

**CONCEÇÃO DE UM SISTEMA DE CONTROLO DE  
GESTÃO E PERFORMANCE NUMA EMPRESA DO  
SECTOR DA MEDICINA DENTÁRIA, COM BASE NO  
BSC**

Sara Filipa Vicente Mendes

Trabalho de projeto submetido como requisito parcial para  
obtenção do grau de Mestre em Gestão de Empresas

Orientador:

Professor Doutor. José Azevedo de Rodrigues, Professor Associado Convidado,  
*ISCTE Business School*, Departamento de Contabilidade

Novembro 2019

*"As empresas não se transformam com palavras."*

*Henry Mintzberg*

*"If you can not measure it, you can not improve it."*

*Lord Kelvin*

## **DEDICATÓRIA**

À minha filha, Maria Inês.

Que a minha dedicação a este trabalho lhe sirva de incentivo para as suas conquistas futuras.

## AGRADECIMENTOS

A elaboração deste trabalho não teria sido possível sem a colaboração, dedicação e apoio de diversas pessoas. Gostaria de expressar toda a minha gratidão a todos aqueles que, direta ou indiretamente, contribuíram para a concretização desta tarefa. A todos quero manifestar os meus sinceros agradecimentos.

Em primeiro lugar, ao meu orientador, Professor Dr. José Azevedo Rodrigues, por todo o apoio e paciência na realização deste trabalho. Estou grata pela sua orientação, quer nas suas recomendações quer na sua disponibilidade constante com que sempre me recebeu. Graças ao Professor entrei no mundo da Gestão e como médica dentista desafiou-me a procura do saber mais e a expandir os meus horizontes. A sua experiência vasta contribuiu para o meu desenvolvimento pessoal e profissional, aplicando a teoria no meu dia-a-dia.

À minha filha Maria Inês por ser o meu pilar e motivação para tudo o que faço. Sem ela este trabalho nunca se teria realizado.

A todos os meus colaboradores, agradeço todo o tempo e dedicação ao longo do período de elaboração desta tese. As horas extraordinárias para o fornecimento de dados que excederam, sem qualquer dúvida, as suas tarefas foram uma constante e permitiram alcançar este objetivo.

A todo um obrigado por permitirem que esta tese seja uma realidade.

## ÍNDICE

<b>DEDICATÓRIA</b> .....	I
<b>AGRADECIMENTOS</b> .....	II
<b>ÍNDICE</b> .....	III
<b>ÍNDICE DE FIGURAS</b> .....	IV
<b>ÍNDICE DE QUADROS</b> .....	VI
<b>ÍNDICE DE ANEXOS</b> .....	VII
<b>LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS</b> .....	VIII
<b>RESUMO</b> .....	IX
<b>ABSTRACT</b> .....	X
<b>CAPÍTULO I - INTRODUÇÃO</b> .....	13
1.1 Apresentação e Justificação do Tema .....	13
1.2 Problemática e Objetivos do Trabalho .....	14
1.3 Metodologia.....	16
1.4 Estrutura do Trabalho.....	18
<b>CAPÍTULO II - ENQUADRAMENTO TEÓRICO</b> .....	20
2.1 Estratégia e Planeamento estratégico .....	20
2.2 Gestão estratégica – Sistema de Controlo de Gestão (SCG).....	21
2.3 Balanced Scorecard (BSC) .....	23
2.4 Centros de responsabilidade (CR).....	29
<b>III. APLICAÇÃO PRÁTICA</b> .....	37
3.1 A Empresa.....	37
3.1.1 Apresentação .....	37
3.1.2 Missão, Visão e Valores estratégicos .....	40
3.1.3 Diagnóstico da situação Atual e Desafios.....	42
3.2 Conceção do sistema de controlo de gestão .....	43
3.2. 1 Instrumentos técnicos – BSC: .....	44
3.2.1.1 Visão da Empresa .....	44

3.2.1.2	Objetivos estratégicos e Iniciativas.....	45
3.2.1.3	Fatores críticos de sucesso (FCS) .....	51
3.2.1.4	Indicadores de desempenho versus Planos de Ação .....	51
3.2.1.5	Mapa Estratégico .....	53
3.2.2	Instrumentos comportamentais – BSC: .....	57
3.2.2.1	Centros de responsabilidade .....	57
3.3	Discussão de Resultados.....	62
<b>CAPÍTULO IV - CONCLUSÕES</b> .....		66
4.1	Conclusões do Trabalho .....	66
4.2	Limitações.....	67
4.3	Trabalhos futuros .....	68
4.3.1	Conceção de um Sistema de Avaliação de desempenho para cada centro de responsabilidade.....	68
4.3.2	Melhoria no Sistema de controlo de Gestão .....	69
<b>BIBLIOGRAFIA</b> .....		70
<b>ANEXOS</b> .....		74

## ÍNDICE DE FIGURAS

<b>FIGURA 1</b> PROPOSTA METODOLÓGICA (QUIVY & CAMPENHOUDT, 2008).....	18
<b>FIGURA 2</b> FASES DO PLANEAMENTO ESTRATÉGICO (EMMERICK; PEREIRA, 2007, p.51) 21	
<b>FIGURA 3</b> ELEMENTOS DE GESTÃO ESTRATÉGICA (IN WHEELLEN, T. E HUNGER, J., 2010:15).....	21
<b>FIGURA 4</b> ELEMENTOS FUNDAMENTAIS DA FORMULAÇÃO ESTRATÉGICA PARA O BSC (AZEITÃO, J., 2010).....	24
<b>FIGURA 5</b> PERSPETIVAS DO <i>BALANCED SCORECARD</i> (ADAPTADO DE CUNHA, M. <i>ET AL</i> 2007, BASEADO EM KAPLAN E NORTON 1996) .....	25
<b>FIGURA 6</b> EXEMPLO DE UM MAPA ESTRATÉGICO (AZEITÃO, J., 2010).....	27
<b>FIGURA 7</b> PRINCÍPIOS A SEGUIR NA CONCEÇÃO DE UM SISTEMA DE PTI’S.....	35
<b>FIGURA 8</b> ESTRUTURA DA EMPRESA .....	37
<b>FIGURA 9</b> EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA EMPRESA .....	39
<b>FIGURA 10</b> ÁREA GEOGRÁFICA DE ATUAÇÃO DA EMPRESA.....	39
<b>FIGURA 11</b> MISSÃO, VISÃO E VALORES ESTRATÉGICOS DA EMPRESA.....	41
<b>FIGURA 12</b> MAPA ESTRATÉGICO DA EMPRESA .....	54
<b>FIGURA 13</b> ORDENAÇÃO DAS PERSPETIVAS NA EMPRESA EM ESTUDO.....	55
<b>FIGURA 14</b> <i>BALANCED SCORECARD</i> DA EMPRESA EM ESTUDO. ....	56
<b>FIGURA 15</b> CENTRO DE RESPONSABILIDADE PARA OS SERVIÇOS DE SUPORTE E TÉCNICOS À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.....	58
<b>FIGURA 16</b> ESQUEMA REPRESENTATIVO DOS CENTROS DE RESPONSABILIDADE DA EMPRESA EM QUESTÃO .....	58
<b>FIGURA 17</b> RELATÓRIO RESUMIDO DA PERFORMANCE FINANCEIRA DA EMPRESA EM QUESTÃO .....	61
<b>FIGURA 18</b> PLANO DE IMPLEMENTAÇÃO – ESTRATÉGIA BSC DA EMPRESA.....	64

## ÍNDICE DE QUADROS

<b>QUADRO I</b> EFETIVO E PRESTADORES DE SERVIÇO EM 30/09/2019 .....	38
<b>QUADRO II</b> PERSPETIVA FINANCEIRA – OBJETIVOS E INICIATIVAS PARA A EMPRESA ..	46
<b>QUADRO III</b> PERSPETIVA CLIENTES – OBJETIVOS E INICIATIVAS PARA A EMPRESA.....	47
<b>QUADRO IV</b> PERSPETIVA PROCESSOS INTERNOS – OBJETIVOS E INICIATIVAS PARA A EMPRESA .....	49
<b>QUADRO V</b> PERSPETIVA APRENDIZAGEM E DESENVOLVIMENTO ORGANIZACIONAL – OBJETIVOS E INICIATIVAS PARA A EMPRESA.....	50
<b>QUADRO VI</b> RESUMO ENTRE AS PERSPETIVAS DO BSC E OS INDICADORES, METAS E PLANOS DE AÇÃO DEFINIDOS.....	52

## ÍNDICE DE ANEXOS

<b>ANEXO 1</b> - QUESTIONÁRIO DE SATISFAÇÃO AOS CLIENTES DO LABORATÓRIO DENTÁRIO .....	74
<b>ANEXO 2</b> - QUESTIONÁRIO DE AUTOAVALIAÇÃO PROFISSIONAL.....	76
<b>ANEXO 3</b> – QUESTIONÁRIO DE SATISFAÇÃO EFETUADO AOS COLABORADORES DA EMPRESA.....	78

## LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

BSC: *Balanced Score Card*

TDB: *Tableau de Bord*

CR: Centro de Responsabilidade

SCG: Sistema de Controlo de Gestão

PTI: Preço de transferência interna

EVA: *Economic Value Added*

MCR: Margem de contribuição residual

PME: Pequena e média empresa

EBIDTA: Resultados antes de juros, impostos, depreciações e amortizações

ROE: Rendibilidade dos capitais próprios

ROI: *Return on investment*

TI: Técnicas de informação

OMD: Ordem dos Médicos Dentistas

## RESUMO

No contexto atual das organizações, torna-se imperativo uma monitorização “just in time” da atividade, tanto do ambiente interno como externo, para criar vantagens competitivas sustentáveis e adaptar as organizações às constantes mudanças de paradigmas dos mercados onde operam. Para suprimir esta necessidade, foi desenvolvido em 1965, o conceito de Controlo de Gestão pelo autor Robert Anthony, que consiste na criação de um conjunto de instrumentos que permitam envolver e alinhar todos os membros da organização para o cumprimento dos objetivos, de acordo com a estratégia implementada.

Neste tema, insere-se a ferramenta de controlo de gestão estratégica *Balanced Scorecard* (BSC), que permite envolver a gestão de topo à atividade operacional, ligando o controlo operacional de curto prazo com a visão e estratégia de longo prazo, a partir da implementação de fatores críticos de sucesso. A abrangência de indicadores financeiros que reportam ao passado e indicadores não financeiros, como a satisfação dos clientes, a performance e inovação dos colaboradores e a excelência dos processos internos são determinantes para um desempenho financeiro futuro exímio.

No presente trabalho de projeto é elaborado uma proposta de BSC no universo de uma empresa de prestação de serviços na área da Medicina Dentária, sediada na região do Algarve. Da proposta, será apresentado o mapa estratégico que traduz a visão e missão da organização a médio-longo prazo, com base nos fatores críticos de sucesso, para permitir criar um modelo de avaliação de desempenho equilibrado e justo, com base na definição de uma estrutura organizativa em centros de responsabilidade.

**Palavras-chave:** Sistema de controlo de gestão, *Balanced ScoreCard*, Centros de responsabilidade, Medicina Dentária.

**Classificação JEL:** I1; M1

## ABSTRACT

In the current context of organizations, it is imperative to monitor "just in time" activity, both the internal and external environment, in order to create sustainable competitive advantages and adapt organizations to the constant changes of paradigms of Markets where they operate. To suppress this need, the concept of management control by author Robert Anthony was created in 1965, which consists in the creation of a set of instruments to involve and align all members of the Organization in order to fulfil the Objectives, according to the strategy implemented.

In this theme, the Strategic Management Control “tool” *Balanced Scorecard* (BSC) is inserted, which allows to involve top management to operational activity, connecting short-term operational control with long-term vision and strategy, from the Implementation of critical success factors. The breadth of financial indicators that report to the past and non-financial indicators, such as customer satisfaction, performance and innovation of employees and the excellence of internal processes are determinant for a financial performance Expert future.

In the present project, a BSC proposal is elaborated in the universe of a service company in the area of Dental medicine, headquartered in the Algarve region. From this proposal, the strategic map will be presented that translates the vision and mission of the Organization in the medium-long term, based on the critical success factors, in order to create a balanced and fair performance evaluation model, based on the definition of an organizational structure in responsibility centers.

**Key Words:** Management Control System, *Balanced scorecard*, Responsibility centers, Dentistry.

**JEL Classification:** I1; M1

## CAPÍTULO I - INTRODUÇÃO

### 1.1 Apresentação e Justificação do Tema

Num contexto macroeconómico altamente desafiante para todas as organizações, torna-se imperativo a criação de vantagens competitivas sustentáveis. A criação de instrumentos de gestão estratégica constitui não somente um instrumento de melhoria e aprendizagem contínua, como promove o alinhamento da visão estratégica com o controlo operacional.

Esta avaliação deve proporcionar aos gestores uma visão alargada e integrada do desempenho, a partir de indicadores financeiros e não financeiros, clarificando as relações causa-efeito com base na visão estratégica, com o intuito de focar os gestores em planos de ação que sejam críticos para as organizações.

Esta avaliação deverá ser feita em primeira instância à própria organização, mas deverá ter uma abrangência mais integrada do desempenho organizacional.

Nesse contexto surgem questões pertinentes como:

1. Estão os tradicionais modelos de Controlo de Gestão adequados às atuais exigências dos gestores e organizações?
2. Qual a ferramenta de controlo mais adequada para seguir a visão estratégica organizacional?
3. Como garantir a definição dos indicadores apropriados?
4. Como garantir que os instrumentos de controlo de gestão funcionem como catalisadores de ação?
5. Como incentivar e motivar as pessoas na direção dos objetivos estratégicos da empresa?

Todas estas questões que se aplicam de forma geral a todas as organizações e mais especificamente à empresa alvo deste trabalho, motivaram para a conceção de um sistema de controlo de gestão e performance selecionado para a criação de valor, suportado em dois pressupostos: a elaboração de um mapa estratégico, em conformidade com o sistema de controlo de gestão estratégica, o *Balanced Scorecard* e a criação de uma estrutura organizativa em centros de responsabilidade, com o intuito de criar um modelo de avaliação de desempenho adequado e equilibrado.

## **1.2 Problemática e Objetivos do Trabalho**

Em Portugal, ao contrário do que se verifica nas restantes especialidades médicas, a medicina dentária é maioritariamente exercida em clínica privada. Contudo a maioria dos médicos dentistas não apresentam competências na área da gestão. Concomitantemente, a crise económica que avassalou o país contribuiu, em grande parte, para uma diminuição da procura, em contraste com o aumento desproporcional de médicos dentistas recém-licenciados. A dicotomia dos novos tempos leva ao médico dentista a procurar novos *skills*.

As competências complexas vão sendo consolidadas ao longo da vida e embora a formação de profissionais em áreas de gestão e negócios contribuam para esse crescimento, a visão estratégica é o sucesso das organizações atuais. Ter conhecimento do tipo de cultura organizacional, missão e valores que permitem a definição de objetivos estratégicos, que a médio e longo prazo permite a criação de resultados e consequentemente valor.

No caso concreto da empresa em estudo caracteriza-se por ser jovem e dinâmica. Os processos ainda estão em fase imatura e o crescimento acelerado da empresa nos últimos 5 anos pressupõe a criação de processos internos bem estruturados. Sendo uma empresa em fase de crescimento, mais concretamente em fase de coletividade, torna-se imperativo a implementação de novas estratégias que permitam a maturação da própria organização, assim como do seu líder e criar condições para a consolidação dos processos de trabalho internos.

Existe uma preocupação para a definição de um plano e metodologias laborais, a serem adotadas pelas diferentes clínicas e laboratório, por forma a conseguir o equilíbrio e alinhamento entre o trabalho e a flexibilidade existente.

Deste modo, o presente trabalho assume preponderância na consolidação da empresa no mercado, através da fixação de objetivos, definição de planos de ação e a criação de um sistema de controlo de gestão que permita uma política assertiva e alinhada na gestão das pessoas, com vista também à inovação em setores-chave.

A criação de um sistema de controlo de gestão, a partir da definição de centros de responsabilidade por cada unidade do Grupo tornou-se imperativo. A ausência de definição de atividades, tarefas e responsabilização pelas mesmas é uma das lacunas da empresa.

