

**ANÁLISE DAS DIFICULDADES E OBSTÁCULOS NA
CONSTRUÇÃO E IMPLEMENTAÇÃO DO BSC: ESTUDO DE
CASO NA SUMOL+COMPAL**

Joana dos Santos Ferreira

Dissertação submetida como requisito parcial para obtenção do grau de
Mestre em Contabilidade

Orientador:

Professora Doutora Maria João Martins Ferreira Major

Professora Associada, ISCTE Business School, Departamento de Contabilidade

Abril 2011

Resumo

Esta dissertação tem como objectivo aprofundar o conhecimento das barreiras na construção e implementação do *Balanced Scorecard* (BSC) num contexto concreto. Foi seguida uma metodologia qualitativa com uma perspectiva interpretativa, tendo sido utilizado como método de investigação o estudo de caso.

O estudo de caso foi realizado numa empresa de bebidas não alcoólicas em Portugal, onde se analisou o processo de adopção e construção do BSC, bem como as dificuldades e barreiras detectadas no respectivo processo de implementação. Foram usadas várias fontes de informação na obtenção de respostas para as questões de investigação, nomeadamente entrevistas semi-estruturadas, questionários e documentos disponibilizados tanto no site da empresa como pelos entrevistados.

Foi adoptado o modelo de Kasurinen (2002) para suportar teoricamente a presente investigação, de forma a melhor compreender as barreiras à mudança observadas, categorizando-as de acordo com aquele modelo. Conclui-se que, na sequência das dificuldades e obstáculos identificados e no abandono dos *scorecards* desta empresa, esta irá abandonar o BSC no curto prazo. Foram ainda reconhecidas algumas contribuições teóricas desta investigação para o modelo de Kasurinen (2002), nomeadamente, em relação à impossibilidade na identificação do *momentum* e à sobreposição de factores (motivador e facilitador) indutores à mudança.

Palavras – Chave: *Balanced Scorecard*, Barreiras à Mudança, Resistência à Mudança, Estudo de Caso

Sistema de Classificação JEL:

M41 – *Accounting*

M49 – *Other*

Abstract

This thesis aims to reach deeper knowledge about the barriers and obstacles on implementing the Balanced Scorecard (BSC) in a concrete context. A qualitative methodology and an interpretative perspective have been followed and a case-study has been used as research method.

The case-study was carried out in a Portuguese non-alcoholic drinks' company, where both the adoption and construction of BSC have been analysed, as well as the difficulties and barriers detected during the respective implementation process. Several data sources have been used in order to find answers to the research questions, namely semi-structured interviews, questionnaires and documents made available at the company's site and by the interviewees.

The Kasurinen (2002) model was assumed as theoretical support in order to better understand the observed barriers to accounting change, characterising them according to this model.

Main findings indicate the company intends to abandon the BSC, in the short run, as a consequence of the difficulties and obstacles identified during the implementation process. Additionally, the research presents some theoretical contributions to the Kasurinen (2002) model, particularly, the inability of *momentum*'s identification and the overlapping of the advancing (motivator and facilitator) factors.

Key Words: Balanced Scorecard, Barriers to Change, Resistance to Change, Case Study

JEL Classification System:

M41 – Accounting

M49 – Other

Agradecimentos

Agradeço desde já o apoio, colaboração e motivação de todos os entrevistados e participantes que contribuíram para a elaboração deste trabalho.

À minha orientadora, Doutora Maria João Major, a motivação e disponibilidade na orientação desta tese.

Ao Dr. António Casanova pela prontidão e por me ter disponibilizado tempo e recursos para que pudesse avançar com esta investigação.

À minha madrinha, Cláudia Grencho, sem ela este trabalho nunca teria sido possível.

Agradeço principalmente à minha família e amigos, à minha irmã Ana Paulo, e ao meu sobrinho João Pedro pelo apoio e energia.

Acima de tudo, dedico este trabalho aos meus pais, José e Madalena Ferreira, pelo amor, carinho e dedicação que tiveram para comigo em toda a minha vida.

