, (ii) investir em atividades de lazer relacionadas com a localização de cada restaurante e (iii) desenvolver o serviço take-away.

As iniciativas estabelecidas para os objetivos destas três perspetivas (aprendizagem e crescimento, processos internos e clientes) são transversais aos objetivos da perspetiva financeira. Ou seja, todas as iniciativas estabelecidas anteriormente também irão permitir o alcance dos objetivos e metas estratégicas da perspetiva financeira.

Conceção do *Balanced Scorecard* numa Cadeia de Restaurantes

Tabela 3 - Síntese dos Indicadores, Metas e Iniciativas

Objetivos Estratégicos	Medidas de desempenho	U.M.	Fórmula de cálculo	Metas	Periodicidade
Financeira					
Aumentar o volume de negócios	Taxa de crescimento das Vendas	%	$(\text{Volume de Vendas S} - \text{Volume de Vendas S-1}) / \text{Volume de Vendas S-1}$	3%	Semestral
Aumentar a rentabilidade	Taxa de crescimento da Margem Bruta	%	$(\text{Margem Bruta S} - \text{Margem Bruta S-1}) / \text{Margem Bruta S-1}$	1%	Semestral
Aumentar a quota de mercado	Taxa de crescimento da Quota de Mercado	%	$(\text{Quota de mercado S} - \text{Quota de mercado S-1}) / \text{Quota de mercado S-1}$	2%	Semestral
Clientes					
Retenção de clientes	Taxa de retenção dos clientes	%	$(\text{Clientes com cartão de fidelidade que vão ao restaurante M} / \text{total de cartões de fidelidade M} - \text{Clientes com cartão de fidelidade que vão ao restaurante M-1} / \text{total de cartões de fidelidade M-1})$	1%	Mensal

Conceção do *Balanced Scorecard* numa Cadeia de Restaurantes

Captação de novos clientes	Taxa de crescimento de novos clientes	%	(Nº de novos cartões de clientes emitidos M – Nº novos cartões emitidos M-1) / Nº novos cartões emitidos M-1	1%	Mensal
Satisfação dos clientes	Índice de satisfação dos clientes	%	Resultados dos inquéritos de satisfação	Obter o maior número de respostas nos itens 4 - Satisfeito e 5 – Muito Satisfeito	Semestral
Aumentar a oferta de serviços	Número de novos services	Unidades	Número de novos serviços	2 serviços novos	Semestral
Processos Internos					
Desenvolver iniciativas/estratégias de marketing	Número de iniciativas de marketing	Nº	Número de iniciativas de marketing	Mínimo 5	Anual
Apostar na comunicação	Número de divulgações do Restaurante P	Nº	Número de divulgações do Restaurante P	Mínimo 5	Anual
Melhorar a eficiência	<i>Lead time</i>	Minutos	Tempo espera (em minutos) de um cliente desde o momento em que faz a ordem até ao momento em que a comida está na mesa	Máximo 20 Minutos	Por refeição/dia

Conceção do *Balanced Scorecard* numa Cadeia de Restaurantes

Qualidade nos serviços prestados	Índice de satisfação dos clientes relativamente à qualidade dos serviços e dos pratos oferecidos	%	Resultado dos inquéritos de satisfação	Obter o maior número de respostas com os itens 4 - Satisfeito e 5 – Muito Satisfeito	Semestral
Aprendizagem e Crescimento					
Melhorar os sistemas de informação	Número de erros do sistema ou inexistência de informação necessária	Nº	Número de erros do sistema ou inexistência de informação necessária	Máximo 5	Anual
Estabelecer contratos com os fornecedores	Número de contratos com os fornecedores	Nº	Número de contratos/renovações efetuados com os fornecedores	Estabelecer no mínimo 2 contratos	Anual
Satisfação dos trabalhadores	Índice de satisfação dos trabalhadores	%	Resultado dos inquéritos ao pessoal (pessoal dos restaurantes e das atividades de lazer)	Obter o maior número de respostas com os itens 4 - Satisfeito e 5 – Muito Satisfeito	Anual
Formação dos trabalhadores	Número de formações por trabalhador	Nº	Número de formações por trabalhador (Formações profissionais)	Realizar no mínimo 2 por cada trabalhador	Anual

Fonte: “Própria”

Legenda: S = semestre em análise; S-1 = mesmo semestre do ano anterior; M = mês em análise e M-1 = mesmo mês do ano anterior.

4.6.5. A gestão do BSC

Após a conceção do BSC, que se iniciou pela análise ao Restaurante P e à sua envolvente e terminou com a definição de ações para a concretização dos objetivos estratégicos, é fundamental comunicar a estratégia a todos os trabalhadores, desdobrar o BSC em cascata pelos vários restaurantes e analisar o desempenho das estratégias implementadas.