O mercado cada vez mais competitivo, quer pelo elevado crescimento do número de jovens médicos dentistas quer pela falta de controlo pelas entidades competentes, saturou o mercado. As seguradoras aproveitaram a oportunidade como um nicho, instalando-se no meio e conduziram os serviços prestados pela quantidade em detrimento da qualidade. Em simultâneo, a diminuição do poder de compra da população em virtude da crise económica, a existência de mercados cada vez mais competitivos e as exigências dos *stakeholders* dificultam a implementação de uma empresa jovem no mercado.

A perceção de valor para o cliente tornou-se, em simultâneo, um aliado e um adversário, para as empresas que pretendem destacar-se pela qualidade. Se por um lado, as seguradoras criaram “standards” mais baixos, o cliente tornou-se mais exigente e com maiores expectativas. A fidelização dos clientes a longo prazo tornou-se um dos indicadores de qualidade com mais destaque.

A empresa apresenta várias fragilidades, quer na gestão dos processos, quer na gestão das pessoas, que se reflete nos resultados. Uma comunicação fluída entre as várias unidades tornou-se crucial, assim como a partilha de dados e delegação de funções.

A realização deste projeto visa colmatar estas lacunas perceptíveis e interligar as várias unidades do grupo, através de instrumentos de monitorização e controlo que permitem a tomada de decisões e acrescentar valor a médio/longo prazo.

O presente trabalho assenta num projeto de uma empresa no sector da medicina dentária a operar no Algarve, sendo o objetivo primordial a criação de um sistema de controlo de gestão eficiente e rigoroso para atingir os objetivos fixados. Seguindo este pressuposto definem-se os seguintes objetivos:

1. Definir o alinhamento estratégico, de forma a que a missão e visão definam a estratégia e as linhas de orientação futura, com objetivos e planos de ação bem estruturados;
2. Definir os fatores críticos de sucesso;
3. Definir um mapa estratégico com base no *Balanced Scorecard* de acordo com a atual estratégia da empresa;
4. Criar um sistema de controlo de gestão abrangente que integre, além da perspetiva financeira, a perspetiva do mercado, a perspetiva dos processos e a perspetiva das pessoas;
5. Necessidade de integrar indicadores não financeiros;
6. Permitir criar um modelo de avaliação de desempenho equilibrado e justo, com base na definição de uma estrutura organizativa em centros de responsabilidade.

### **1.3 Metodologia**

A metodologia no presente trabalho assume uma tipologia de Projeto empresa, com o objetivo de conceber e implementar um modelo de controlo de gestão, que permita difundir a estratégia em todas as unidades da empresa e alinhar os resultados descentralizados, com os objetivos estratégicos. Segundo Yin, R. (2003, 2018) o estudo de caso é o método mais adequado quando se pretende analisar acontecimentos contemporâneos e desenvolver práticas com aplicabilidade nas organizações empresariais.

Esta análise será suportada na revisão de literatura em paralelo com toda a informação recolhida sobre a empresa em estudo, tendo em vista a conceção de um sistema de avaliação de performance adequado, fiável e servir de base ao alinhamento estratégico de todos os responsáveis pela empresa, de forma a melhorar a performance individual e coletiva. Deste modo, serão analisados os centros de responsabilidade para cada unidade

do Grupo, que servirão de base para um sistema de avaliação corporativo, com o propósito de aumentar a performance a médio e longo prazo.

A proximidade do autor à empresa e as funções de coordenação que o mesmo desempenha, facilitaram a recolha da informação, assim como estabelecer correlações e analisar os dados.

Tendo em consideração os objetivos do presente projeto, a escolha da metodologia de investigação em causa, tem uma abordagem qualitativa (Hlady-Rispal & Jouison-Laffitte, 2014). A utilização de métodos qualitativos pretende obter descrições de realidades e categorizar temas e dados recolhidos. A monitorização da performance financeira adotada na Empresa, com base nos dados contabilísticos recolhidos, é insuficiente, pretendendo-se uma abordagem mais holística da empresa.

Não foi considerada adequada a adoção de métodos quantitativos, visto não se pretender testar hipóteses ou generalizar resultados. Este tipo de método de investigação é defendido por vários autores (Moon e Fitzgerald, 1996) como vantajoso, visto fornecer descrições rigorosas dos sistemas de avaliação e permitir a implementação de estratégias inovadoras, a partir de um mapa estratégico da organização em questão. Contudo, de ressaltar a importância de uma abordagem mais generalizada para além da perspetiva somente financeira (Otley e Berry, 1998).

A proposta metodológica deste trabalho enquadra-se na proposta metodológica de Quivy & Campenhoudt (2008), em que segundo os autores segue três etapas fundamentais - rutura, construção e verificação, conforme a imagem (Figura 1). A metodologia proposta cumpre as necessidades identificadas na problemática da investigação, tendo em vista a concretização dos objetivos específicos do mesmo.

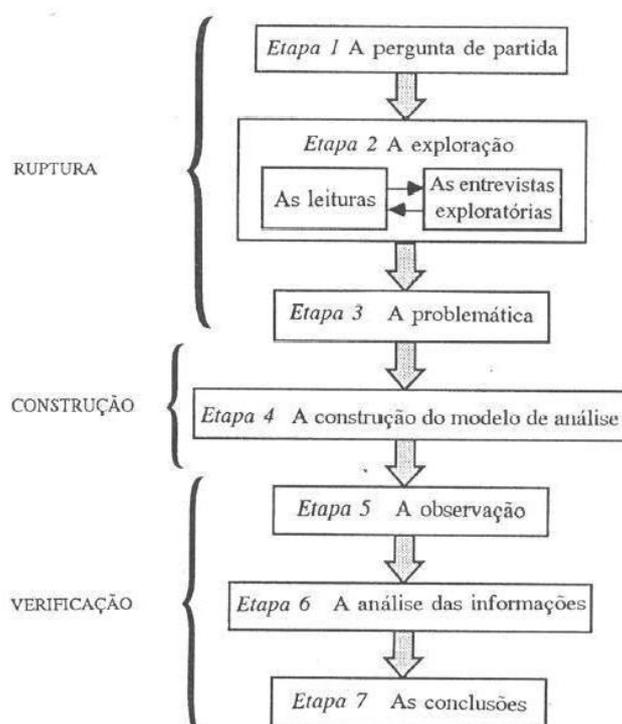


FIGURA 1 Proposta metodológica (Quivy & Campenhoudt, 2008)

Para completar a análise estratégica da empresa em questão, além da caracterização do sector da Medicina Dentária onde a empresa se insere, será efetuado um diagnóstico da própria da empresa.

#### 1.4 Estrutura do Trabalho

O presente trabalho encontra-se estruturado em quatro capítulos. No primeiro a contextualização do tema e a justificação da necessidade da realização deste trabalho para a empresa em questão, através de um conjunto de pressupostos e questões previamente colocados. No segundo capítulo é feito o enquadramento teórico com destaque para as quatro vertentes consideradas como pilares para a conceção do sistema de controlo de gestão e performance. O primeiro ponto, com relevância para a estratégia organizacional, com enfoque no conceito de estratégia e como a missão e visão de uma

organização pode influenciar os objetivos e plano de ações para a obtenção de resultados a médio/longo prazo. No segundo e terceiro pontos são apresentados o que consiste um sistema de controlo de gestão e a seleção do *BSC* como instrumento de gestão estratégica, respetivamente. No quarto ponto destaque para a existência de estruturas descentralizadas, conducentes à definição de centros de responsabilidade. No capítulo terceiro, num primeiro ponto faz-se a apresentação da empresa alvo de estudo e num segundo ponto, o sistema de controlo de gestão e performance concebido para esta empresa. Ainda neste capítulo, são discutidos os resultados após a conceção do sistema para posterior monitorização. Por último, no capítulo quarto são apresentadas as conclusões dos trabalhos, as suas limitações e abordagens para trabalhos futuros.

## CAPÍTULO II - ENQUADRAMENTO TEÓRICO

### 2.1 Estratégia e Planeamento estratégico

Nos dias de hoje, atendendo ao fenómeno da globalização, as Organizações estão sujeitas a constantes mudanças de paradigmas dos mercados onde operam. O desenvolvimento de uma estratégia suportada em fatores de vantagem competitiva sustentáveis, é o primeiro passo para atingir um posicionamento competitivo no mercado (Khankhoe, 2016). A definição de estratégia, apesar de remontar à Antiguidade, ganha ênfase após a Segunda Guerra Mundial com a introdução do conceito de planeamento estratégico (Azeitão, J. & Roberto, J., 2010). Embora o conceito de estratégia assuma inúmeras definições por diversos autores, destaca-se Michael Porter (Porter, 1985), “combinação dos objetivos que uma empresa persegue e os meios para atingi-los.” Para um melhor desempenho, é importante estar atento ao meio envolvente, nomeadamente às variações do mercado. Saber analisar a concorrência externa permite um posicionamento mais vantajoso da empresa no mercado, ao criar um valor superior. Mintzberg (1987) referiu que a estratégia de uma organização deve ser definida antes das ações a tomar e desenvolvida de forma consciente e intencional, de forma a alcançar os objetivos de longo prazo de uma empresa. Hofer e Schendel (1978) referem que a estratégia consiste nos meios escolhidos com base nos recursos existentes para atingir os objetivos. Hamel e Prahalad (1994), a estratégia é a criação de valor e não apenas apropriação de valor. Segundo Gordo, R. (2010) estes dois autores defendem uma filosofia assente em dois pressupostos – a existência de uma visão (ambiciosa e de longo prazo) e o desenvolvimento baseado num leque de competências centrais. Embora a diversidade de definições sobre o conceito de estratégia, é de ressaltar que a estratégia está diretamente relacionada com a missão e visão da empresa e que, como tal, se trata de um processo integrado e dependente do carácter multidimensional e situacional (Azeitão, J. & Roberto, J., 2010).

Pode-se entender por **Planeamento estratégico** o processo que permite a decisão sobre os objetivos da empresa e as estratégias implementadas para os atingir. De acordo com os autores Kaplan e Norton (2005) e Niven (2008), este processo envolve a identificação da Missão, isto é, o propósito da organização. Neste processo, a

organização deverá encontrar resposta às questões de “Quem somos?” e “O que fazemos?”. Tendo em conta a forma como a organização pretende ser reconhecida pelo mercado no futuro, a visão da empresa determina os principais objetivos e metas para desenvolver estratégias a longo prazo, que após implementadas, permitem um controlo rigoroso (Niven, 2008; Caldeira, 2010). Segundo Kotler *et al* (2012), “Planeamento estratégico é definido como o processo de gestão para desenvolver o equilíbrio entre os recursos da empresa e as mudanças e oportunidades de mercado”.

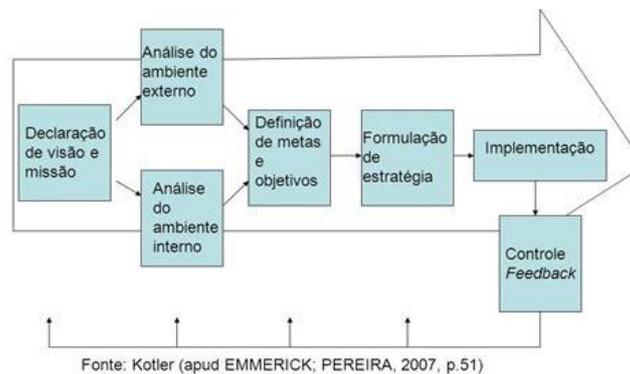


FIGURA 2 Fases do Planeamento estratégico (Emmerick; Pereira, 2007, p.51)

## 2.2 Gestão estratégica – Sistema de Controlo de Gestão (SCG)

A gestão estratégica compreende o processo completo responsável pelo desenvolvimento dos planos estratégicos, pela implementação das iniciativas, com o devido acompanhamento e avaliação permanente da eficiência da sua implementação. Avaliar e monitorizar o desempenho organizacional constitui um dos quatro elementos chave da gestão estratégica das organizações, conforme a figura 3, de Wheelen, T. e Hunger, J. (2010).

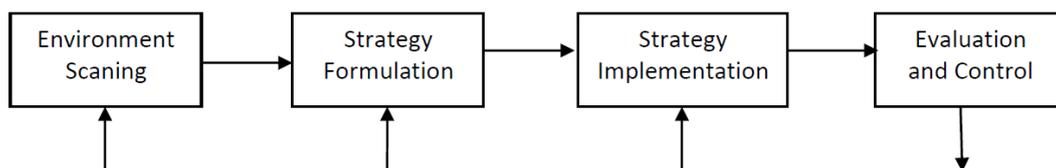


FIGURA 3 Elementos de Gestão Estratégica (in Wheelen, T. e Hunger, J., 2010:15)

Muitos autores defendem que, uma gestão estratégica a partir de instrumentos de controlo, permite a criação de valor para as empresas. Um sistema de controlo de gestão (SCG) eficiente implica a definição de indicadores de desempenho adequados à organização, de forma a alinhar as ações com os objetivos estratégicos, promovendo a comunicação (Robert Anthony, 1965). Os SCG desenvolvem um conjunto de instrumentos ou sistemas que pretendem induzir determinados comportamentos e a tomada de decisão, para atingir o nível de performance desejado e deste modo realizar os objetivos estratégicos (Merchant & Van der Stede, 2007). São os gestores operacionais que detém o poder de selecionar os objetivos, os planos de ação, avaliar as decisões tomadas e corrigir em caso de insucesso. É o controlador de gestão que define quais os instrumentos práticos que devem fazer parte do sistema, de forma que, os objetivos estejam alinhados com a estratégia. Esta capacidade de influência comportamental organizacional também tem os seus dissabores, enquanto agentes de criação de valor nas entidades. A imagem que transparece por vezes é confundida com uma fiscalização dos gestores operacionais, o que gera um desconforto e deceção por não controlar todos os instrumentos disponíveis. Por outro lado, os gestores devem exigir que o sistema forneça uma informação oportuna para a tomada de decisão, fíável e relevante para os *stakeholders*. Saber gerir as expetativas dos múltiplos *stakeholders* (exemplo: clientes, colaboradores, gestores, fornecedores, etc.) é outra competência do sistema de controlo de gestão, através de medidas, financeiras e não financeiras, que reflitam o bom ou mau desempenho da gestão (Kennerley e Neely, 2003).

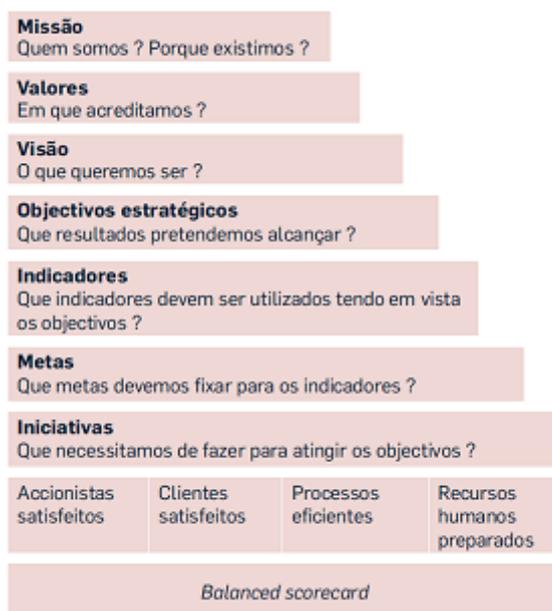
De acordo com os autores Jordan *et al* (2015), os instrumentos de controlo de gestão podem ser distinguidos em 3 grupos, consoante a sua finalidade: **instrumentos técnicos** ou **de pilotagem** (fixar objetivos, planear e monitorizar os resultados); **instrumentos comportamentais** (promovem o alinhamento descentralizado dos gestores com os objetivos estratégicos da empresa); **instrumentos de diálogo** (todas as comunicações formais e informais existentes ao longo da hierarquia organizacional). Os instrumentos técnicos mais utilizados pelas empresas são o *Tableaux de bord* e mais recentemente o *Balanced Scorecard (BSC)*. Os instrumentos comportamentais que permitem “orientar” o comportamento empresarial são: a organização em centros de responsabilidade (CR), a avaliação do desempenho e a implementação de sistemas de preços de transferência interna (PTI’s).