Índice

Resumo.....	I
Abstract	II
Agradecimentos.....	III
Índice de Figuras	VII
Índice de Quadros	VII
Glossário de Abreviaturas	VIII
1 INTRODUÇÃO	1
1.1 <i>Background</i> e objectivos do estudo.....	1
1.2 Questões de investigação e metodologia.....	2
1.3 Estrutura da dissertação.....	3
2 A ABORDAGEM BALANCED SCORECARD.....	4
2.1 Origens e evolução do <i>Balanced Scorecard</i>	4
2.2 Processo de construção e implementação	9
2.3 Mapa Estratégico.....	11
2.4 Críticas ao <i>Balanced Scorecard</i>	11
2.4.1 Relações e ligações no <i>Balanced Scorecard</i>	12
2.4.2 O <i>Balanced Scorecard</i> e os <i>stakeholders</i>	15
2.4.3 O <i>Balanced Scorecard</i> e a comunicação.....	17
2.4.4 A promoção do <i>Balanced Scorecard</i>	18
2.5 Dificuldades na implementação e uso do <i>Balanced Scorecard</i>	22
2.5.1 Modelo de Burns e Scapens (2000).....	26
2.5.2 Modelo de Kasurinen (2002).....	29
3 METODOLOGIA E MÉTODO DE INVESTIGAÇÃO.....	32
3.1 Metodologia e Método de Investigação	32
3.2 Fases de Desenvolvimento do Estudo de Caso	35
3.2.1 Desenho do Estudo de Caso	36
3.2.2 Preparação para Recolha de Evidência	36
3.2.3 Recolha de Evidência.....	37
3.2.4 Avaliação da Evidência.....	37
3.2.5 Identificação e Explicação de Padrões	38
3.2.6 Desenvolvimento de Teoria	38
3.2.7 Elaboração de Relatório	38
3.3 Métodos Utilizados na Investigação.....	39
3.3.1 Entrevistas e Registo dos Dados	39

3.3.2	População	40
3.3.3	Outras Fontes de Dados.....	42
3.4	Qualidade das Conclusões retiradas	42
4	ESTUDO DE CASO NA SUMOL+COMPAL.....	44
4.1	Antecedentes da Sumolis	44
4.2	Adopção do BSC na Sumolis	47
4.3	A construção do BSC na Sumolis	48
4.4	<i>Balanced Scorecard</i> e Mapa Estratégico para 2007	49
4.4.1	Características do BSC.....	50
4.4.2	Desenvolvimento em cascata do BSC.....	50
4.4.3	Alimentação do BSC.....	51
4.4.4	Avaliação dos gestores	52
4.4.5	Mapa Estratégico.....	53
4.4.6	Formação.....	53
4.5	<i>Balanced Scorecard</i> e Mapa Estratégico para 2008.....	54
4.5.1	Características do BSC.....	54
4.5.2	Mapa Estratégico de 2008.....	54
4.6	Uso e efeitos resultantes	54
4.7	Fusão Sumol+Compal - 2009.....	55
4.7.1	Histórico do BSC na Compal	56
4.8	<i>Balanced Scorecard</i> e Mapa Estratégico de 2009 e 2010	58
4.8.1	Características do BSC e Mapa Estratégico de 2009	59
4.8.2	Características do BSC de 2010.....	60
4.8.3	Mapa Estratégico de 2010.....	63
4.8.4	Desenvolvimento em cascata do BSC.....	64
4.8.5	Alimentação, comunicação e apresentação do BSC	66
4.8.6	Avaliação dos gestores	67
4.9	Uso e efeitos resultantes	68
4.10	Posição actual do processo de implementação do BSC	68
4.11	Análise das dificuldades e obstáculos à implementação do BSC na Sumol+Compal. 70	
5	CONCLUSÕES.....	74
5.1	Sumário	74
5.2	Contribuições práticas e teóricas do trabalho realizado	76
5.3	Limitações do estudo e sugestões para investigação futura	78

BIBLIOGRAFIA.....	79
ANEXOS.....	83
Anexo 1 – Carta de Introdução	84
Anexo 2 – Guião de Entrevista	86
Anexo 3 – Questionário.....	88
Anexo 4 – Mapa Estratégico 2008 da Sumolis	90
Anexo 5 – <i>Balanced Scorecard</i> 2010 da Sumol+Compal.....	92
Anexo 6 – Mapa Estratégico 2010 da Sumol+Compal	95

Índice de Figuras

Figura 2.1 – As Quatro Perspectivas do <i>Balanced Scorecard</i>	5
Figura 2.2 – O Processo de Institucionalização	27
Figura 2.3 – Modelo de Mudança de Cobb <i>et al.</i> (1995)	29
Figura 2.4 – Modelo de Mudança de Kasurinen (2002).....	30
Figura 3.1 – Taxonomia das Investigações em Contabilidade	32
Figura 3.2 – Diferenças entre as Investigações Positivista e Interpretativa	33
Figura 3.3 – Organograma da Sumolis em 2006.....	41
Figura 3.4 – Organograma da Sumol+Compal	42
Figura 4.1 – Composição do Grupo Sumol.....	44
Figura 4.2 – Evolução do BSC.....	45
Figura 4.3 – Exemplo da Constituição dos <i>Scorecards</i> na Sumolis.....	51
Figura 4.4 – Etapas da Fusão Sumol+Compal	56
Figura 4.5 – Exemplo da Constituição dos <i>Scorecards</i> na Sumol+Compal.....	65