É de extrema importância que todos os trabalhadores compreendam todos os pontos do BSC para que possam implementar a estratégia da organização nas suas funções. Posto isto, é necessário realizar reuniões regularmente para se obter *feedback* sobre a aplicação do BSC e a forma como este está a ser usado no apoio à gestão.

Ao longo do ano é importante perceber se alguns dos objetivos estabelecidos estão a ser alcançados para se poder fazer algum ajustamento, caso necessário. No final de um ano tem que se realizar uma reunião para se analisarem os desvios ocorridos e se as metas definidas foram alcançadas. Após um ano de implementação do BSC é necessário analisar os temas e objetivos estratégicos e reestruturá-lo com base na experiência ocorrida na envolvente presente.

Para a implementação do BSC é indispensável a colaboração de uma equipa especializada em BSC e o uso de um *software* adequado com a capacidade de fornecer informação financeira e não financeira.

5. Conclusão

5.1. Síntese do trabalho realizado

A atual conjuntura económica que o país atravessa está a prejudicar gravemente as empresas portuguesas. Um dos setores que está a ser gravemente afetado é o setor da Restauração e Similares. Para além das medidas de austeridade impostas pelo Governo, a quebra do consumo por parte dos consumidores estão a pôr em causa a sobrevivência de muitas empresas deste setor.

Neste enquadramento, torna-se importante as empresas possuírem ferramentas de gestão que as ajudem a otimizar e gerir os seus recursos de forma correta para assim se adaptarem mais facilmente às alterações do mercado e, conseqüentemente, poderem melhorar a sua performance.

Foi neste contexto que, em 1992, Kaplan e Norton criaram o *Balanced Scorecard*. Segundo estes autores, o BSC é uma ferramenta de gestão que promove o foco e o alinhamento das áreas de negócio dos colaboradores à estratégia da organização, contribuindo para a criação de valor nas organizações e para o desenvolvimento de novas capacidades competitivas.

Com base nestes fatores a investigadora decidiu, como tema do seu projeto de tese, desenhar um BSC para uma cadeia de restaurantes (designada por “Restaurante P”). Para além das conseqüências que a crise económica provocou nesta organização, o Restaurante P disponha de poucas ferramentas de gestão para gerir os seus estabelecimentos. Para se tornar competitivo num mercado cada vez mais instável e competitivo, é fundamental que esta organização possua uma ferramenta de gestão que lhe forneça todas as informações necessárias para tomar decisões corretas no momento exato.

Ao longo do projeto foi demonstrado, através das várias fases de elaboração do BSC, como esta ferramenta de gestão pode auxiliar o Restaurante P a aumentar a sua eficiência e eficácia.

Com a análise SWOT, os fatores críticos de sucesso, a visão, missão e valores da cadeia de restaurantes foram analisados. Tal possibilitou identificar os objetivos estratégicos do Restaurante P para cada perspetiva do BSC. Com base nestes objetivos foi construído o mapa estratégico de modo a clarificar a estratégica para toda a organização. De forma a que estes

Conceção do *Balanced Scorecard* numa Cadeia de Restaurantes

objetivos fossem alcançados foi necessário definir os indicadores (medidas) e estabelecer as metas a serem atingidas. Para que os objetivos possam ser alcançados e o BSC funcione foram propostas iniciativas estratégicas.

5.2. Contributos práticos

Os objetivos definidos para este projeto, nomeadamente, a concetualização do BSC através da identificação da visão, missão e valores, os objetivos estratégicos, definição dos indicadores, metas e iniciativas estratégicas para o Restaurante P foram alcançados como demonstrado no quarto capítulo.

A questão de estudo formulada na metodologia do projeto – Como construir um BSC numa cadeia de restaurantes – também foi alcançada através da elaboração e descrição passo a passo desta ferramenta de gestão.

Em resultado da realização dos objetivos propostos, resultaram diversos contributos práticos, os quais podem ser descritos da seguinte forma:

- A compreensão, por parte do administrador do Restaurante P, da importância da definição da missão, visão e valores numa organização. Até à elaboração deste projeto o Restaurante P não possuía definidos estes conceitos e para a concretização deste projeto foi necessário o administrador do restaurante definir os mesmos. Com a evolução do projeto o administrador percebeu que estas componentes são fundamentais para a construção de uma ferramenta de gestão capaz de responder às necessidades da organização e do mercado;
- Este projeto permitiu ao Administrador do Restaurante P perceber que no mundo empresarial atual a gestão de uma organização não se pode restringir a comparações com custos e vendas, mas sim com informações sobre o mercado, sobre os seus clientes, sobre os seus processos internos e sobre o seu crescimento.