### 2.3 Balanced Scorecard (BSC)

O BSC foi introduzido por Kaplan e Norton em 1992 para suprimir a visão meramente financeira das organizações (Kaplan, 2010; Hoque, 2013). A medição de desempenho a partir de métricas meramente financeiras tornou-se obsoleta e apenas refletem os resultados do passado (Russo, J. 2009) e embora, durante muitos anos, a tomada de decisão tenha sido influenciada somente pelo cariz financeiro (retorno sobre o investimento (ROI)), rapidamente autores como Johnson e Kaplan (1997, 2004, 2010) afirmaram a necessidade de incluir outros fatores decisivos, como é o caso, da tecnologia, processos internos e o ambiente externo competitivo. A rápida globalização e a crescente acessibilidade às técnicas de informação tornaram imperativo que as empresas assumissem novos fatores críticos de sucesso intangíveis, tais como:

- Qualidade dos serviços e produtos;
- Nível de satisfação;
- Grau de fidelização dos clientes;
- Melhoria e simplificação dos processos internos;
- Motivação e competências dos colaboradores.

Kaplan e Norton (1992) defendem uma gestão estratégica com base no *BSC* a partir de quatro processos, dos quais se destacam a definição da visão e estratégia com base num mapa estratégico, a comunicação e alinhamento estratégico desta visão, o planeamento e distribuição dos recursos e a monitorização dos processos e aprendizagem (figura 4). Embora por si só, o *BSC* não garanta o sucesso de uma empresa permite identificar os fatores críticos de sucesso, a partir da definição de indicadores apropriados.



Fonte: adaptado de Muñiz e Monfort [11:33]

**FIGURA 4** Elementos fundamentais da formulação estratégica para o BSC (Azeitão, J., 2010).

O objetivo do BSC é desenvolver um sistema de avaliação do desempenho organizacional e transformar os objetivos estratégicos em resultados mensuráveis da performance, a partir de quatro perspetivas (financeira, cliente, processos internos e aprendizagem e crescimento/ inovação) e cada objetivo deve ser mensurável, para que possa ser controlado (figura 5) (Hoque, 2013; Kaplan & Norton, 1996). Por outro lado, cada objetivo deve ter um *target* e tempo de trabalho para ser alcançado, com base no plano de ações pré-definido (Lueg & Julner, 2014). Os indicadores definidos para cada perspetiva do BSC ajudam os gestores a manter o foco e confere vantagem competitiva (Kaplan & Norton, 1993).



FIGURA 5 Perspetivas do *Balanced Scorecard* (adaptado de Cunha, M. *et al* 2007, baseado em Kaplan e Norton 1996)

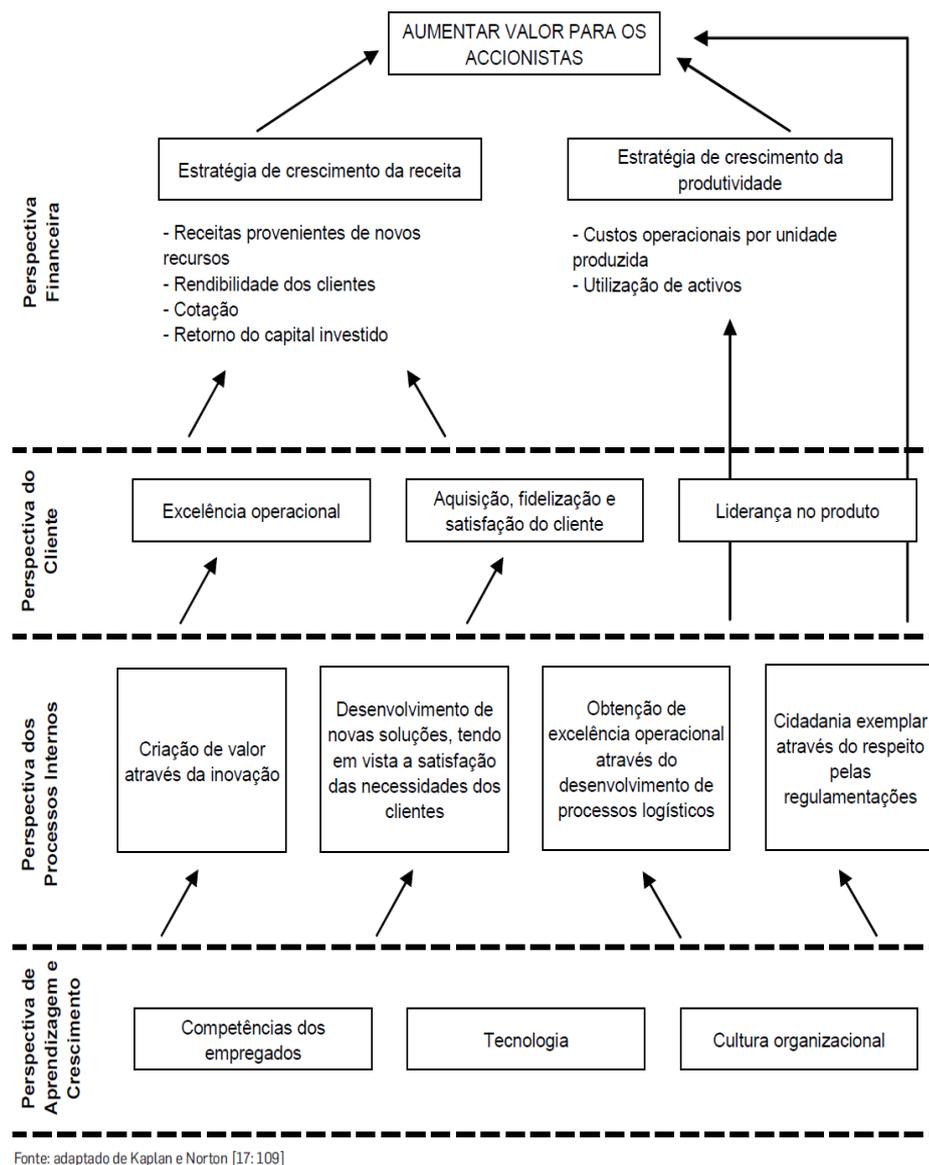
Segundo Kaplan e Norton (1992, 2010) o *BSC* permitiu a inclusão de indicadores não financeiros, outrora irrelevantes. As quatro perspetivas devem ser ajustadas à missão e estratégia da organização e devem estar ligadas entre si através de relações de causa e efeito, de forma a proporcionar um equilíbrio entre os objetivos de curto e longo prazos, entre os resultados desejados e as variáveis desses resultados (métricas de desempenho), entre indicadores financeiros e não financeiros.

Kaplan e Norton (1992) destacam as seguintes perspetivas:

- ✓ **Perspetiva financeira** (ou do acionista) - “Como somos vistos pelos nossos acionistas?”. O objetivo é monitorizar a relação entre a organização e os seus acionistas, sendo os objetivos financeiros os principais objetivos, como a rentabilidade, o crescimento e criação de valor.
- ✓ **Perspetiva dos clientes** – “Como somos vistos pelos nossos clientes?”. Relacionada com os fatores que contribuem para a satisfação do cliente e garantir a sua fidelização, de forma a realizar os objetivos financeiros de forma sustentada. A empresa deve conhecer os seus clientes e identificar os atributos que estes mais valorizam, seja tempo, desempenho ou qualidade de serviço.

- ✓ **Perspetiva dos processos internos** – “Quais os processos em que devemos atuar tendo em vista o cumprimento/ satisfação das necessidades dos nossos Clientes?”. Saber identificar as atividades e processos que assegurem de forma eficaz o cumprimento dos objetivos dos clientes e os financeiros. Segundo Kaplan e Norton, cada negócio tem o seu próprio conjunto de processos que criam valor, tanto para os Clientes como para os Acionistas, estando esta cadeia de valor customizada e articulada com a perspetiva de negócio, englobando três processos principais, nomeadamente, inovação, operações e serviço pós-venda (Niven, 2008).
  
- ✓ **Perspetiva de aprendizagem e crescimento** – “Como podemos continuar a melhorar e a criar valor para os nossos Clientes?”. Norton e Kaplan (1996) definem esta perspetiva como o pilar de qualquer estratégia, destacando as competências necessárias para realizar os objetivos estratégicos e deste modo permitir um crescimento e melhoria sustentado a longo prazo. O potencial humano (“capital intelectual”) e inovação, através da capacidade dos sistemas e tecnologias de informação, permitem criar valor. Kaplan e Norton (1992) defendem que apenas através da capacidade para lançar novos produtos, é que uma empresa se pode inserir em novos mercados e aumentar receitas e margens.

Kaplan e Norton (2004) sugerem que o período de uma mudança sustentável de uma organização deve ser acompanhado de um **Mapa estratégico**, que destaca as relações de causa-efeito do *BSC* e confere estabilidade à reorganização. Os autores acabam por afirmar: “Mapas estratégicos e *BSC* ajudam as organizações a traduzir, comunicar e medir as suas estratégias.” (Kaplan & Norton, 2008, p.6). O mapa estratégico simplifica a complexidade da estratégia e representam a fundação do *BSC* (Kaplan & Norton, 2004; Lueg & Julner, 2014) e como criar valor.



**FIGURA 6** Exemplo de um Mapa estratégico (Azeitão, J., 2010)

A volatilidade do meio ambiente externo implica uma rápida capacidade de adaptação durante o processo de mudança organizacional, sendo a conexão da estratégia à ação a chave para esse sucesso (Comacchio, A. *et al*, 2017). Um mapa estratégico bem estruturado aumenta o *commitment*, diminui a resistência e acima de tudo facilita a comunicação. A escolha dos instrumentos de controlo corretos para a medição da performance da organização tornou-se fundamental para a implementação da estratégia. O *BSC* pode ser visto como um mapa de mudança dinâmico, embora nem sempre a comunicação seja fluída entre o topo estratégico e o corpo operacional (Lueg & Jakobsen, 2014). A apresentação da estratégia a todos os envolvidos pode ser a solução

para este problema, sendo a comunicação o elo de ligação entre os mapas estratégicos e o *BSC*. A importância de uma liderança democrática em detrimento de uma autocrática promove um impacto positivo em todos os aspetos de eficiência medidos pelo *BSC* (Miloloza, 2016).

Porém, sem uma comunicação desta estratégia aos funcionários não permite um envolvimento dos mesmos (Kaplan, 2010). A estratégia não pode ser implementada se não for compreendida (Kaplan & Norton, 2001) e traduz-se diretamente nos resultados a longo prazo (Hoque, 2013). De salientar, que o mapa estratégico permite a identificação de possíveis *gaps* entre a formulação da estratégia e a execução, detetando falhas no *BSC*, conectando a gestão de topo com a da linha da frente. A comunicação da estratégia do topo para os gestores do nível intermédio e os funcionários deve ser compreendida e interiorizada (Kaplan, 2010). Deste modo, permitiu que o *BSC* deixasse de ser meramente um sistema de medição da performance e assumisse um papel mais inovador na nova gestão estratégica (Kaplan & Norton, 2004).

Concluindo, o *BSC* assume um papel de gestão estratégica nas organizações, conectando os indicadores de desempenho à estratégia, clarificando as relações causa-efeito ao permitir orientar o controlo operacional à visão estratégica e deste modo uma perspetiva abrangente de todos o sistema. Todavia, alguns autores (Norreklit, 2000 e 2003) evidenciam importantes lacunas no *BSC*, tais como a ausência do fator tempo e que uma vez medidos os *benchmarks*, estes podem variar ao longo do tempo. Outro ponto de discórdia, refere-se à perspetiva dos funcionários e a desvalorização da cultura organizativa, em que a contribuição dos mesmos nem sempre é valorizada ou sequer considerada (Atkinson, 2006; Wicks, A. & Clair, L. 2007). Peter Drucker (1954) defendia que todos os empregados deveriam ter objetivos de performance pessoais devidamente alinhados com a estratégia da empresa (Kaplan, 2010). Além destas limitações foram identificadas mais duas: a estrutura do *BSC* é demasiado focada numa filosofia de gestão, baseada sobretudo em controlo (métricas objetivas) em detrimento do *commitment*; e enfatiza a necessidade de *trade-offs* (compromissos) para resolver os problemas, em prol de soluções *win-win* (Wicks, A. & Clair, L. 2007).

## 2.4 Centros de responsabilidade (CR)

Os centros de responsabilidade são estruturas intermédias de gestão que permitem a descentralização da tomada de decisão e aplicação de instrumentos de gestão, de forma a obter melhores resultados, através de indicadores de avaliação de desempenho.

A descentralização permite uma maior flexibilidade e apoio à inovação, em detrimento das culturas direcionadas para procedimentos e falta de transparência. O enfoque dado ao *accountability* direciona a cultura organizacional para uma gestão participativa com prestação de contas e responsabilização pelos resultados. Por outro lado, liberta a gestão de topo no envolvimento das tarefas diárias e permite centrarem-se no planeamento das decisões estratégicas (Jordan *et al*, 2015).

Contudo, de salientar que uma gestão assente numa estrutura descentralizada apresenta algumas desvantagens, nomeadamente a necessidade de uma regulação interna, de forma que as decisões sejam tomadas em prol dos objetivos globais da Organização (convergência) e não somente para benefício da própria unidade em detrimento de outras unidades e da empresa no seu todo. Outra desvantagem de uma estrutura descentralizada consiste nos diferentes serviços que são comuns às várias unidades, nomeadamente os recursos humanos, financeiro e aprovisionamento. Quando centralizados traduzem-se em custos inferiores do que vários serviços distribuídos por cada unidade da Organização (Drury, 2004).

Por fim, a descentralização pode levar a uma “falsa” perda de controlo por parte da gestão de topo, ao delegar a tomada de decisão para hierarquias inferiores. Porém, a delegação de competências não significa necessariamente delegar o poder de controlar os resultados bem como as tarefas estão a ser executadas.

Os centros de responsabilidade promovem o alinhamento estratégico, clarificando a missão e objetivos de cada unidade da empresa. São órgãos de gestão, que sob chefia de um responsável, asseguram a realização de um conjunto de objetivos (resultados) alinhados com os da empresa (Jordan *et al*, 2015). Como tal, pressupõe a existência de gestão por objetivos com respetivos planos de ação, de forma que os meios utilizados correspondam aos resultados esperados e deste modo, permita estabelecer um plano de incentivos que motivem os responsáveis no cumprimento dos seus objetivos. A

existência de estruturas descentralizadas que deleguem a autoridade e simultaneamente permita a responsabilização é outro critério para existência de centros de responsabilidade. A delegação de competências a gestores intermédios confere-lhes mais autonomia e responsabilidade, o que se reflete na motivação e dedicação no desempenho da função (Young, 2008). O objetivo de qualquer empresa que opere com centros de responsabilidade é atingir os objetivos (**eficácia**), com o mínimo de recursos utilizados (**eficiência**).

Existem várias classificações consoante as referências bibliográficas. De acordo com os autores *Jordan et al* (2015) existem três tipos de centros de responsabilidade:

- ✓ **Centros de custos ou de despesa** – o gestor decide sobre os meios que financeiramente se traduzem em custos (sobre a utilização de recursos), sem qualquer controlo nem responsabilidade sobre resultados ou investimentos feitos. Neste tipo de centro, os recursos (inputs) são medidos em termos monetários mas a produção (output) não o é.
- ✓ **Centro de resultados** – o gestor decide sobre meios que se traduzem financeiramente em rendimentos e gastos. Neste tipo de centros as decisões dos responsáveis são orientadas para a otimização dos resultados. A definição de preços de transferência interna permite que os bens e serviços possam ser transacionados dentro da empresa, enquanto uma prestação interna entre centros de responsabilidade. A principal diferença entre os centros de resultados e de custos é a possibilidade de nos primeiros, permitir medir os outputs em termos financeiros e comparar com os custos de recursos utilizados. A definição de centros de resultados permite a descentralização e a delegação de autoridade não só ao nível do consumo ou utilização de recursos, como também na forma como se geram os rendimentos.
- ✓ **Centro de investimento** – o gestor decide sobre meios que se traduzem financeiramente, para além dos rendimentos e gastos, sobre o investimento líquido (ativo económico) afeto ao centro. Logo, o gestor é responsável pelos custos, resultados e níveis de investimento realizados dentro do centro, assim

como dispõe de autonomia para tomar decisões sobre ativos e passivos relacionados com o exercício das suas competências. As medidas de desempenho mais utilizadas neste tipo de centros são o *ROI* (*Return on Investment*) e o resultado residual (margem de contribuição residual e EVA).