Índice de Quadros

Quadro 2.1 – As Quatro Fases para a Construção e Implementação do BSC.....	10
Quadro 2.2 – As Principais Diferenças entre o <i>Balanced Scorecard</i> e o <i>Tableau de bord</i>	21
Quadro 3.1 – Grelha de Entrevistas	39
Quadro 3.2 – Cargos dos Entrevistados	40
Quadro 4.1 – N° de Indicadores por Objectivo Estratégico	61
Quadro 4.2 – Alimentação dos indicadores.....	66
Quadro 4.3 – Obstáculos e Dificuldades na Introdução do BSC na Sumol+Compal	72

Glossário de Abreviaturas

ADN - Ácido DesoxirriboNucleico

BSC – *Balanced Scorecard*

CPE's – Comissões de Planeamento Estratégico

C&C – *Cash and Carry*

EBITDA – *Earnings Before Interests, Taxes, Depreciations and Amortizations*

HORECA – Hotéis, Restaurantes e Cafés

I&D – Investigação e Desenvolvimento

ISG – Instituto Superior de Gestão

NEV – Nutrição e Estilos de Vida

PME's – Pequenas e Médias Empresas

RAM – Retalho Alimentar Moderno

RID – Repositório Integrado de Documentos

SAP – *Systems Application Products in Data Processing*

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

TQM – *Total Quality Management*

1 INTRODUÇÃO

São identificados neste capítulo os objectivos do presente estudo, bem como a sua relevância, as questões de investigação e a metodologia seguida. Por último, é apresentada a estrutura da dissertação.

1.1 *Background* e objectivos do estudo

Nos dias de hoje as organizações, confrontadas com uma envolvente de negócios cada vez mais global e competitiva, necessitam de avaliar o seu desempenho de forma permanente e adequada. Consequentemente, a avaliação da *performance* não pode ter como suporte, apenas, indicadores de desempenho de natureza financeira, devendo antes ser utilizados conjuntamente com indicadores de natureza não financeira (Kaplan, 1992, 1996a, 1996b; Silk, 1998; Lipe e Salterio, 2002; Meyer, 2002; Speckbacher *et al.*, 2003).

Kaplan e Norton (1992, 1996a, 1996b) apresentaram uma ferramenta de apoio à gestão onde estes dois conjuntos de indicadores estão relacionados – *Balanced Scorecard* (BSC). Essa conjugação é efectuada mediante quatro perspectivas: a perspectiva financeira, a perspectiva dos clientes, a perspectiva dos processos internos, e finalmente, a perspectiva da aprendizagem e crescimento. Para estes autores, um BSC adequado, deve permitir identificar a estratégia empresarial.

Aqueles autores enunciam quatro etapas que devem ser seguidas para a construção e implementação do BSC: a primeira etapa consiste na definição da arquitectura de medição; a segunda contempla a construção de consenso sobre os objectivos estratégicos; a terceira incide sobre a selecção e criação de medidas, e a quarta corresponde à construção do plano de implementação. Porém, vários autores (Kaplan e Norton, 1996a; Malmi, 2001; Kasurinen, 2002; Speckbacher *et al.*, 2003; Andon *et al.*, 2007) identificaram diversas dificuldades e obstáculo na construção e implementação desta ferramenta.

A justificação do presente estudo prende-se com a necessidade de analisar e alargar o conhecimento das dificuldades e obstáculos com que as organizações se defrontam, em determinado contexto concreto. Ao estudar as dificuldades que poderão surgir no processo de concepção e execução do BSC numa qualquer empresa, é possível prevêê-las e garantir mecanismos que as combatam, antes mesmo de estas ocorrerem.

Esta investigação tem por base a adopção do BSC na Sumol+Compal, uma empresa líder do mercado de bebidas não alcoólicas em Portugal. Esta empresa resultou da fusão de duas empresas: Sumolis e Compal. A forma de concepção e implementação do BSC na Sumol+Compal não é alheio ao processo de fusão, razão pela qual neste estudo se começa por efectuar a descrição desde a adopção do BSC na Sumolis, passando pela explanação do *background* da Compal no que concerne à implementação desta ferramenta. Por fim, é realizada uma exposição detalhada da concepção e implementação do BSC na Sumol+Compal, com o propósito de compreender o processo de execução, bem como identificar e analisar, com suporte na teoria de Kasurinen (2002), as dificuldades e obstáculos detectados no decurso do processo.

1.2 Questões de investigação e metodologia

Esta investigação iniciou-se em Setembro de 2010 e terminou em Abril de 2011, tendo, aproximadamente, uma duração total de sete meses. A escolha da metodologia incidiu numa perspectiva qualitativa interpretativa, uma vez que a pesquisa reflecte o desenvolvimento e alargamento de uma *framework* teórica (modelo de Kasurinen, 2002) tendo por base um contexto específico. Optou-se, também, por esta metodologia dado que se pretende conhecer o mundo social e a natureza social das práticas contabilísticas. Esta perspectiva tem subjacente que as práticas de Contabilidade e Controlo de Gestão são fenómenos socialmente construídos, podendo ser modificado pelos actores sociais (Ryan *et al.*, 2002).