5.3.Limitações da investigação

Uma das grandes limitações encontradas neste projeto foi o facto de a organização ser uma organização familiar com a sua própria gestão. Inicialmente, foi complicado demonstrar a importância de alinhar e estruturar a gestão à organização. No entanto, com o desenvolvimento do BSC esta limitação foi sendo ultrapassada.

Outra limitação a este projeto foi o facto de não se ter tempo de implementar o mesmo no Restaurante P e analisar as dificuldades e benefícios encontrados resultantes do uso do BSC.

5.4.Sugestões para futuras investigações

Futuramente, sugere-se a implementação do BSC na cadeia de restaurantes para se analisarem as dificuldades e benefícios encontrados; a comparação das dificuldades e benefícios resultantes da sua implementação e uso com outros casos de implementação, permitirão ser analisados e compreendidos se esses benefícios e dificuldades diferem no que diz respeito ao tipo de empresa, tipo de mercado e tipo de negócio.

Também se sugere a implementação do BSC nos vários restaurantes que fazem parte da cadeia, através do “*cascading down*” do BSC corporativo elaborado para a cadeia. Será interessante estudar as dificuldades e benefícios resultantes para os vários restaurantes já que estes se encontram em localizações diferentes (apesar de estarem numa zona marítima, cada zona apresenta diferentes fatores que os condicionam) e, como tal, têm necessidades diferentes. Para além disto, sugere-se que seja efetuado o desdobramento do BSC aos vários negócios do Restaurante P (atividades de lazer, o Museu...).

Outro tópico que se sugere para investigação futura consiste em fazer uma análise aprofundada dos obstáculos encontrados na fase de conceção do BSC para se poder prever esses obstáculos antes de estes mesmos ocorrerem.

Finalmente, sugere-se que sejam realizadas investigações em organizações idênticas à organização em estudo para se confirmar o estudo desenvolvido neste projeto.

Bibliografia

Aranda, C., & Arellano, J. 2010. Consensus and Link Structure in Strategic Performance Measurement Systems: A Field Study. *Journal of Management Accounting Research*, 22: 271-299.

Banco de Portugal; Análise Sectorial Do Alojamento, Restauração e Similares: Estudos da Central de Balanços, http://www.bportugal.pt/pt-PT/ServicosaoPublico/CentraldeBalancos/Publicacoes/Biblioteca%20de%20Tumbnails/Estudos%20da%20CB%205_2011.pdf, 10 de Julho de 2013.

Bessire, D., & Baker, C. R. 2005. The French *Tableau de bord* and the American Balanced Scorecard: a critical analysis. *Critical Perspectives on Accounting*, 16 (6): 645-664.

Bourguignon, A., Malleret, V., & Nørreklit, H. 2004. The American balanced scorecard versus the French tableau de bord: the ideological dimension. *Management Accounting Research*, 15 (2): 107-134.

Cardinaels, E., & Veen-Dirks, P. M. G. 2010. Financial versus non-financial information: The impact of information organization and presentation in a Balanced Scorecard. *Accounting, Organizations and Society*, 35 (6): 565-578.

Chan, Y. L. 2004. Performance measurement and adoption of balanced scorecards; A survey of municipal governments in the USA and Canada. *The International Journal of Public Sector Management*, 17(3): 204-221.

Davis, S., & Albright, T. 2004. An investigation of the effect of Balanced Scorecard implementation on financial performance. *Management Accounting Research*, 15 (2):135-153.

DeGeuser, F., Mooraj, S., & Oyon, D. 2009. Does the Balanced Scorecard Add Value? Empirical Evidence on its Effect on Performance. *European Accounting Review*, 18 (1): 93-122.

Grafton, J., Lillis, A. M., & Widener, S. K. 2010. The role of performance measurement and evaluation in building organizational capabilities and performance. *Accounting, Organizations and Society*, 35 (7): 689-706.

Instituto Nacional de Estatística; Anuário Estatístico de Portugal 2009; http://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_publicacoes&PUBLICACOESpub_boui=104996740&PUBLICACOESmodo=2, 10 de Julho de 2013.

Ittner, C. D., Larcker, D. F., & Rajan, M. V. 1997. The Choice of Performance Measures in Annual Bonus Contracts. *The Accounting Review*, 72 (2): 231-255.

Ittner, C. D., Larcker, D. F., & Meyer, M. W. 2003. Subjectivity and the Weighting of Performance Measures: Evidence from a Balanced Scorecard. *The Accounting Review*, 78 (3): 725-758.

Johanson, U., Skoog, M., Backlund, A., & Almqvist, R. 2006. Balancing dilemmas of the balanced scorecard. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19 (6): 842-857.

Conceção do *Balanced Scorecard* numa Cadeia de Restaurantes

Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. 1987. ***Relevance lost: The rise and fall of management accounting***. Boston, MA: Harvard Business School Press.