O *ROI* que consiste na taxa de rendibilidade dada pela margem de contribuição sobre o investimento apresenta vantagens e desvantagens. Relativamente às desvantagens temos a referir:

- As decisões que incrementam o *ROI* podem baixar o resultado económico e prejudicar os interesses da empresa;
- Privilegiar a “gestão” do indicador em detrimento dos interesses da empresa;
- Não é o mais adequado para medir ou comparar a *performance* dos vários centros dentro da mesma empresa visto tratar-se de um valor relativo, logo não são expetáveis taxas de rendibilidade iguais nos centros de investimento;
- Não pode ser aplicado a centros de investimento com ativos económicos negativos, nem a centros de resultados ou de custo;
- Pressupõe-se que diferentes tipos de ativos têm de gerar rendibilidade semelhante;
- Pode gerar conflitos entre vários centros.

Quanto às vantagens, o *ROI* é indicado como um indicador fiável da *performance* financeira, nas seguintes situações:

- Permite refletir todos os fatores que influenciam a situação financeira do centro;
- Permite comparar centros de investimento da mesma empresa ou de outras empresas do sector e ter uma perspetiva do centro com outras alternativas de investimento;
- Permite comparar com a taxa de custo do capital (dado em percentagem).

Os centros de investimento têm vindo a ser maioritariamente avaliados em termos financeiros pela **Margem de Contribuição Residual** (MCR) e mais recentemente pelo *EVA* (*Economic Value Added*). A MCR procura saber qual o valor absoluto da real contribuição do centro de investimento para os resultados da empresa, com base nos objetivos previamente estipulados. Para facilitar o processo de tomada de decisão, várias empresas optaram por utilizar o *EVA*, de forma a medir o valor criado ou

destruído para os acionistas e gerir ativos tangíveis e não tangíveis, numa perspetiva de longo prazo (Jakub *et al.*, 2015).

A **MCR** (margem de contribuição residual) corresponde ao Resultado Operacional antes de impostos deduzidos do custo do capital. O **EVA** corresponde ao Resultado Operacional após impostos deduzido do custo do capital<sup>1</sup>, isto é, mede a diferença entre o retorno do capital e o custo desse capital. Logo, a MCR permite avaliar a contribuição do negócio para o valor, independentemente da situação tributária em que a empresa se encontra, enquanto que o **EVA** está direcionado para a criação de valor para o investidor e considerar o custo total do capital e não somente nos juros (Jordan *et al.*, 2015). Um **EVA** negativo significa que a empresa não acrescenta valor para o acionista, ou seja, não tem capacidade para gerar o suficiente para remunerar os capitais próprios exigido pelos acionistas e sobrepor ao custo de oportunidade. Ao passo que um **EVA** positivo indica criação de valor para os acionistas. Deste modo, o **EVA** pode ser utilizado para comunicar a performance da empresa tanto externamente como internamente.

Uma das vantagens do **EVA** e **MCR** é alinhar os interesses dos gestores com os interesses dos donos da empresa, através da criação de um sistema de incentivos e recompensas (Rodrigues, J. *et al.*, 2009). A descentralização e responsabilização dos gestores pela utilização dos recursos facilitam a concretização dos objetivos estipulados e deste modo, motivar o crescimento sustentado do valor criado (Rocha, J. 2015). Por outro lado, apesar do **EVA** expressar a contribuição de cada centro para a criação de valor e permitir uma maior objetividade nos sistemas de incentivos pode gerar conflitos entre os vários centros e colocar em causa a convergência de objetivos. Por um lado, os donos da empresa procuram maximizar o valor criado e procuram nos gestores a tomada de decisão nos melhores sectores com **MCR** positiva.

---

<sup>1</sup> Taxa de custo de capital (k%) é a taxa de custo ponderada entre o custo de oportunidade dos capitais próprios e a taxa de juro pela respetiva estrutura de financiamento. Deve ser definida em termos standard e de acordo com a estrutura financeira da empresa, através do custo passivo remunerado e da exigência de rentabilidade dos donos da empresa (custo de oportunidade) dos capitais próprios.

Em contrapartida, os gestores procuram que os seus centros de investimento aumentem os resultados e como tal, o seu sistema de recompensas e incentivos. Esta dicotomia pode gerar conflitos de interesses, caso o detentor de capital não elabore um plano de recompensas justo e equilibrado. Outra limitação da utilização do *EVA* prende-se com a criação de valor financeiro a curto prazo e perder a perspetiva de valor a médio e longo prazo. Ou seja, tomar decisões precipitadas para a redução de custos ou minimizar o nível de ativos utilizados poderão refletir-se no futuro do desempenho da empresa, o que pode negligenciar a qualidade dos produtos e serviços, assim como, o desenvolvimento de novos produtos, a qualificação com ações de formação dos recursos humanos, o desenvolvimento de novos produtos e a fidelização e satisfação dos clientes. Estas medidas de “contenção” imediatas podem ser pesarasas na imagem e futuro da empresa e devem balanceadas na hora de tomada de decisões.

A utilização do *EVA* permite que os indicadores financeiros do BSC sejam mais fidedignos, atendendo ao valor criado. Pretende-se medir o valor financeiro nas restantes perspetivas além da financeira, como é o caso da rendibilidade do cliente (perspetiva de mercado) ou da rendibilidade de projetos (perspetiva de processos).

Como tal, é importante distinguir a diferença entre centros de investimento e uma empresa e que esteja em conformidade com as ações dos gestores, nomeadamente em:

- a) *“Ao nível dos objetivos, porque num centro de investimentos os seus objetivos estão condicionados e devem convergir com os objetivos globais da empresa, enquanto esta última tem liberdade na sua definição;*
- b) *Ao nível dos recursos financeiros, porque as decisões de financiamento são levadas a cabo pela empresa na sua globalidade estando fora do âmbito das decisões de cada centro de investimentos;*
- c) *Ao nível dos recursos humanos, na medida em que as decisões devem subordinar-se à política geral da empresa.”* (Jordan et al., 2015: 335)

A definição dos centros de responsabilidade permite não só a fixação de objetivos de forma descentralizada, como avaliar se a realização dos mesmos está a ser cumprida.

O modelo de avaliação do desempenho dos gestores deve seguir a estratégia da empresa, embora destacar que os resultados dependem sobretudo das pessoas, do seu grau de envolvimento e motivação, das suas competências e saber e que a cultura organizacional e proatividade devem promover uma melhoria contínua para que os resultados se reflitam a médio/ longo prazo. Como tal, a avaliação de desempenho deve estar diretamente relacionada com o sistema das recompensas (definição de prémios e incentivos) e em convergência com a realização dos objetivos da organização (Jordan *et al.*, 2015).

As operações realizadas dentro da própria empresa devem ser consideradas um “output” de um centro de responsabilidade e um “input” de outro, originando a definição de um preço designado por **Preços de transferência interno** (PTI) (Rodrigues, 2009). Como tal os PTI’s fazem parte integrante de uma gestão por centros de responsabilidade, visto estarem interligados e definem a forma de transação de serviços e/ou produtos. É fundamental um bom relacionamento de forma a evitar conflitos e rivalidades, o que pressupõe o respeito pelos seguintes pressupostos: existência de um produto ou serviço identificado como necessário e apto para a organização; condições para um mercado interno, com o estabelecimento de preços de transferência interna referenciais para cada tipo de produto; liberdade de escolha dos produtos e/ou serviços; e uma gestão eficiente do centro com intuito de obter resultados crescentes (Anthony *et al.*, 2014; Jordan *et al.*, 2015).



**Fonte:** Construção do autor

**FIGURA 7** Princípios a seguir na conceção de um sistema de PTI's

Deste modo, os PTI devem orientar as decisões dos gestores com o alinhamento estratégico da empresa, com base numa avaliação de desempenho justa e assertiva com os objetivos globais. Por norma, os PTI's são fixados preferencialmente com base no preço de mercado, ou por custos pré-determinados caso não exista um preço de mercado pré-definido à partida.

O desempenho está diretamente relacionado com os preços estipulados, o que acaba por afetar o comportamento e desempenho dos gestores dos centros, sendo um instrumento adequado para a determinação do sistema de recompensas e incentivos.

A implementação desta ferramenta de gestão deve obedecer regras estritas e conhecidas por todos os colaboradores, de forma a evitar conflitos internos na Organização e que melhor atenda os objetivos globais e alinhados com os interesses dos detentores de capital.

Os sistemas de recompensas deveriam premiar os gestores pelos resultados e sobretudo pela sustentabilidade dos mesmos a médio e longo prazo e, não somente no imediato (Rodrigues, J. *et al.*, 2009).

Concluindo, os centros de responsabilidade pressupõem um sistema de avaliação de desempenho criterioso, com o intuito de motivar e diferenciar de forma justa os profissionais e colaboradores, a partir de uma política de incentivos à produtividade, em detrimento de uma política de “punição”, a partir de objetivos tangíveis.

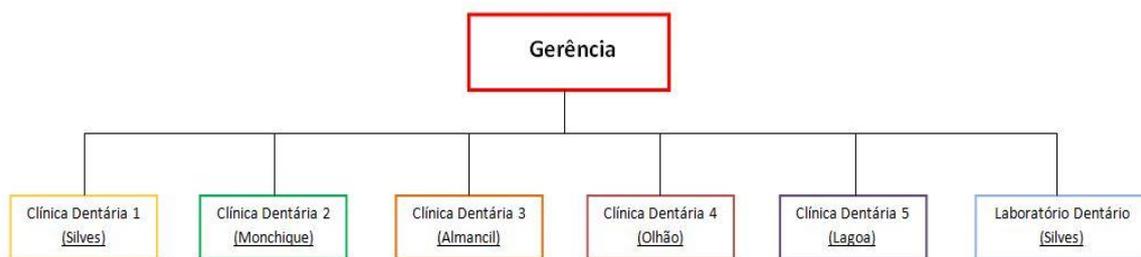
### III. APLICAÇÃO PRÁTICA

#### 3.1 A Empresa

Nos capítulos seguintes procede-se à apresentação da empresa em estudo, desde a sua conceção até à situação atual e os desafios a que se propõe, com o inteiro alinhamento na missão, visão e valores estratégicos.

##### 3.1.1 Apresentação

A empresa em análise tem atividade privada na área da medicina dentária, composta por 5 clínicas dentárias e 1 laboratório dentário, localizados no Algarve (figura 8). A empresa tem 14 anos de existência (Novembro de 2005), embora somente nos últimos 5 anos tenha havido expansão com a abertura de 3 novas clínicas dentárias.



**Fonte:** Construção do autor

**FIGURA 8** Estrutura da empresa

A cultura organizacional predominante é do **Modelo dos Recursos Humanos**, coexistindo em boa parte com o Modelo dos Sistemas Abertos. Valores como a implicação humana, coesão moral, valorização dos recursos humanos e formação predominam neste tipo de modelos, onde ainda se verifica uma tendência para a expansão, com a criação de novos contactos potenciadores de negócios futuros.

Nesta empresa o trabalho e as tarefas são organizados como uma **burocracia profissional**, ou seja, os mecanismos de coordenação caracterizam-se pelo ajustamento mútuo e standardização das qualificações. Com isto quer-se dizer que está centrado nas **competências core** dos profissionais (especialmente, nos médicos dentistas), a decisão das abordagens a efetuar nos pacientes e a trajetória que estes têm nas consultas de medicina dentária. O foco de decisão está no centro operacional, e o tipo de hierarquia é horizontal. Ao nível do laboratório dentário, os mecanismos de coordenação são distintos, com uma supervisão direta mais aprofundada das tarefas e standardização dos processos de trabalho. O tipo de trabalho é mais semelhante a uma tecnoestrutura de apoio ao centro operacional e serve de apoio às unidades clínicas.

Recentemente a empresa procurou **parcerias estratégicas** com o Grupo Hospitalar de Loulé, com a abertura das novas unidades em Olhão e Almancil.

Presentemente a empresa já conta com um efetivo de 19 funcionários e 14 prestadores de serviços, entre os quais 11 médicos dentistas, 2 higienistas orais e 1 contabilista, atuando nas seguintes áreas:

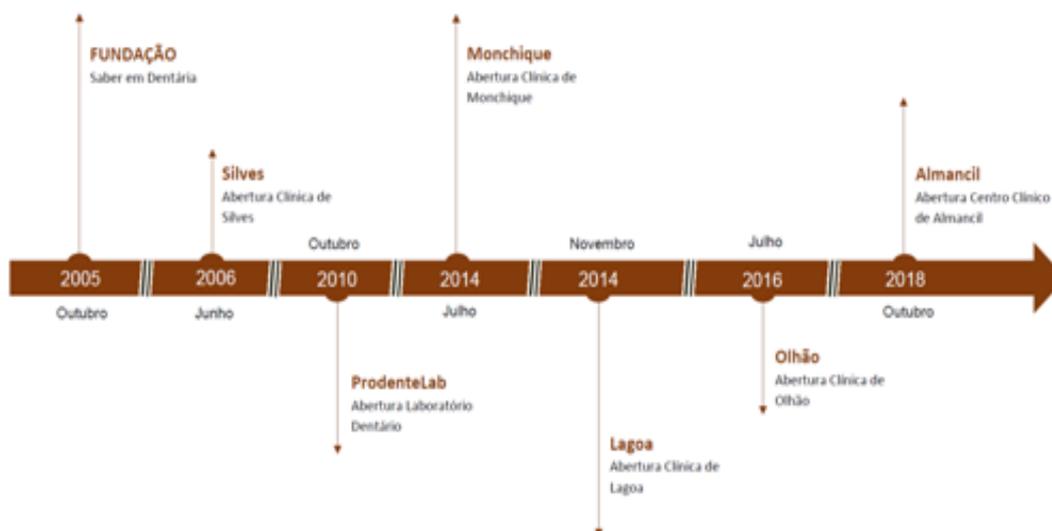
**QUADRO I** Efetivo e Prestadores de Serviço em 30/09/2019

Efetivo		Prestadores de Serviço		Total
Sócios-Gerentes	2	Médicos-dentistas	11	
Administrativa	1	Higienistas orais	2	
Gestora de pacientes	1	Contabilista	1	
Assistentes dentárias	5			
Técnicos de prótese	9			
Motorista (estafeta)	1			
<i>Total</i>	<b>19</b>	<i>Total</i>	<b>14</b>	<b>33</b>

**Fonte:** Construção do autor

Trata-se de uma empresa jovem e dinâmica no sector a ganhar quota de mercado e que já passou por várias etapas, nomeadamente a de desenvolvimento e crescimento, conforme resumidamente se apresenta na figura seguinte:

### Evolução Histórica



Fonte: Construção do autor

FIGURA 9 Evolução histórica da Empresa

Sendo uma pequena empresa (PME), com diferentes áreas geográficas de atuação procura-se uma estratégia de descentralização, favorecendo a proximidade com o cliente e com os próprios colaboradores.



Fonte: Construção do autor

FIGURA 10 Área geográfica de atuação da Empresa

Atualmente a empresa redefiniu a sua estratégia e procura um processo de maturação e consolidação, com vista à estruturação e conceção de processos internos que permitam a monitorização dos objetivos propostos. Como tal, definiu a sua missão, visão e valores estratégicos, pressuposto fundamentais para a respetiva implementação no mercado de trabalho.

### **3.1.2 Missão, Visão e Valores estratégicos**

A **Missão** da organização é a disponibilização de cuidados de saúde dentários diferenciados e de qualidade na região em que se insere, satisfazendo as necessidades básicas e sociais dos colaboradores e utentes, através de uma diferenciação tecnológica ao nível das áreas de Ortodontia e Implantologia (**Visão**) e tendo como base de apoio um laboratório dentário próprio, devidamente equipado, para dar suporte às clínicas que constituem a organização (**Valores Estratégicos**).

#### **Missão**

Prestar cuidados de saúde dentários de excelência, com qualidade e eficiência, concomitantemente com uma ação de Responsabilidade Social, traduzindo numa confiança na organização, quer para os clientes quer para os colaboradores, contribuindo para a sustentabilidade a longo prazo num mercado cada vez mais competitivo.