Como método de investigação, foi escolhido o estudo de caso explanatório devido ao facto de ser utilizada um modelo teórico já previamente desenvolvido para compreender e explicar as práticas contabilísticas. Na condução deste estudo de caso foram seguidas as fases desenvolvidas por Ryan *et al.* (2002), Scapens (2004) e Yin (2009): (1) desenho do estudo de caso; (2) preparação para recolha de evidência; (3) recolha de evidência; (4) análise da evidência; (5) identificação e explicação de padrões; (6) desenvolvimento de teoria; e (7) elaboração de relatório.

Foram formuladas como principais questões de investigação as seguintes questões:

- 1) Como é que o BSC foi implementado na Sumol+Compal?; e

- 2) Porque é que a construção e implementação desta ferramenta foram difíceis nesta organização? Que dificuldades e obstáculos se apresentaram?

No decurso do trabalho de campo, a investigadora reconheceu, ainda, as seguintes questões de investigação adicionais:

- 1) Como foi feita a construção e implementação do BSC na Sumolis e as suas dificuldades e obstáculos?;
- 2) Porque é que a Compal decidiu abandonar esta ferramenta?

Na procura de respostas para as questões de investigação, foram utilizadas as entrevistas semi-estruturadas como principal técnica de investigação. Foi também enviado um questionário para um dos entrevistados, devido à sua preferência por esta técnica. Na construção deste trabalho garantiu-se a credibilidade e validade do estudo de caso, pois a investigadora recorreu a mais de uma fonte de evidência, nomeadamente, entrevistas, questionários, documentos escritos; foi, igualmente, realizada a triangulação da evidência recolhida e a triangulação entre investigadores.

1.3 Estrutura da dissertação

O presente estudo é constituído por cinco capítulos, incluindo a introdução e as conclusões. Após a introdução, no segundo capítulo é realizada a revisão de literatura, abrangendo a apresentação do BSC e respectivo processo de construção e implementação. A revisão de literatura abarca ainda as principais críticas apontadas a esta ferramenta, bem como as dificuldades na sua implementação e uso. No terceiro capítulo é apresentada a metodologia escolhida, o método de investigação utilizado, as fases de desenvolvimento do estudo de caso e, ainda, as principais técnicas e fontes de investigação. O quarto capítulo consubstancia o estudo empírico que compreende a descrição dos antecedentes da Sumolis antes da implementação do BSC, passando pela sua adopção e construção nesta empresa. Seguidamente, é explanada a fusão da Sumolis e Compal, de cujo processo resulta a Sumol+Compal. É nesta nova empresa que se centra a análise das dificuldades e obstáculos detectados no processo de concepção e implementação do BSC. Por fim, são apresentadas no último capítulo as conclusões finais, abrangendo a resposta às questões de investigação, bem como as principais contribuições desta investigação. São evidenciadas as principais limitações deste estudo, sendo igualmente adiantadas algumas sugestões para futuras pesquisas neste domínio.

2 A ABORDAGEM BALANCED SCORECARD

Neste capítulo irá ser feita uma breve introdução às origens, características e objectivos do *Balanced Scorecard*, bem como às críticas levantadas a esta ferramenta de gestão e às dificuldades de implementação desta numa organização.

2.1 Origens e evolução do *Balanced Scorecard*

A origem do *Balanced Scorecard* (BSC) remonta a 1990 quando o *Nolan Norton Institute* (uma unidade de pesquisa da KPMG) realizou um estudo, sobre várias empresas, durante um ano, intitulado: “*Measuring Performance in the Organization of the Future*” (Kaplan e Norton, 1996a).