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. 1992. The Balanced Scorecard - Measures That Drive Performance. ***Harvard Business Review***, 70 (1): 71-79.

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. 1993. Putting the Balanced Scorecard to Work. ***Harvard Business Review***, 71 (5): 134-147.

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. 1996a. ***The balanced scorecard: Translating strategy into action***. Boston, MA: Harvard Business School Press.

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. 1996b. Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System. ***Harvard Business Review***, 74 (1): 75-85.

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. 1996c. Linking the Balanced Scorecard to Strategy. ***California Management Review***, 39 (1): 53-79.

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. 2000. Having Trouble with Your Strategy? Then Map It. ***Harvard Business Review***, 78 (5): 167-176.

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. 2001a. ***The strategy-focused organization: How balanced scorecard companies thrive in the new business environment***. Boston, MA: Harvard Business School Press.

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. 2001b. Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part I. ***Accounting Horizons***, 15 (1): 87-104.

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. 2001c. Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part II. ***Accounting Horizons***, 15 (2): 147-160.

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. 2004. ***Strategy maps: Converting intangible assets into tangible outcomes***. Boston, MA: Harvard Business School Press.

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. 2006. ***Alignment: Using the balanced scorecard to create corporate synergies***. Boston, MA: Harvard Business School Press.

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. 2008a. ***The execution premium: Linking strategy to operations for competitive advantage***. Boston, MA: Harvard Business School Press.

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. 2008b. Mastering the Management System. ***Harvard Business Review***, 86 (1): 62-77.

Kaplan, R. S., Norton, D. P., & Rugelsjoen, B. 2010. Managing Alliances with the Balanced Scorecard. ***Harvard Business Review***, 88 (1/2): 114-120.

Kraus, K., & Lind, J. 2010. The impact of the corporate balanced scorecard on corporate control – A research note. ***Management Accounting Research***, 21 (4): 265-277.

Conceção do *Balanced Scorecard* numa Cadeia de Restaurantes

Malina, M. A., & Selto, F. H. 2001. Communicating and Controlling Strategy: An Empirical Study of the Effectiveness of the Balanced Scorecard. *Journal of Management Accounting Research*, 13: 47-90.

Malmi, T. 2001. Balanced scorecards in Finnish companies: A research note. *Management Accounting Research*, 12 (2): 207–220.

Nørreklit, H. 2000. The balance on the balanced scorecard? a critical analysis of some of its assumptions. *Management Accounting Research*, 11 (1): 65-88.

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

Nørreklit, H., & Mitchell, F. 2007. The balanced scorecard. In T. Hopper, D. Northcott & R. Scapens (Eds.), *Issues in Management Accounting*: 175-198. Harlow: Prentice Hall.

PriceWaterhouseCoopers e Espanha e Associados; Fiscalidade e Competitividade dos Serviços de Alimentação e Bebidas nos Setores da Restauração e Bebidas e da Hotelaria, <http://www.ahresp.com/files/filemanager/Mundo%20Economico/ESTUDO%20IVA%20-%20Sumario%20Executivo.pdf>, 10 de Julho de 2013.

Qu, S. Q., & Cooper, D. J. 2011. The role of inscriptions in producing a balanced scorecard. *Accounting, Organizations and Society*, 36 (6): 344-362.

Ryan, B., Scapens, R. W., & Theobald, M. 2002. *Research method and methodology in finance and accounting* (2nd ed.). London: Thomson.

Scapens, R. W. 2004. Doing case study research. In C. Humphrey & B. Lee (Eds.), *The real life guide to accounting research: a behind-the-scenes view of using qualitative research methods*: 257-280. Oxford: Elsevier.

Speckbacher, G., Bischof, J., & Pfeiffer, T. 2003. A descriptive analysis on the implementation of Balanced Scorecards in German-speaking countries. *Management Accounting Research*, 14 (4): 361-388.

Taylor, W. B. 2010. The Balanced Scorecard as a Strategy-Evaluation Tool: The Effects of Implementation Involvement and a Causal-Chain Focus. *The Accounting Review*, 85 (3): 1095-1117.

Tuomela, T. 2005. The interplay of different levers of control: A case study of introducing a new performance measurement system. *Management Accounting Research*, 16 (3): 293-320.

Vieira, R., Major, M. J., & Robalo, R. 2009. Investigação qualitativa em contabilidade. In M. J. Major & R. Vieira (Coord.), *Contabilidade e controlo de gestão – teoria, metodologia e prática*: 131-163. Lisboa: Escolar Editora.

Wiersma, E. 2009. For which purposes do managers use Balanced Scorecards? An empirical study. *Management Accounting Research*, 20 (4): 239-251.

Yin, R. K. 2009. *Case study research: Design and methods* (4th ed). Thousand Oaks, CA: Sage.