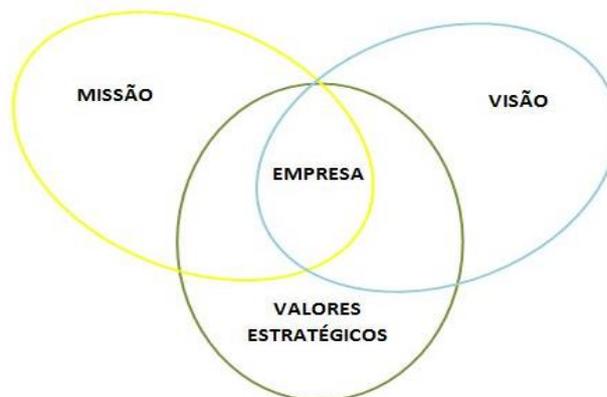
#### **Visão**

Ser reconhecido como um centro de referência na região do Algarve na área da Medicina Dentária, com especialidades diferenciadas, a partir do desenvolvimento de serviços eficientes e inovadores, com base numa gestão sustentada e alinhada com a satisfação dos colaboradores e utentes.

## Valores estratégicos

A Organização tem como base os seguintes valores:

- ✓ *Qualidade*, quer nos níveis de serviços prestados, quer na segurança dos utentes e dos prestadores, procurando satisfazer as necessidades da comunidade tanto no atendimento como no prazo, moral ou ética, com a respetiva adequação dos custos.
- ✓ *Integridade e Ética* em todas as decisões e ações tomadas, com destaque para a excelência profissional e respeito pela integridade científica, assim como o respeito pelo Ser Humano como um todo, como parte integrante e direitos iguais na sociedade.
- ✓ *Liderança*, procurando alinhar conhecimentos e objetivos com a concretização de projetos de interesse comum.
- ✓ *Inovação e Formação*, promovendo o desenvolvimento das competências dos colaboradores, fundamental nas organizações de saúde, que devem ser a base do conhecimento, da inovação e da transformação.
- ✓ *Respeito pelo ambiente*, como parte integrante da saúde individual e coletiva do Ser Humano.



**Fonte:** Construção do autor

**FIGURA 11** Missão, Visão e Valores estratégicos da empresa

### 3.1.3 Diagnóstico da situação Atual e Desafios

A concorrência agressiva do mercado em que opera a Empresa na prestação de serviços dentários, requer uma adaptação e diferenciação constante. Em última instância, a percepção de criação de valor para o cliente é o fator crítico de sucesso.

Tendo em consideração que a empresa opera em dois mercados distintos, nomeadamente na prestação de serviços dentários (clínicas dentárias) e no fornecimento de próteses dentárias para as mesmas clínicas e outras a operar no mercado (laboratório dentário), a estratégia de atuação pode ter ligeiras variações.

A capacidade de resposta da empresa tem sido colocada à prova, nomeadamente em aspetos fundamentais como:

1. A intensificação da concorrência, resultante do surgimento de novas clínicas e laboratórios dentários;
2. O aumento do nível de exigência por parte dos clientes;
3. O aumento significativo do custo do material e gasóleo (serviços de deslocação às clínicas);
4. As crescentes dificuldades nas cobranças e créditos concedidos;
5. A falta de recursos humanos especializados (técnicos de prótese e médicos dentistas especializados).

Para se adaptar às constantes dificuldades a empresa procurou uma reestruturação, com base em dois objetivos fundamentais:

1. Conceção de um sistema de medição do desempenho organizacional com base em indicadores financeiros e não-financeiros, com a criação de diversos centros de responsabilidade mais direcionados para os resultados e a sua eficiência;
2. Criação de valor para o cliente.

Esta reestruturação passou essencialmente por:

- a) Aposta na qualificação e formação do quadro efetivo e prestadores de serviços;
- b) Investimento considerável na tecnologia (equipamentos) e instalações;
- c) Melhoria dos processos e monitorização dos mesmos;
- d) Implementação de práticas de gestão recentes com base na estratégia implementada, através da implementação de um sistema de controlo de gestão mais efetivo e rápido.

Relativamente ao futuro e ao crescimento desmesurado dos profissionais de saúde desta área, assim como a ausência de controlo por parte da OMD (Ordem dos Médicos Dentistas) das tabelas de preços das seguradoras, advém-se tempos inconstantes onde a quantidade tende a prevalecer à qualidade. Vislumbra-se assim, um desafio de adaptação por parte das PME a esta nova realidade. As medidas tomadas que sejam em função do cliente, dar a conhecer a qualidade do serviço para que a sua escolha informada permita-o escolher de forma livre e consciente.

### **3.2 Conceção do sistema de controlo de gestão**

Da revisão da literatura efetuada conclui-se que, o sistema a implementar deverá assumir um papel de instrumento de gestão estratégica que permita ligar a prática à visão e estratégia da empresa. Como tal, o acompanhamento do desempenho pode ser através das quatro perspetivas definidas, que permitem aos gestores compreenderem melhor a estratégia e os respetivos fatores críticos de sucesso, através da definição de indicadores apropriados e tomar decisões com planos de ação apropriados, a partir da criação de estruturas descentralizadas, os centros de responsabilidade.

A opção pela escolha do BSC para a empresa em detrimento dos demais modelos de controlo de gestão, tal como o *Tableau de Bord* (TDB), prende-se pela restrição mais limitativa do último. O TDB embora seja um instrumento de informação rápido apresenta uma perspetiva de curto prazo. Enquanto que o BSC impulsiona novas estratégias, estruturadas de forma integrada sob quatro perspetivas, alinhando as decisões para a criação de oportunidades de crescimento baseadas no aumento do valor dos produtos e serviços para o cliente, interligando a estratégia de longo prazo com as

ações de curto prazo. Logo, o BSC estabelece um equilíbrio entre as medidas financeiras e não-financeiras, considerando relações de causalidade entre as quatro perspetivas referidas, gerando um encadeamento de ações e decisões interligadas, com vista ao cumprimento da estratégia.

Para a realização do presente trabalho, usufruindo da proximidade das funções profissionais do autor à gestão de topo da empresa, foi possível na construção da proposta de BSC definir quais os objetivos estratégicos da organização, as iniciativas necessárias e indicadores que permitam avaliar o sucesso da empresa, quantificando e medindo o seu desempenho ao longo do tempo.

Deste modo, neste capítulo serão apresentados os objetivos e planos de ação estratégicos divididos pelas quatro perspetivas definidas pelo BSC que servirão de linha orientadora para a empresa em causa conduzir os seus resultados, tendo em vista a concretização da estratégia. Em resumo, será apresentado o Mapa Estratégico que representa de forma global os objetivos e respetivas correlações entre as diferentes perspetivas do BSC.

Por fim, são descritos os diferentes tipos de centros de responsabilidade, com os seus objetivos próprios para os quais estão orientadas as suas atividades, assim como a delegação de poderes e eleição de um chefe para cada.

### **3.2. 1 Instrumentos técnicos – BSC:**

#### **3.2.1.1 Visão da Empresa**

Para a conceção de um BSC, o primeiro passo é a definição da missão e da visão da empresa, aquilo que deseja ser no futuro, como definido anteriormente.

O propósito da empresa em questão é ser reconhecido como líderes na prestação de serviços dentários na região do Algarve, proporcionando aos clientes satisfação e excelência em cuidados médico-dentários. Simultaneamente, valorizando e satisfazendo as necessidades e espírito de equipa dos nossos colaboradores e contribuindo para um papel útil na comunidade em que estamos inseridos.

### 3.2.1.2 Objetivos estratégicos e Iniciativas

Tendo em consideração as necessidades e motivações manifestados pela administração da empresa, foram identificados os seguintes **objetivos estratégicos e iniciativas** para a implementação do sistema:

✓ **Perspetiva financeira:**

A proposta de BSC adaptada à empresa de prestação de serviços médico-dentários tem como objetivo financeiro, o aumento da faturação anual em 20% entre os anos de 2019 e 2020, com recurso à implementação das iniciativas apresentadas no quadro II, com base nos seguintes objetivos estratégicos:

- O aumento da rentabilidade;
- O aumento do valor da empresa;
- O crescimento do volume de negócios;
- A diminuição do risco financeiro.

Relativamente às iniciativas para os objetivos definidos:

- Racionalização dos custos internos (Criação de processos *BackOffice*);
- Melhoria da relação custo e produtividade;
- Penetração em novo mercado (Aquisição de nova Clínica noutra ponto estratégico do Algarve);
- Negociar contratos com clientes a médio/longo prazo.

**QUADRO II** Perspetiva Financeira – Objetivos e Iniciativas para a Empresa

	Objetivos estratégicos	Iniciativas
PERSPETIVA FINANCEIRA	<u>Aumento da rentabilidade</u>	• Racionalização dos custos internos. (Criação de processos BackOffice)
	<u>Aumento do valor para os donos da empresa</u>	• Melhoria da relação custo e produtividade.
	<u>Crescimento do volume de negócios</u>	• Penetração em novo mercado. (Aquisição de nova Clínica noutra ponto estratégico do Algarve)
	<u>Diminuição do risco financeiro</u>	• Negociar contratos (imobilizado/ <i>stocks</i> / crédito) com clientes médio/ longo prazo.

**Fonte:** Construção do autor

✓ **Perspetiva dos clientes:**

Na perspetiva de Clientes, e de acordo com os principais valores da empresa, onde se enumera a Orientação para o Cliente e Satisfação, foram definidos o seguinte conjunto de objetivos e iniciativas estratégicas (Quadro III).

Objetivos estratégicos:

- O aumento da quota de mercado;
- A fidelização dos clientes (pretendidos);
- A melhoria da satisfação dos clientes;
- O aumento de serviços prestados na área da Ortodontia e Implantologia;
- Ser considerado parceiro nas alianças estratégicas.

**QUADRO III** Perspetiva Clientes – Objetivos e Iniciativas para a Empresa

	Objetivos estratégicos	Iniciativas
<b>PERSPETIVA CLIENTES</b>	<u>Aumento quota de mercado</u>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Abertura de novas unidades;</li> <li>• Focar na captação de novos clientes;</li> <li>• Contratualizar serviços de marketing.</li> </ul>
	<u>Fidelização dos Clientes</u>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Cumprir níveis de qualidade dos serviços;</li> <li>• Apresentação de KPI's da Atividade.</li> </ul>
	<u>Satisfação de Clientes</u>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Questionário de satisfação a Clientes;</li> <li>• Cumprimento dos prazos de entrega;</li> <li>• Facilidade na marcação de consultas.</li> </ul>
	<u>Aumento de serviços nas áreas dentárias selecionadas</u>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Registo de serviços diferenciados (Ortodontia e Implantologia) resultado da nossa prestação.</li> </ul>
	<u>Reconhecimento como Parceiro nas alianças estratégicas</u>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Convite para aberturas de novas unidades em co-branding;</li> <li>• Incentivar visitas de clientes às instalações da empresa;</li> <li>• Ser reconhecido como líder pelos fornecedores.</li> </ul>

**Fonte:** Construção do autor

✓ **Perspetiva dos Processos internos:**

De acordo com a visão e valores da empresa, a identificação das atividades e processos permite que o cumprimento dos objetivos de cliente e financeiras sejam cumpridos, sendo esta perspetiva a que carece de mais foco no desenvolvimento do BSC da empresa em análise (Quadro IV).

Foram definidos os seguintes objetivos estratégicos:

- O nível de serviço;
- A liderança pela qualidade;
- A liderança na segurança;
- A gestão eficiente dos recursos;
- O aumento da inovação e produção.

QUADRO IV Perspetiva Processos internos – Objetivos e Iniciativas para a Empresa

	Objetivos estratégicos	Iniciativas
<b>PERSPETIVA DOS PROCESSOS INTERNOS</b>	<u>Nível de serviço</u>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Motivar a mudança de filosofia de produção (qualidade em detrimento de quantidade) e “orientação para o cliente”;</li> <li>• Implementar um Sistema de Qualidade.</li> </ul>
	<u>Liderança pela qualidade</u>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Monitorizar e dar visibilidade da análise da atividade às equipas mensalmente.</li> </ul>
	<u>Liderança na segurança</u>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Certificar qualidade e segurança nos procedimentos. (manual de procedimentos)</li> </ul>
	<u>Gestão eficiente dos recursos (Otimização dos processos BackOffice)</u>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Análise de tarefas BackOffice para identificação de melhorias;</li> <li>• Propostas de gestão administrativa de processos do Cliente;</li> <li>• Melhorar a Gestão de Stocks;</li> <li>• Implementar um sistema de gestão por objetivos.</li> </ul>
	<u>Aumento da inovação e produção</u>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aumentar a automatização nos processos de fabrico; (Laboratório dentário)</li> <li>• Reduzir o número de dias do ciclo de produção;</li> <li>• Aumentar o horário de atendimento ao cliente.</li> </ul>

Fonte: Construção do autor

✓ **Perspetiva de aprendizagem e desenvolvimento organizacional:**

Na perspetiva de aprendizagem e crescimento, orientada para a inovação, foram definidos objetivos e iniciativas estratégicas em dois eixos de ação, nomeadamente, orientados para as Pessoas e Recursos, tendo como objetivos estratégicos os seguintes:

- Melhorar as competências-chave das pessoas;
- Melhorar o ambiente de trabalho;
- Melhorar a comunicação laboral;
- Adaptar a tecnologia às exigências do mercado;
- Promover parcerias estratégicas (já iniciadas com o Hospital de Loulé).

**QUADRO V** Perspetiva Aprendizagem e desenvolvimento organizacional – Objetivos e Iniciativas para a Empresa

	Objetivos estratégicos	Iniciativas
<b>PERSPETIVA APRENDIZAGEM E DESENVOLVIMENTO ORGANIZACIONAL</b>	<u>Melhorar as competências-chave das pessoas</u>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Implementação de Plano de Formação adaptado às tarefas de cada colaborador;</li> <li>• Ações de formação para os colaboradores.</li> </ul>
	<u>Melhorar o ambiente de trabalho</u>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Promoção do trabalho em equipa; (reuniões periódicas)</li> <li>• Reunião geral com iniciativas de Team Building e Ações Solidárias; •Definição de um Sistema de recompensas adequado a cada colaborador.</li> </ul>
	<u>Melhorar a comunicação laboral</u>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Criação de uma rede de comunicação interna;</li> <li>• Criação de Grupos de Trabalho para implementar novas ideias.</li> </ul>
	<u>Adaptar a tecnologia às experiências do mercado</u>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Investimento em <i>software</i> de gestão de clínicas;</li> <li>• Promover aumento da taxa de utilização dos equipamentos.</li> </ul>
	<u>Promover parcerias estratégicas</u>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Alargar a prestação de serviços a mais especialidades. (Fisioterapia e Medicina Geral)</li> </ul>

**Fonte:** Construção do autor

### **3.2.1.3 Fatores críticos de sucesso (FCS)**

A determinação dos FCS consiste na identificação dos fatores determinantes para a realização e sucesso dos objetivos estratégicos. É fundamental identificar o que a empresa sabe fazer bem, em cada perspetiva, para atingir os seus alvos. Deste modo, os FCS não são mais do que variáveis que acrescentam valor aos clientes e que diferenciam dos demais concorrentes na criação desse valor, permitindo criar vantagens competitivas.

Podemos identificar na empresa em questão os seguintes FCS:

1. Qualidade de atendimento atribuída pelos clientes aos serviços e produtos;
2. Rapidez e cumprimento dos prazos de validade (otimização da gestão logística);
3. Oferta de serviços personalizados e de excelência aos clientes, com uma relação de proximidade, confiança e empatia;
4. Relacionamento com os fornecedores (matérias primas e equipamentos);
5. Reputação de solidez financeira;
6. Motivação e competências das pessoas;
7. A imagem e a notoriedade da empresa no seu meio envolvente;
8. A flexibilidade organizacional;
9. O comportamento ético e contributo social da empresa.

### **3.2.1.4 Indicadores de desempenho versus Planos de Ação**

De forma a compreender se os objetivos estratégicos selecionados estão em coerência com os indicadores, metas e planos de ação definidos, criou-se um quadro (Quadro VII) que inter-relaciona todos os parâmetros.