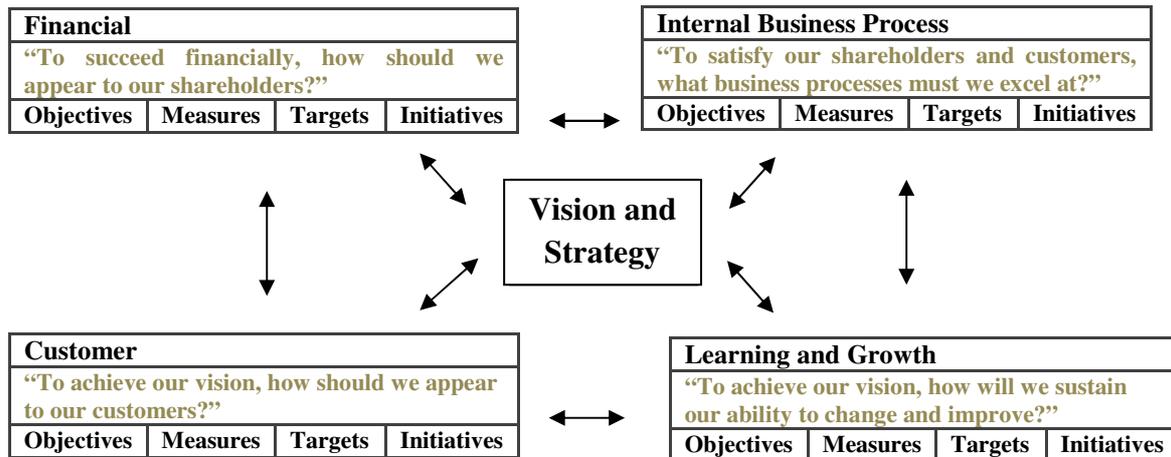
Kaplan e Norton (1992, 1996a, 1996b) tal como outros autores (e.g. Silk, 1998; Lipe e Salterio, 2002; Meyer, 2002; Speckbacher *et al.*, 2003) afirmam que as organizações não poderão, nos dias de hoje, apenas basear-se em objectivos e indicadores financeiros para avaliarem a sua *performance* ou para tomarem decisões.

Enquanto os modelos de avaliação que têm somente em conta os indicadores financeiros, apenas avaliam os resultados das acções tomadas no passado (curto prazo), o BSC avalia não só esses indicadores mas também indicadores que irão influenciar o futuro desempenho (longo prazo) da organização (Kaplan e Norton, 1996a).

Em 1992, Kaplan e Norton identificaram o BSC como um sistema de avaliação de desempenho, no entanto, em 1996, estes passam a designar esta ferramenta como um sistema de gestão estratégica: “*A properly constructed Balanced Scorecard should tell the story of the business unit’s strategy*” (Kaplan e Norton, 1996b: 31).

O BSC é constituído por quatro perspectivas: a perspectiva financeira, a perspectiva dos clientes, a perspectiva dos processos internos e, por último, a perspectiva da aprendizagem e crescimento, conforme mostra a Figura 2.1.

Figura 2.1 – As Quatro Perspectivas do *Balanced Scorecard*



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

Cada perspectiva é composta por quatro componentes:

- Objectivos (“Objectives”) – os objectivos e os indicadores são identificados directamente da visão e da estratégia da organização pelos gestores de topo (processo *top-down*);
- Indicadores, também designados por medidas (“*Measures*”) – medem a execução de cada objectivo. Cada perspectiva deverá ter entre quatro a sete indicadores (Kaplan e Norton, 1996a);
- Metas (“*Targets*”) – são identificadas metas para cada indicador;
- Iniciativas (“*Initiatives*”) – acções que são desenvolvidas para se atingirem as metas.

Relativamente aos objectivos, Banker *et al.* (2004) afirmam que na avaliação de desempenho de uma unidade de negócios, os gestores que detêm informações detalhadas sobre a estratégia da organização escolherão indicadores de desempenho ligados à estratégia, ao contrário dos gestores que não tiverem tais informações. Para os gestores que não tiverem estas informações, a escolha de indicadores de natureza estratégica será indiferente, ou seja, não terão preferência por estes indicadores.

Kaplan e Norton (1996a) definem as quatro perspectivas da seguinte forma:

A perspectiva financeira contém indicadores que avaliam acções já tomadas, como são exemplos: Resultado Operacional, *Economic-Value-Added* (EVA) e o

crescimento das vendas. Esta perspectiva responde à questão de como a empresa deverá apresentar-se aos accionistas, ou seja, representa os objectivos dos mesmos.

Na perspectiva dos clientes os gestores deverão identificar os clientes e segmentos de mercado, seleccionando, posteriormente, os indicadores mais adequados para estes segmentos. São três as fontes de valor para os clientes identificados pelos gestores: (i) características do produto e serviço: funcionalidade, qualidade e preço; (ii) a relação com o cliente: a qualidade e relacionamento ao fazer a sua compra; e (iii) imagem e reputação.

Existem indicadores que são normalmente utilizados nesta perspectiva, sendo eles: a satisfação dos clientes, a sua retenção, a aquisição de novos clientes, a sua rendibilidade e a quota de mercado em segmentos-alvo.

Na perspectiva dos processos internos devem ser identificados os processos internos críticos que irão permitir à organização criar valor para atrair e reter clientes em segmentos de mercado específicos e satisfazer as expectativas dos accionistas de excelentes rendibilidades. A cadeia de criação de valor desta perspectiva é constituída por três fases:

- 1) *Fase de inovação*, onde se deve identificar as novas necessidades dos clientes e desenvolver produtos/serviços que satisfaçam essas necessidades;
- 2) *Fase das operações*, na qual se deve produzir o produto/serviço e fazer a respectiva entrega;
- 3) *Fase do serviço pós-venda*, que inclui, por exemplo, as garantias, reparações e as devoluções.