**Quadro VI** Resumo entre as perspetivas do BSC e os indicadores, metas e planos de ação definidos

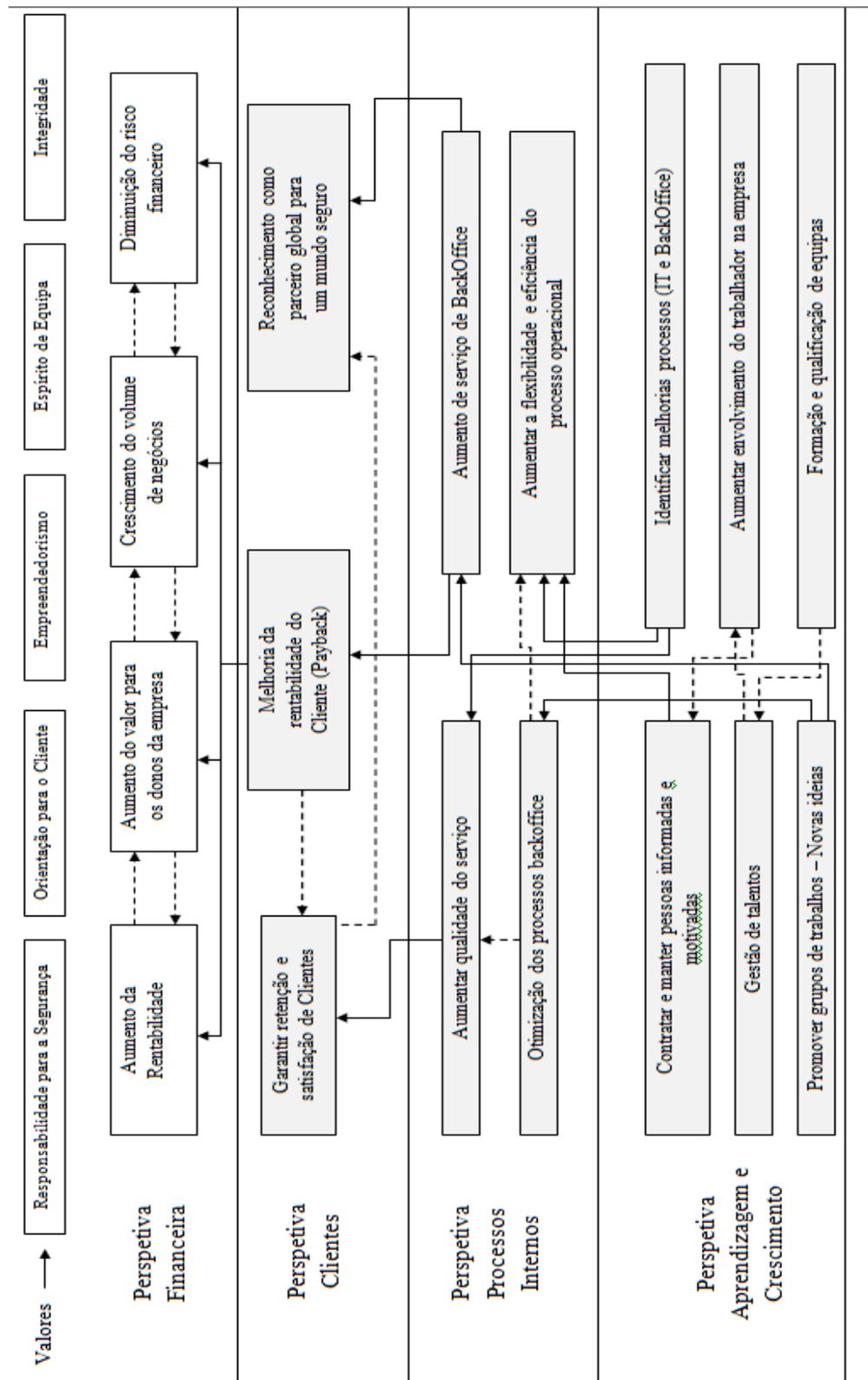
PERSPETIVA	OBJETIVOS ESTRATÉGICOS	INDICADORES	METAS / 1º ANO	PLANOS DE AÇÃO
FINANCEIRA	1) Rentabilidade (Valor para o dono da Empresa)	MCR	Aumentar para 250 000€	Melhorar a utilização dos recursos da empresa
	2) Crescimento	Taxa de crescimento do volume de negócios	Aumentar 20%	Melhoria da relação custo e produtividade; Analisar lucro e break even (mínimo necessário de lucro para suportar custos fixos) por especialidade.
CLIENTES	3) Quota de mercado no Algarve	Ganho de quota de mercado	Abertura da nova unidade	Clinica em novo ponto estratégico Crescimento de turismo no Algarve (Lagos)
	4) Fidelização dos clientes	% de segundas e seguintes consultas	Aumentar 20%	Fortalecer imagem através de campanhas de marketing
	5) Satisfação dos clientes	Índice de satisfação dos clientes (%)	Aumentar 30%	Realizar inquéritos de satisfação (clientes)
	6) Domínio de serviços nas áreas dentárias selecionadas	Nº de casos novos Ortodontia (%) Nº de casos novos Implantologia (%)	Aumentar 20 % o nº de casos novos Ortodontia e Implantologia	Campanhas de marketing para reforçar atributos como "Confiança", "recomendação" e "competência técnica";
PROCESSOS INTERNOS	7) Melhorar a utilização de recursos	Taxa de produtividade das consultas	Aumentar 20% volume de consultas	Controlo do nível de trabalho dos colaboradores e agendamentos
	8) Melhorar relação com os fornecedores	Volume de crédito dos fornecedores	Aumentar 20% volume	Pagamento a fornecedores a 45 dias
	9) Gestão de Stocks	Redução do nível de stock	Diminuir para 30 000€	Controlo de stocks e prazos de validade
	10) Reduzir prazos e lista de espera	Prazo de satisfação de marcação de consultas e execução de trabalhos	Reduzir para 1 semana a lista de espera e 1 dia para entrega de trabalhos	Facilidade na marcação de consultas através dos SI (sistemas de informação)
APRENDIZAGEM E DESENVOLVIMENTO	11) Competência e motivação dos colaboradores	Nº de horas de formação Taxa de absentismo	35h de formação por colaborador; Redução para 10% taxa absentismo	Implementar Plano de formação adaptado às tarefas de cada colaborador Reunião geral com iniciativas de Teambuilding Ações solidárias; Criação de uma rede de comunicação interna
	12) Melhorar o ambiente de trabalho	Nº de horas de reuniões em equipa	Aumentar para 100%	
	13) Aumentar a Investigação e Desenvolvimento	Nº de parcerias no desenvolvimento de produtos e serviços	Estabelecer mais 2 parcerias	Alargar a prestação de serviços a mais especialidades (Fisioterapia e Medicina Geral)
	14) Antecipar as necessidades dos mercados-alvo	Tempo dispendido com os clientes para identificar as suas necessidades (horas/mês)	48 horas/mês	Relações públicas para visitar clientes/ clínicas

Fonte: Construção do autor

### **3.2.1.5 Mapa Estratégico**

Como podemos verificar, o BSC é um instrumento de gestão de controlo que permite integrar um conjunto de objetivos estratégicos, fatores críticos de sucesso e respetivos indicadores de desempenho, que vão alinhar as iniciativas operacionais com os objetivos estratégicos, de acordo com a visão e missão da empresa.

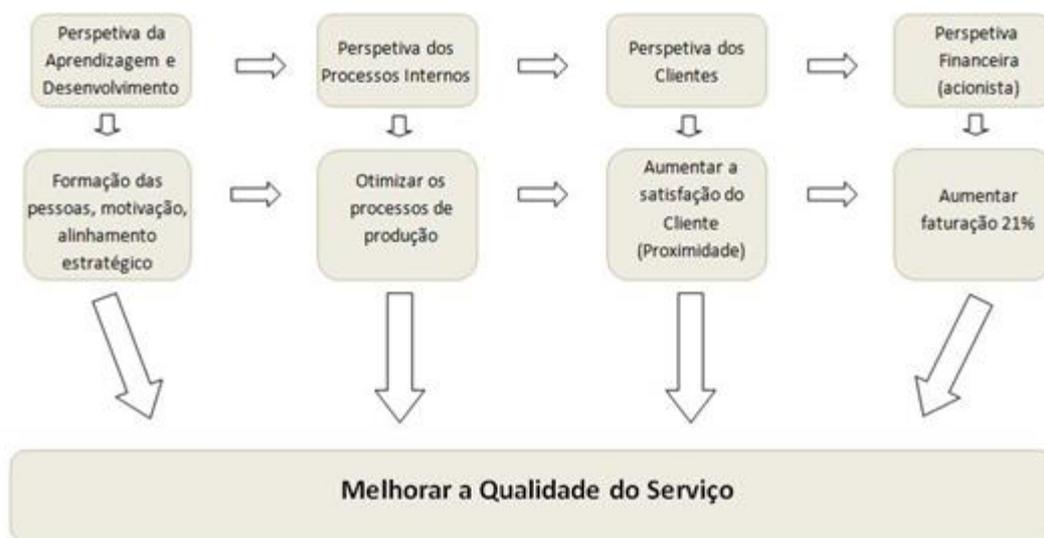
A conjugação das quatro perspetivas do BSC resulta no mapa estratégico onde, pela correlação entre os diferentes objetivos estratégicos de cada perspetiva, é possível aferir a linha orientadora para concretização da estratégia assumida pela empresa em estudo, através da elaboração de um esquema onde se representam as relações causa e efeito.



Fonte: Construção do autor

FIGURA 12 Mapa estratégico da Empresa

A definição da cadeia de relações de causa e efeito depende de vários fatores, nomeadamente dos objetivos principais da empresa. A ordenação das perspetivas nesta empresa tem, em última instância, a criação de valor para o acionista.

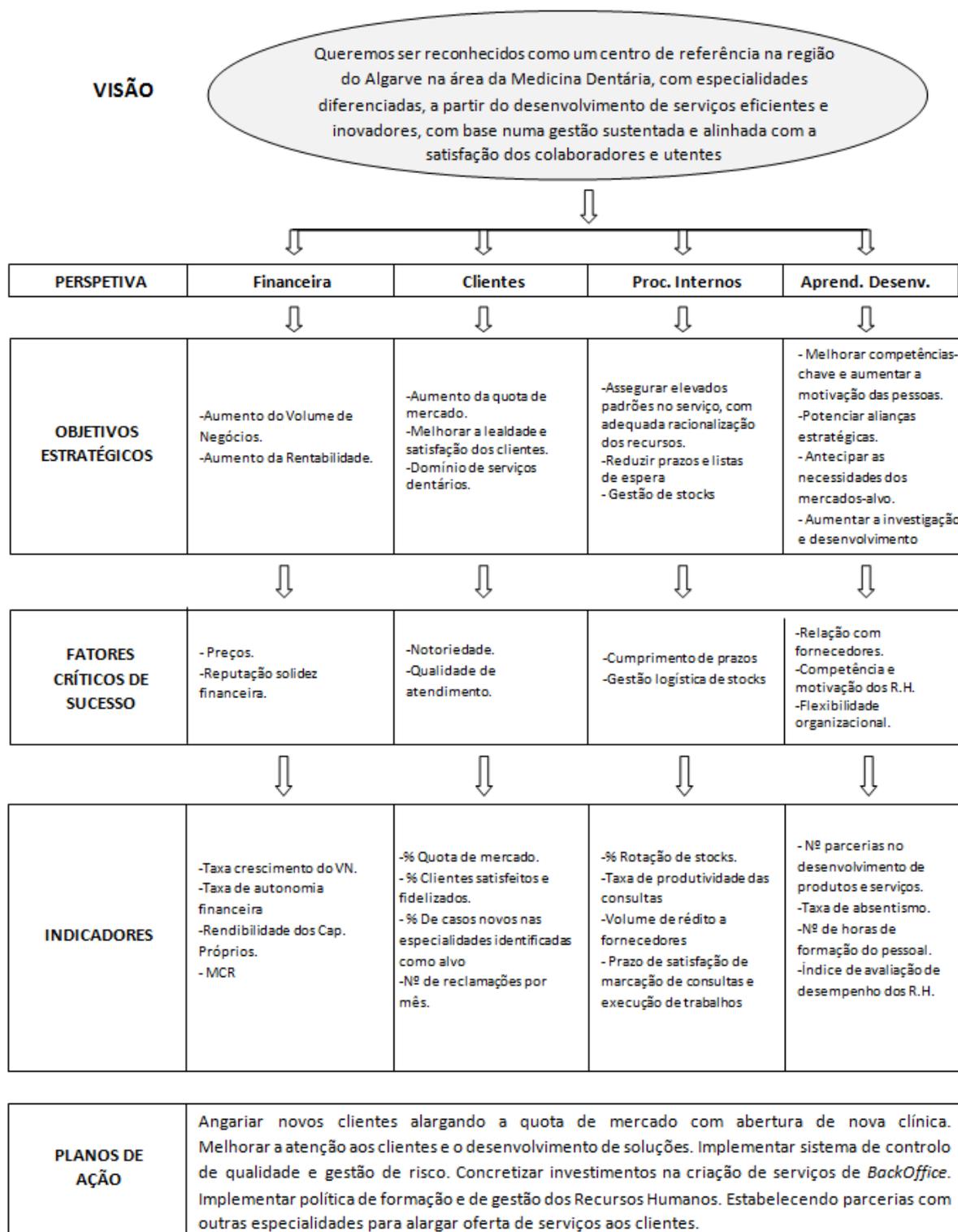


(Adaptado de Jordan et al., 2015)

**Fonte:** Construção do autor

**FIGURA 13** Ordenação das perspetivas na empresa em estudo.

De uma forma sucinta, a construção do BSC pretende recolher informação, com base nos resultados obtidos a partir dos objetivos definidos, de forma a que a estratégia implementada permita a tomada de ações corretivas.



(Adaptado de João Russo, 2006)

**Fonte:** Construção do autor

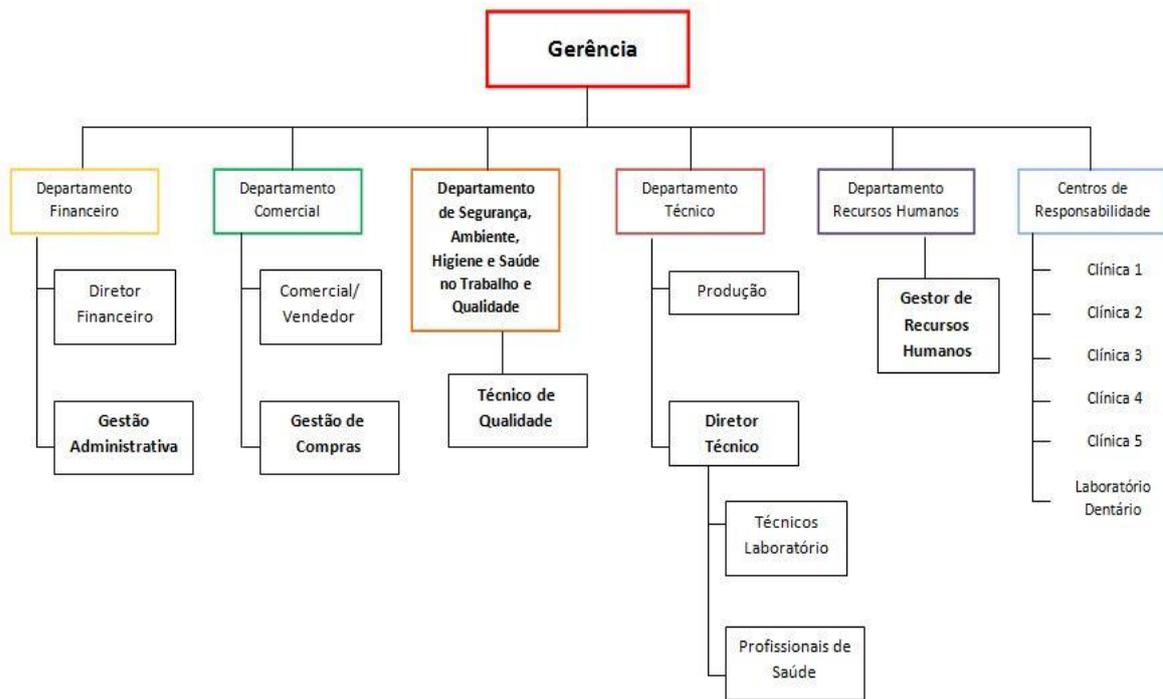
**FIGURA 14** *Balanced Scorecard* da empresa em estudo.

### 3.2.2 Instrumentos comportamentais – BSC:

#### 3.2.2.1 Centros de responsabilidade

A necessidade de criar centros de responsabilidade adequados à estratégia global da empresa, prende-se com a identificação de objetivos próprios que convergem a médio e longo prazo para o sucesso.

A criação dos centros de responsabilidade por cada segmento da empresa, nomeadamente pelas áreas geográficas que a Empresa instalou as clínicas dentárias (Silves, Monchique, Lagoa, Almancil e Olhão) e o laboratório dentário (Silves), permitiu identificar os recursos utilizados por cada centro de responsabilidade, assim como o seu nível de produção (serviços prestados e bens), através da criação de **preços de transferência interna** (PTI) entre os serviços prestados pelo laboratório dentário e as clínicas dentárias da empresa. Contudo sendo esta uma PME, a gestão está centralizada num único responsável (administração), com poder de decisão em todas as áreas. É fundamental, para efeitos de controlo de gestão, a descentralização das atividades de produção, financeira, comercial, entre outras, de forma a identificar o desempenho de cada uma das clínicas e laboratório, que assumem o papel de centros de responsabilidade.



Fonte: Construção do autor

FIGURA 15 Centro de Responsabilidade para os Serviços de Suporte e Técnicos à Prestação de Serviços



Fonte: Construção do autor

FIGURA 16 Esquema representativo dos centros de responsabilidade da empresa em questão

Os PTI's fazem parte integrante de uma gestão por centros de responsabilidade, uma vez que os centros de responsabilidade estão interligados entre si, visto os *outputs* de um fazerem parte dos *inputs* de outro. A existência deste mercado interno “saudável” deve assentar nos seguintes pressupostos: a satisfação dos clientes (neste caso as clínicas dentárias), o estabelecimento de preços de transferência referenciais para cada produto transacionado e a gestão eficiente do centro com vista à obtenção de resultados crescentes para a Organização como um todo. (Anthony *et al.*, 2014)

A identificação dos fluxos de produtos entre o centro de responsabilidade “Laboratório dentário” e os restantes centros de responsabilidade (clínicas dentárias) definiu o PTI do ponto de vista financeiro, a partir de um desconto superior à tabela de clientes externos (15% de desconto adicional sob o valor de tabela em vigor). De referir que o preço da transferência interna do produto foi atribuído com base nos preços de mercado e a partir destes valores, efetuado um desconto adicional para as clínicas dentárias pertencentes ao grupo. O PTI teve em consideração o próprio custo do capital e foi negociado em função dos descontos efetuados às clínicas não pertencentes ao Grupo.

O princípio fundamental é que a escolha do PTI deve ser similar ao preço aplicado a compradores externos, ou ser mesmo inferior ao praticado para se tornar vantajoso a aquisição. O PTI é um instrumento útil para a avaliação de desempenho dentro do contexto empresarial.

Para avaliar o grau de contribuição de cada centro de responsabilidade para a criação de valor da empresa recorreu-se ao conceito de **Margem de Contribuição Residual** (MCR). O seu valor poderá ser positivo ou negativo consoante a função que o centro de responsabilidade desempenha para a estratégia da empresa.

A MCR corresponde ao Resultado Operacional antes de impostos deduzido do custo do capital<sup>1</sup>. O *EVA* (*Economic Value Added*) é o indicador financeiro mais apropriado para a avaliação da *performance* financeira de uma Organização, uma vez que representa a margem positiva ou negativa gerada por uma empresa, após remunerados todos os fatores que lhe estão afetos, sendo a principal diferença com a MCR, a consideração com o gasto de imposto sobre o rendimento. Logo o *EVA* está mais preocupado com o valor gerado para o acionista, sendo a MCR mais apropriada para a medição da *performance* financeira dos centros de investimento e de outros segmentos da empresa (mercados, clientes, negócios, projetos ou outros segmentos analíticos).

Para efeitos de apuramento da MCR de cada centro de resultados da empresa será elaborado o seguinte relatório de *performance* financeira, o qual suporta os montantes que serão apurados em cada um dos centros, bem como o valor a ser inserido no *balanced scorecard*, na perspetiva financeira.

---

<sup>1</sup> O custo de capital resulta da estrutura de financiamento da empresa e incorpora não apenas o custo do capital alheio (juro) como também uma taxa representativa da expectativa de rentabilidade dos donos da empresa (custo de oportunidade) aplicada ao valor dos capitais próprios. Assim, o custo do capital será apurado pela expressão [(taxa de juro \* capital alheio + Taxa custo oportunidade \* capitais próprios) / Investimento económico.], em cada período económico.

<b>RELATÓRIO DE PERFORMANCE FINANCEIRA</b>			
<b>CENTRO de INVESTIMENTOS:</b>	<b>Empresa Medicina Dentária</b>		
Data: 31 / 12 / 2018.			
<b>RUBRICAS</b>	Previsto	Realizado	Desvio
<b>Rendimentos</b>			
Prestação de serviços		494 788,43 €	494 788,43 €
Venda de Produtos acabados		303 520,38 €	303 520,38 €
"Vendas" internas			0,00 €
Outros rendimentos		30 083,10 €	30 083,10 €
<b>Soma dos rendimentos</b>	<b>0,00 €</b>	<b>828 391,91 €</b>	<b>828 391,91 €</b>
<b>Gastos</b>			
Consumo clínico		104 786,23 €	104 786,23 €
Consumo material escritório		3 048,75 €	3 048,75 €
Rendas e alugueres		4 016,23 €	4 016,23 €
Manutenção e conservação		6 540,08 €	6 540,08 €
Trabalhos especializados		97 876,66 €	97 876,66 €
Publicidade e propaganda		2 799,28 €	2 799,28 €
Vigilância e Segurança		133,90 €	133,90 €
Honorários		59 404,91 €	59 404,91 €
Serviços Bancários		520,63 €	520,63 €
Ferramentas e utensílios de desgaste rápido		8 852,73 €	8 852,73 €
Livros e documentação técnica		302,25 €	302,25 €
Eletricidade		4 003,37 €	4 003,37 €
Água		838,83 €	838,83 €
Artigos para oferta		266,63 €	266,63 €
Outros materiais		514,85 €	514,85 €
Combustíveis		9 923,05 €	9 923,05 €
Outros Fluidos		448,78 €	448,78 €
Comunicações		3 664,32 €	3 664,32 €
Deslocações e estadas		8 210,66 €	8 210,66 €
Outros fornecimentos e serviços		2 535,70 €	2 535,70 €
Seguros		3 692,09 €	3 692,09 €
Contencioso e notariado		1 042,78 €	1 042,78 €
Despesas de representação		333,95 €	333,95 €
Limpeza, higiene e conforto		530,92 €	530,92 €
Ordenados e salários		118 480,30 €	118 480,30 €
Subsídios férias e natal		16 897,17 €	16 897,17 €
Encargos sobre remunerações		30 509,03 €	30 509,03 €
Outras remunerações		41 930,28 €	41 930,28 €
Seguros de acidentes de trabalho		1 893,14 €	1 893,14 €
Outros gastos com o pessoal (Higiene e Segurança no Trabalho, Formação, Fardamento)		3 769,42 €	3 769,42 €
Custos de acção social		0,00 €	0,00 €
Perdas por imparidade de clientes		1 730,92 €	1 730,92 €
Perdas por Justo Valor		7 049,12 €	7 049,12 €
Depreciações de investimentos		54 038,96 €	54 038,96 €
Outros gastos e perdas		20 130,40 €	20 130,40 €
<b>Soma dos gastos</b>	<b>0,00 €</b>	<b>620 716,32 €</b>	<b>620 716,32 €</b>
<b>MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO</b>	<b>0,00 €</b>	<b>207 675,59 €</b>	<b>207 675,59 €</b>
<b>Custo do capital (9%)</b>	<b>0,00 €</b>	<b>34 293,86 €</b>	<b>34 293,86 €</b>
<b>MARGEM CONTRIBUIÇÃO RESIDUAL</b>	<b>0,00 €</b>	<b>173 381,73 €</b>	<b>173 381,73 €</b>
<b>ATIVO ECONÓMICO (INVESTIMENTO)</b>			
Dívidas de clientes		81 934,75 €	81 934,75 €
"Stock" médio de material		87 667,80 €	87 667,80 €
Equipamento e instalações		268 149,95 €	268 149,95 €
Dívidas a fornecedores		-46 030,60 €	-46 030,60 €
Dívidas ao Estado		-10 678,98 €	-10 678,98 €
<b>Soma dos ativos económicos</b>	<b>0,00 €</b>	<b>381 042,92 €</b>	<b>381 042,92 €</b>

**FIGURA 17** Relatório resumido da performance financeira da empresa em questão

\* Margem contribuição residual – custo de capital calculado a 9%, visto a empresa não apresentar créditos bancários (sem capitais alheios) e apenas utiliza os capitais próprios.

### 3.3 Discussão de Resultados

Nos capítulos anteriores foi apresentada a proposta de BSC alinhada com a visão, missão e valores da Empresa, onde foram detalhadas as quatro perspetivas que constituem o BSC, assim como o respetivo Mapa Estratégico, a partir da identificação dos centros de responsabilidade da Empresa.

De forma a complementar o Mapa estratégico, foram enumerados os objetivos estratégicos para cada uma das perspetivas do BSC, tendo em consideração os planos de ação a implementar, bem como os parâmetros de monitorização dos mesmos, nomeadamente, os indicadores e respetivas metas.

De acordo com a revisão de literatura do presente trabalho de projeto, serão apresentadas de seguida as respostas às perguntas que resultam de cada uma das perspetivas do BSC proposto, nomeadamente:

#### **Perspetiva Financeira:**

##### “Como somos vistos pelos nossos acionistas?”

Como objetivo financeiro, foi definido o aumento da margem de contribuição residual em 20% entre os anos 2019 a 2021. A definição deste objetivo tem como iniciativa base a redução de custos e uma melhor gestão dos rendimentos e do investimento líquido no negócio. O aumento de quota de mercado, com expansão do grupo a uma zona estratégica do Algarve, promissora no mercado turístico é uma das estratégias para consolidar o mercado-alvo. Por outro lado, a criação de mais processos de tipologia *BackOffice*, irão melhorar o resultado financeiro da organização, tanto ao nível da faturação como por redução dos custos com serviços de *outsourcing* (contratualização de empresas externas para prestação de serviços médico-dentários).

#### **Perspetiva do Cliente:**

##### “Como somos vistos pelos nossos Clientes?”

A Empresa em questão pretende com os objetivos e iniciativas estreitar a ligação com o Cliente, com iniciativas de monitorização transparente da atividade (inquéritos de satisfação, ver Anexo 1), pela apresentação mensal dos *KPI's* da atividade do cliente.

Criando uma imagem sólida no mercado pelo reconhecimento pela qualidade e excelência.

### **Perspetiva dos Processos Internos:**

“Quais os processos em que devemos atuar tendo em vista o cumprimento/satisfação das necessidades dos nossos Clientes?”

Os processos para os quais foi dado destaque estão diretamente relacionados com a otimização do processo interno, através de melhorias internas do processo operacional. A monitorização dos dados em tempo real é um dos principais objetivos deste projeto, dando a conhecer a análise da atividade à equipa de forma periódica. O resultado das iniciativas propostas está alinhado com a prestação orientada para o Cliente, sobretudo na atividade do laboratório dentário, garantindo assim a rentabilidade do nosso Cliente pela atividade/parceria com a Empresa, situação na retenção do Cliente e, também, na melhor rentabilidade interna da Empresa.

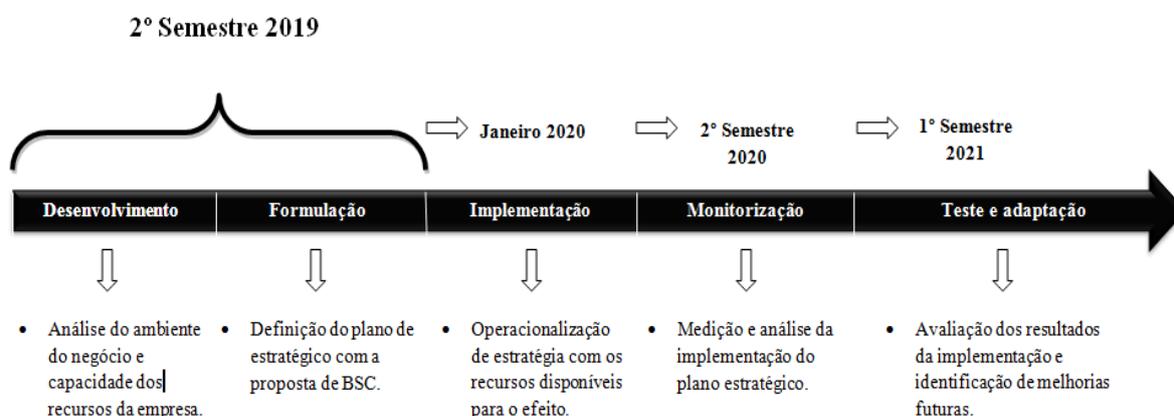
### **Perspetiva de Aprendizagem e Crescimento:**

“Como podemos continuar a melhorar e a criar valor para os nossos Clientes?”

Numa perspetiva de médio/longo prazo, a empresa reconhece que a melhoria contínua da sua atividade deve estar alinhada diretamente com os seus recursos internos, diretamente com os profissionais de saúde e técnicos especializados que, por via do seu reconhecimento e envolvimento na missão e visão da empresa, contribuem para o cumprimento dos objetivos das restantes perspetivas. O reconhecimento profissional do colaborador, o trabalho em equipa, o envolvimento nas decisões de topo permite não somente a identificação de novas prestações de serviços, assim como melhorias de processos e a formação profissional e pessoal (questionários de autoavaliação e de satisfação aos colaboradores, ver Anexos 2 e 3 respetivamente).

O BSC proposto, corroborando com vários autores (Souza, *et al.*, 2013; Jordan, *et al.*, 2015) constitui um incentivo à Empresa para que esta alinhe os objetivos da perspetiva financeira com a estratégia definida, interligando-os com os objetivos das restantes perspetivas e com as medidas a executar, equilibrando os indicadores financeiros com os indicadores não financeiros.

De acordo com Kaplan e Norton (2010), o planeamento e gestão estratégica respeita um ciclo fechado composto por 5 fases principais, já apresentadas no Enquadramento teórico. Como tal, o presente trabalho de projeto cumpre com as duas primeiras fases do ciclo, nomeadamente o desenvolvimento e formulação da estratégia através da conceção de um sistema de controlo de gestão, o BSC apresentado para a Empresa, identificando os respetivos centros de responsabilidade. De acordo com os recursos da Empresa resta planear a execução em ciclo fechado e evolutivo da estratégia adaptada às mudanças e oportunidades do mercado, que resulta no plano de ação seguinte (Figura 18).



(Adaptado de Kaplan e Norton, 1996)

**Fonte:** Construção do autor

**FIGURA 18** Plano de Implementação – Estratégia BSC da Empresa

O plano de implementação acima apresentado cumpre igualmente a necessidade de atualização constante, pelas constantes mudanças e oportunidades do mercado. Para que a estratégia seja executada, deve ser comunicada aos colaboradores da organização de forma periódica, de forma que o alinhamento das suas práticas esteja em sintonia com a estratégia global da empresa, que segue a missão, visão e valores da entidade pelos seus colaboradores no seu quotidiano profissional.

A identificação dos centros de responsabilidade e da contribuição de cada para os resultados da empresa e o valor efetivamente criado, a partir da Margem de contribuição residual, pode contribuir para um maior esclarecimento na fixação de prémios, incentivos e outros benefícios. Por outro lado, não foram efetuadas quaisquer comparações entre os centros e as decisões tomadas serão em função dos resultados globais da empresa.

## CAPÍTULO IV - CONCLUSÕES

### 4.1 Conclusões do Trabalho

O presente trabalho de projeto permitiu identificar a necessidade de desenvolver o modelo de controlo de gestão estratégica da Empresa em questão, garantindo a sua adaptação ao seu contexto profissional e mercado alvo, tendo em consideração a monitorização e resolução das necessidades e constantes mudanças que caracterizam o setor da Saúde.