Nesta perspectiva existem indicadores comuns, nomeadamente, o número de novos produtos/serviços, a percentagem de produtos defeituosos, *cycle time*, *lead time*, e o número de devoluções dos clientes.

Actualmente a perspectiva de aprendizagem e crescimento identifica as infra-estruturas que a organização deve criar para crescer e melhorar a longo prazo. Esta designação corresponde à segunda fase, a qual surgiu com a publicação do livro “*The Balanced Scorecard: Translating Startegy into action*” no desenvolvimento desta perspectiva, uma vez que, em 1992, estes autores designaram-na como a perspectiva de “inovação e aprendizagem”, mas reconheceram que a inovação é uma preocupação

constante dentro de uma organização. Esta perspectiva evidencia a aprendizagem organizacional e crescimento que resultam de três fontes: recursos humanos, sistemas e procedimentos organizacionais. Estes autores reconhecem que os indicadores de desempenho para esta perspectiva são difíceis de equacionar. Assim identificaram três categorias de indicadores para esta perspectiva:

- 1) Capacidade dos colaboradores - Pode ser medida pela satisfação dos colaboradores, pela sua retenção ou pela sua produtividade;
- 2) Desenvolvimento de sistemas de informação - Os colaboradores precisam de ter informações sobre um determinado cliente ou produto em tempo útil, por isso, esta categoria pode ser medida pela percentagem de funcionários que, estando em contacto directo com o cliente, têm informação *on-line* sobre este;
- 3) Motivação, “*empowerment*” e alinhamento dos colaboradores com os objectivos do BSC - Esta categoria pode ser medida pelas sugestões feitas pelos colaboradores e que foram implementadas, pelas medidas de progresso relativamente processos internos específicos (e.g. aumento da qualidade), pelo alinhamento entre os objectivos individuais dos funcionários com os objectivos estratégicos definidos pela organização ou pela *performance* da equipa.

Estes autores afirmam que as organizações poderão ter mais de quatro perspectivas na constituição do BSC. Outros autores também identificaram esta necessidade, como são exemplos, Malmi (2001); Speckbacher *et al.* (2003) e Kraus e Lind (2010). No estudo de Malmi (2001) este autor observou que para além das quatro perspectivas que Kaplan e Norton sugerem, duas organizações tinham adicionado uma quinta perspectiva, a qual se referia aos colaboradores. Igualmente Speckbacher *et al.* (2003) verificaram que dentro das 42 organizações em actividade em países de língua alemã, sete identificaram a necessidade de terem mais de quatro perspectivas, sendo que, em relação à área financeira e à dos clientes quase todas as organizações identificaram-nas como perspectivas. Contudo, apenas, 24 organizações identificaram a aprendizagem e crescimento como uma perspectiva. Também Kraus e Lind (2010) verificaram esta necessidade no seu estudo, onde observaram que o BSC de três organizações era constituído por cinco perspectivas e numa organização era constituído por três perspectivas.

Segundo Kaplan e Norton (1996a, 2001a, 2004, 2006) e DeGeuser *et al.* (2009) o BSC tem diversos objectivos, nomeadamente os seguintes: clarificar e actualizar a estratégia, comunicar a estratégia pela organização, alinhar os objectivos departamentais e pessoais com a estratégia, identificar e alinhar as iniciativas estratégicas, relacionar os objectivos estratégicos com o orçamento anual e objectivos de longo prazo, alinhar revisões estratégicas e operacionais, e obter *feedback* para aprender e melhorar a estratégia.

De acordo com Kaplan e Norton (1996a) existem três princípios que ligam o BSC de uma organização à sua estratégia:

- 1) Relações de causa-efeito – Estes autores afirmam que a estratégia é um conjunto de hipóteses descrita por um conjunto de relações de causa-efeito. O *core* do BSC assenta nas relações de causa-efeito que têm de existir entre os objectivos estratégicos das quatro perspectivas que o compõem. A relação destas quatro perspectivas deverá ser construída da seguinte forma: perspectiva de aprendizagem e crescimento → perspectiva dos processos internos → perspectiva dos clientes → perspectiva financeira. O BSC deverá traduzir a estratégia da unidade de negócios em um conjunto de indicadores interligados por relações de causa-efeito que irão definir os objectivos estratégicos a longo prazo e os mecanismos para atingir esses mesmos objectivos;
- 2) Resultados e indicadores de resultados – O BSC deve ser constituído por resultados (indicadores *lagging*) e indicadores de resultados (indicadores *leading*) que estão ligados por relações de causa-efeito com base na estratégia da área de negócio. Cada perspectiva deverá ter indicadores *lagging* e *leading*; e
- 3) Ligação com os objectivos financeiros – As relações de causa-efeito entre os indicadores do BSC deverão estar ligadas aos objectivos financeiros, onde o *scorecard* obterá benefícios colocando os indicadores financeiros como resultados finais. A este propósito, Speckbacher *et al.* (2003: 376) afirmam: “*In practice the Balanced Scorecard is used in particular as an instrument for increasing financial performance within the framework of a shareholder value concept*”.