De acordo com a revisão da literatura apresentada, foi alcançado o objetivo definido de formulação de um sistema de controlo de gestão (BSC), procurando equilibrar a parte financeira com a não financeira, através das quatro perspetivas: Financeira, Clientes, Processos Internos e Aprendizagem e Crescimento. A aplicação desta ferramenta resulta da necessidade de controlo e adaptação das medidas operacionais em tempo real, para que as ações sigam os objetivos propostos, permitindo ao gestor uma visão global do desempenho da organização e agir em conformidade para alcançar o sucesso da mesma.

De referir que a criação de centros de responsabilidade requer uma certa maturidade organizacional em termos de gestão empresarial, facto ainda em desenvolvimento na empresa alvo. A gestão por objetivos, a descentralização das funções e atividades com respetiva responsabilização e delegação de autoridade devem refletir-se nos mecanismos e instrumentos selecionados pelo sistema de controlo de gestão.

A adoção de práticas de gestão empresarial na área da saúde com o intuito de obter eficiência e maior desempenho, sem comprometer o acesso e a qualidade dos cuidados de saúde, permitem uma sustentabilidade financeira. Porém, cabe à gestão de topo a capacidade de liderança e alinhamento das várias unidades com os objetivos globais da Organização.

## 4.2 Limitações

Relativamente à obtenção de informação e colaboração pelos intervenientes na empresa, não existe nada a registar face aos dados disponíveis.

Do ponto vista conceptual da elaboração deste trabalho existem três limitações que podemos destacar:

- A elaboração do mapa estratégico baseado no *balanced scorecard* por si só poderá ser insuficiente para a implementação do sistema, sendo que, para além dos objetivos e indicadores identificados, as métricas e objetivos específicos devem ser definidos para cada vertente. Este aspeto poderá constituir uma limitação para a implementação do sistema e posterior desenvolvimento da avaliação de desempenho e sistema de recompensas e deve-se à sua extensão na elaboração do trabalho.

- A monitorização do desempenho organizacional da empresa, representado pela proposta de BSC e respetivo Mapa Estratégico, constitui outra limitação de tempo. A conclusão do fecho do ciclo do planeamento e gestão estratégica, cumprindo as restantes fases de implementação, monitorização, testes e adaptações de melhorias contínuas, acabaram por não ser exploradas no presente trabalho por uma questão de tempo. Apenas depois do sistema estar em funcionamento se poderá avaliar a sua aplicação e qualidade dos resultados obtidos.

- A ausência de uma prévia definição de centros de responsabilidade e, por conseguinte, de uma adequada contabilidade de gestão, não nos permitiu apurar o valor da margem de contribuição residual por cada unidade operativa da empresa, situação que propomos superar após a realização do presente projeto.

## 4.3 Trabalhos futuros

### 4.3.1 Conceção de um Sistema de Avaliação de desempenho para cada centro de responsabilidade

Considerando cada área geográfica como um centro de responsabilidade, torna-se fundamental a descentralização, quer a nível da delegação de autoridade assim como a responsabilização pelas atividades e funções exercidas.

Na empresa em questão, a gestão é assegurada por um único responsável (direção, gerência ou administrador) o que dificulta a descentralização na hierarquia dos membros da empresa, visto o sócio-gerente apresentar um papel ativo e ser a entidade com poder de decisão em todas as áreas, quer na qualidade de administrador, diretor clínico e ainda como prestador. Esta situação pode ainda gerar conflitos internos, visto tornar-se difícil separar as funções de gestão com as da prática clínica ou até nem apresentar as competências necessárias para a gestão empresarial.

Neste contexto, torna-se pertinente sugerir como trabalho futuro: A criação de uma estrutura descentralizada com objetivos e metas, também com base no *balanced scorecard*, a atingir por cada segmento de atividade, de forma a responsabilizar e delegar poderes aos membros da empresa com as competências necessárias e deste modo permitir, estabelecer um plano de incentivos justo e adequado. É importante a definição de critérios equitativos e que sejam universalmente conhecidos por todos os colaboradores, para que todos os participantes conheçam as regras do jogo e deste modo, sirva como instrumento de motivação e empenho.

### 4.3.2 Melhoria no Sistema de controlo de Gestão

O controlo de gestão deve avaliar o desempenho com base no valor criado e não somente pelos valores contabilísticos tradicionais. Para tal, a empresa em questão deverá orientar e motivar o comportamento dos gestores escolhidos para o cumprimento dos objetivos da empresa.

Considera-se relevante o desenvolvimento de Preços de Transferência Interna e Sistemas de custeio baseado nas atividades, instrumentos pertinentes para a tomada de decisões e racionalização dos meios e recursos nos vários Centros de Responsabilidade definidos. Os sistemas de informação devem ter em consideração estes aspetos e permitir que a informação seja divulgada *just in time*.

Julga-se que teria todo o interesse a empresa fazer *Benchmarking* para avaliar o desempenho dos concorrentes e saber posicionar-se de forma adequada no mercado.

Por fim, é fundamental que os critérios de performance financeira sejam complementados com outros indicadores de natureza não financeira, para que o desempenho dos gestores possa convergir com a estratégia da empresa. Só deste modo é possível um sistema de recompensas justo e equitativo.

## BIBLIOGRAFIA

Anthony, Robert N., et al (2014) - *Management Control Systems*, - First European Edition, McGraw-Hill New York.

Atkinson, H. 2006. Strategy implementation: a role for the balanced scorecard? *Management Decision*, 44(10), 1441-1460.

Azeitão, J. e Roberto, J. (2010). O planeamento estratégico e a gestão estratégica nas PME. Disponível em [http://www.otoc.pt/downloads/files/1269613558\\_57\\_68Gestao.pdf](http://www.otoc.pt/downloads/files/1269613558_57_68Gestao.pdf).

Caldeira, J. 2010. *Balanced Scorecard no Estado*. Coimbra: Almedina.

Comacchio, A. et al. 2017. *From measuring the past to strategically framing challenges in the healthcare sector. The role of balance scorecard*. Università Venezia. Department of Management. Working paper n. 15.

Drucker, P.1954. *The Practice of Management*, New York: HarperCollins.

Drury, C. (2004), *Management and cost accounting*. Fifth edition, Thomson.

Hlady-Rispal, M., Jouison-Laffitte, E. 2014. *Qualitative research methods and epistemological frameworks: A review of publication trends in entrepreneurship*. *Journal of Small Business Management*, 52 (4), 594-614.

Jordan, H., et al. (2015), *O Controlo de Gestão ao Serviço da Estratégia e dos Gestores*, Lisboa: Áreas Editora.

Gordo, R. 2010. *Sistema de Medição de Desempenho Enquanto Ferramenta de Gestão Estratégica*. Tese de Mestrado em Gestão de Recursos Humanos, ISCTE.

Hoque, Zahirul. 2013. *20 years of studies on the balanced scorecard: Trends, accomplishments, gaps and opportunities for future research*. Australia. *The British Accounting Review* 46, 33-59.

Kaplan, R. S., & Norton. D. P. 1993. Putting the Balanced Scorecard to work. *The Performance Measurement, Management and Appraisal Sourcebook*, 66-79.

Kaplan, R. & Norton, D. 1997. Linking the balanced Scorecard to Strategy. *California Management Review*, Vol 39.

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. 2004. *Strategy maps: Converting Intangible Assets Into Tangible Outcomes*. Boston, MA: Harvard Business Press.

Kaplan, R. S., & Norton. D. P. 2005. The office of Strategy Management. *Harvard Business Review*, Working paper.

Kaplan, R. S., & Norton. D. P. 2008. *The Execution Premium: Linking Strategy to Operations for Competitive Advantage*. Boston, MA: Harvard Business Press.

Kaplan, R. 2010. *Conceptual Foundations of the Balanced Scorecard*. Harvard Business School, Harvard University, Working Paper 10-074.

Kennerley, M. & Neely, A. 2003. Measuring Performance in a Changing Business Environment. *International Journal of Operations & Production Management*, 23 (2), 213-229.

Kotler, P., & Keller, K. L. 2012. *Marketing management* (14th ed.). New Jersey: Pearson Prentice Hall.

Khankhoje, M. 2016. *Change Management in Healthcare Organizations*. Working Paper.

Kunz, Reinhard; Siebert, Johannes; Mütterlein, Joschka. 2015. *Balanced Scorecard Creation based on value-Focused Thinking*. Universität Bayreuth.

Lueg, R., Julner, P. 2014. *How are strategy maps linked to strategic and organizational change? A review of the empirical literature on the balanced scorecard*. Denmark: Corporate Ownership & Control/ Volume 11, Issue 4, Continued – 5.

Lueg, R., & Jakobsen, M. 2014. Balanced scorecard and controllability at the level of middle managers – The case of unintended breaches. *Journal of Accounting and Organizational Change*, forthcoming.

Madsen, Dag; Stenheim, Tonny. 2015. The Balanced Scorecard: A Review of Five Research Areas. Norwegian. *American Journal of Management* Vol. 15 (2).

Merchant, K. A., & Van der Steded, W.A. 2007. *Management Control Systems: Performance, Measurement, Evaluation and Incentives*. Pearson Education.

Mintzberg, H. 1987. The strategy Concept I: Five Ps For Strategy. *California Management Review*, 30 (1), 11-24.

Miloloza, I. 2016. *Impact of Leadership Style to the Business Performance: Balanced Scorecard Approach*. Croatia. Entrenova 8-9, September.

Moon, P., L. Fitzgerald. 1996. Delivering the goods at TNT: the role of the performance measurement system, *Management Accounting Research*, 7.

Niven, Paul R. 2008. *Balanced scorecard step-by-step for government and nonprofit agencies*, 2<sup>nd</sup> Ed. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.

Norreklit, H. 2000. The balance on the Balanced Scorecard: a critical analysis of some of its assumptions. *Management Accounting Research*, 11(1), 65-88. Doi: 10.1006/mare.1999.0121.

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

Otley, D. e Berry, A. 1998. Case Study research in management accounting and control, *Accounting Education*, 7.

Porter, M. 1985. *Competitive advantage: creating and sustaining superior performance*. New York: The Free Press.

Quivy, Raymond; Campenhoudt, L. Van. 2008. *Manual de Investigação em Ciências Sociais* (2<sup>a</sup> edição). Gradiva.

Robert, N. A. 1965. *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*. Harvard university.

Rodrigues, J. e Simões A. 2009. *Descentralizar e Responsabilizar por Resultados. A Organização em Centros de Responsabilidade*, Lisboa: Áreas Editora.

Russo, J. 2009. *Balanced Scorecard para PME*, Lidel – edições técnicas, Lda. Lisboa-Porto.

Saraiva, H., Alves, MC. 2017. *A evolução do Balanced Scorecard – Uma comparação com outros sistemas*. Guarda. Holos, Ano 33, Vol. 04.

Wicks, A., e Clair, L. 2007. Competing Values in Healthcare: Balancing the (Un)Balanced Scorecard. *Journal of Healthcare Management*; Sep/Oct; 52, 5; ABI/INFORM Global.

Yin, R. 2003. *Case study research: design and methods*. 3ªEdição. Sage Publications.

Yin, R. (2018). *Case Study research and Applications: Designs and Methods* (6<sup>th</sup> ed.). Thousand Oaks: Sage Publications.

Young, David W. (2008), *Management Accounting In Health Care Organizations*. 2<sup>nd</sup> edition, Jossey-Bass.

## ANEXOS

### ANEXO 1 - Questionário de satisfação aos clientes do Laboratório dentário

#### **QUESTIONÁRIO DE SATISFAÇÃO** (Laboratório dentário)

Dedique, por favor, alguns minutos do seu tempo para preencher o questionário seguinte:

**1. Onde conheceu pela primeira vez a Prodentelab?**

- . Recomendação de alguém \_\_\_\_\_
- . Procura de site na Internet \_\_\_\_\_
- . Página de Facebook \_\_\_\_\_
- . Outro (indique qual) \_\_\_\_\_

**2. Qual a sua impressão geral sobre os nossos serviços?**

- . Excelente \_\_\_\_\_
- . Boa \_\_\_\_\_
- . Má \_\_\_\_\_

**3. Qual a sua opinião acerca da qualidade dos nossos serviços em comparação às empresas concorrentes?**

- . Melhor \_\_\_\_\_
- . Igual \_\_\_\_\_
- . Pior \_\_\_\_\_

**4. Como lhe parece o aspeto profissional da nossa empresa?**

- . Muito profissional \_\_\_\_\_
- . Profissional \_\_\_\_\_
- . Pouco profissional \_\_\_\_\_
- . Nada profissional \_\_\_\_\_

**5. Qual a sua satisfação acerca da qualidade dos nossos produtos?**

- . Muito satisfeito \_\_\_\_\_
- . Satisfeito \_\_\_\_\_
- . Indiferente \_\_\_\_\_
- . Insatisfeito \_\_\_\_\_

**6. Qual a sua opinião acerca dos nossos preços?**

- . Satisfeito \_\_\_\_\_
- . Justos \_\_\_\_\_
- . Indiferente \_\_\_\_\_
- . Insatisfeito \_\_\_\_\_

**7. Qual a sua opinião acerca da qualidade do nosso atendimento ao cliente?**

- . Muito satisfeito \_\_\_\_\_
- . Satisfeito \_\_\_\_\_
- . Neutro \_\_\_\_\_
- . Insatisfeito \_\_\_\_\_

**8. Qual a sua opinião acerca do tempo de entrega?**

- . Muito satisfeito \_\_\_\_\_
- . Satisfeito \_\_\_\_\_
- . Neutro \_\_\_\_\_
- . Insatisfeito \_\_\_\_\_

**9. Quais os aspetos que considera mais positivos no serviço da Prodentelab?**

---

---

---

---

**10. Nos pontos que referiu como mais negativos, como pode a Prodentelab melhorar o seu serviço?**

---

---

---

---

**11. Recomendaria a Prodentelab a um amigo e/ou colega?**

- . Sim. Sem dúvida \_\_\_\_\_
- . Sim \_\_\_\_\_
- . Não \_\_\_\_\_

## ANEXO 2 - Questionário de Autoavaliação Profissional

### Auto-avaliação Profissional

1). Quais são os meus pontos fortes? (Enumere 5 no máx.)

---

---

---

---

---

2). Porque considero estes meus pontos fortes?

---

---

---

3). Dê exemplos (Enumere 3 no máx.) que confirmem a sua percepção e contributo pela empresa.

---

---

---

4). Como uso os meus pontos fortes dentro da empresa?

---

---

---

5). Quais são os meus pontos fracos? (Enumere 5 no máx.)

---

---

---

---

---

6). Porque considero estes meus pontos fracos?

---

---

---

7). Que tarefas e situações do meu dia-a-dia podem ser afetadas pelos meus pontos fracos?

---

---

---

8). Como posso ultrapassar os meus pontos fracos, com a ajuda da empresa, para melhorar o meu desempenho no trabalho?

---

---

---

9). De que forma os meus pontos fortes podem beneficiar a empresa?

---

---

---

10). Se ultrapassar os meus pontos fracos que oportunidades poderia desempenhar melhor?

---

---

---

11). Onde quero estar daqui a 1 ano?

---

---

---

12). E daqui a 5 anos?

---

---

---

### ANEXO 3 – Questionário de satisfação efetuado aos colaboradores da empresa

Com vista a gerir os seus colaboradores, as organizações criam um conjunto de procedimentos. Indique em que medida, no último ano, esta empresa/instituição usou as seguintes práticas,

De maneira nenhuma	Em parte			Em larga medida		
1	2	3	4	5	6	7
1. Proporcionou-me um trabalho interessante, desafiador e que eu valorizo.						
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2. Proporcionou-me oportunidades de formação/desenvolvimento de uma forma contínua.						
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
3. Atribuiu-me cada vez mais responsabilidades e autonomia.						
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4. Deu-me a possibilidade de desenvolver competências que são uma mais valia para a empresa/instituição.						
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5. Proporcionou-me estabilidade no emprego.						
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
6. Proporcionou-me estabilidade salarial.						
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
7. Atribuiu-me um prémio ou incentivo em função do meu desempenho (ou da minha equipa/departamento).						
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
8. Aumentou o meu salário em função dos lucros/resultados.						
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
9. Proporcionou-me a oportunidade de ter um rendimento elevado.						
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Nota: Adaptado de Gellatly, Hunter, Currie e Irving (2009).