Com o intuito de alinhar os objectivos pessoais com os objectivos estratégicos da organização, Kaplan e Norton (1996a) afirmam que o BSC deve ser comunicado a toda

a organização, incluindo colaboradores, gestores de topo e intermédios e administração. Por sua vez, Davis e Albright (2004) confirmaram esta necessidade através de um estudo de caso realizado para a implementação do BSC numa entidade bancária onde observaram que o presidente das sucursais do sul e os seus respectivos presidentes reuniram-se com o pessoal das sucursais para explicar o BSC e extrair sugestões para o seu desenvolvimento. Este alinhamento poderá ser acentuado se a contribuição de cada indivíduo para atingir os objectivos do BSC estiver ligado a reconhecimento, promoções e a programas de compensações (Kaplan e Norton, 1996a).

2.2 Processo de construção e implementação

Para atingir o conjunto de objectivos que Kaplan e Norton (1996a) enumeram os gestores devem realizar quatro processos: (i) *translating the vision*; (ii) *communicating and linking*; (iii) *business planning*; e (iv) *feedback and learning*.

Conforme estes autores, o BSC deverá ser, primeiramente, desenvolvido em unidades estratégicas de negócios. Speckbacher *et al.* (2003) corroboram esta perspectiva, pois, o seu estudo demonstrou que as áreas de negócios foram as primeiras que implementaram o BSC. Uma vez construído o BSC numa unidade estratégica de negócios, este será a base para se desenvolver BSC's para os departamentos e unidades funcionais dentro desta mesma unidade estratégica, em consonância com a missão e com a estratégia.

Ainda de acordo com estes autores na construção do BSC deverá existir um “arquitecto” que desempenhará múltiplas funções, nomeadamente as seguintes:

- Enquadrar e facilitar a construção do BSC;
- Recolher informações relevantes sobre a construção de *scorecards*;
- Guiar o processo, supervisionar os horários das reuniões e entrevistas;
- Assegurar a documentação adequada e reunir informações sobre o mercado e concorrência; e
- Traduzir em objectivos mensuráveis e explícitos as declarações estratégicas.

O primeiro passo para a construção do BSC consiste na obtenção do consenso e apoio entre os gestores de topo em relação às razões pelas quais o BSC está a ser desenvolvido. A importância do apoio dos gestores de topo em processos de implementação do BSC foi identificada por Kasurinen (2002) e Davis e Albright (2004)

em estudos de caso efectuados. No entanto, DeGeuser *et al.* (2009) observaram no seu estudo que o apoio dos gestores de topo e a motivação dos colaboradores não são pré-requisitos para um BSC de sucesso.

Kaplan e Norton (1996a) definem um processo de construção e implementação do BSC, que poderá ser desenvolvido em 16 semanas, da seguinte forma:

Quadro 2.1 – As Quatro Fases para a Construção e Implementação do BSC

1ª Fase Definição da arquitectura de medição	<i>Etapa 1:</i> Seleccionar a unidade de negócios organizacional apropriada <i>Etapa 2:</i> Identificar as ligações entre a unidade de negócios e a organização
2ª Fase Construir consenso sobre os objectivos estratégicos	<i>Etapa 3:</i> Realização das primeiras entrevistas <i>Etapa 4:</i> Elaborar a síntese das entrevistas <i>Etapa 5:</i> Organizar o primeiro <i>workshop</i> executivo
3ª Fase Seleccionar e criar as medidas	<i>Etapa 6:</i> Reuniões com subgrupos <i>Etapa 7:</i> Organizar o segundo <i>workshop</i> executivo
4ª Fase Construir o plano de implementação	<i>Etapa 8:</i> Desenvolver o plano de implementação <i>Etapa 9:</i> Organizar o terceiro <i>workshop</i> executivo <i>Etapa 10:</i> Finalizar o plano de implementação

Fonte: Adaptado de Kaplan e Norton (1996a: 300-308).

Por sua vez, Speckbacher *et al.* (2003) analisaram o conteúdo e uso do BSC em organizações em países de língua alemã (Alemanha, Áustria e Suíça) e identificaram três fases de implementação do BSC:

Tipo I BSC - o BSC é considerado um sistema de medição de *performance* estratégica, contendo medidas financeiras e não financeiras, e /ou objectivos agrupados em perspectivas;

Tipo II BSC - consiste na primeira fase de implementação escolhendo uma abordagem específica para descrever a estratégia da organização usando relações de causa-efeito para ligar activos tangíveis e intangíveis;

Tipo III BSC - assenta na segunda fase do BSC e implementa, adicionalmente, a estratégia da empresa através comunicação, planos de acção e/ou definição de metas e conectando-os com incentivos.

Segundo Lipe e Salterio (2000), na avaliação dos gestores apenas os indicadores comuns a todas as divisões de negócios são contemplados, não incluindo os indicadores

específicos de cada divisão respectivamente. Por esta razão afirmam: “ *This focus on common measures undermines one of the major espoused benefits of the BSC, namely, that each business unit will have and use a scorecard that uniquely captures its business strategy*” (Lipe e Salterio, 2000: 297).

Ainda assim, Libby *et al.* (2004) acrescentam que a justificação da avaliação dos gestores a um superior e a garantia sobre a qualidade dos indicadores, conseguirá que os gestores utilizem indicadores específicos na sua avaliação de desempenho. Também Roberts *et al.* (2004) declaram que o desagregamento do processo de avaliação de desempenho resolverá a questão mencionada anteriormente.

2.3 Mapa Estratégico

Para facilitar a compreensão das relações de causa-efeito, Kaplan e Norton (2001a, 2001b, 2004) sugerem que as organizações elaborem o mapa estratégico, uma representação gráfica, onde ficam explícitas as hipóteses da estratégia da organização, como uma ferramenta de diagnóstico para detectar falhas no BSC da organização. O mapa estratégico também possibilita que, tanto as unidades de negócios da organização como os funcionários entendam a estratégia e identifiquem como podem contribuir para alcançar os objectivos da organização.

Segundo estes autores a implementação da estratégia será bem sucedida se:

- Todo o pessoal da organização entender as hipóteses subjacentes;
- Houver um alinhamento de recursos com as hipóteses;
- Testar continuamente essas hipóteses; e
- Tiver capacidade para adaptar-se em tempo real.

Os mapas estratégicos são elaborados do topo para a base (*top-down*). Os executivos da organização devem rever a missão (o porquê da organização existir) e os seus valores fundamentais (no que é que a organização acredita) e desenvolver a visão estratégica da organização, ou seja, no que a empresa se quer tornar. Por consequência esta visão será o objectivo global da organização (Kaplan e Norton, 2001b).

2.4 Críticas ao Balanced Scorecard

O BSC tem vindo a ser criticado por alguns autores (Nørreklit, 2000, 2003; Nørreklit e Mitchell, 2007; Bourguignon *et al.*, 2004; Bessire e Baker, 2005) no que

respeita ao conteúdo do texto de Kaplan e Norton (1992, 1996a, 1996b), pelos seus pressupostos e quanto ao facto desta ferramenta ser uma inovação para a avaliação do desempenho.

As principais críticas apontadas pelos autores acima referidos são direccionadas nas vertentes a seguir desenvolvidas.

2.4.1 Relações e ligações no *Balanced Scorecard*

2.4.1.1 Relações de causa-efeito entre perspectivas e indicadores de desempenho

Kaplan e Norton (1992, 1996a, 1996b) defendem que as perspectivas e os indicadores deverão estar ligados por relações de causa-efeito.

Nørreklit (2000: 67) afirma que: “*“The crux of the balanced scorecard is the linking together of the measures of the four areas in a causal chain which passes through all four perspectives”*”, mas realça que a definição de relações de causa-efeito feita por Kaplan e Norton pode ser problemática.

No entanto, Nørreklit e Mitchell (2007) refutam a existência de apenas este tipo de relações, identificando mais dois tipos de relações que são a lógica e finalidade. Estes autores dão o exemplo das ligações entre a perspectiva dos clientes e a perspectiva financeira. Kaplan e Norton (1996a) sugerem que um alto nível de satisfação por parte dos clientes (perspectiva dos clientes) resultaria em bons resultados financeiros (perspectiva financeira). A questão que estes autores (Nørreklit e Mitchell, 2007) colocam é: se uma organização ao dedicar muito valor e qualidade aos seus clientes, tornando-os leais, será que haverá necessariamente resultados financeiros? Um cliente leal é um cliente satisfeito, na mesma medida que um cliente menos leal será um cliente menos satisfeito. Esta relação é uma relação lógica.

Nørreklit (2000) e Nørreklit e Mitchell (2007) afirmam que as relações de causa-efeito são estruturas empíricas e, por isso mesmo, podem ser verificadas empiricamente (só podendo ser testadas depois do acontecimento), ao contrário da lógica que não pode ser determinada empiricamente. A causalidade entre qualidade e resultados financeiros tem vindo a ser confirmada empiricamente em estudos referidos por Nørreklit (2000) e Nørreklit e Mitchell (2007). Todavia estes argumentam que nestes estudos não foram tidos em conta factos cruciais como por exemplo: os clientes que estando satisfeitos e

leais só compram poucos produtos ou produtos com um preço baixo que são precisamente o tipo de clientes que Kaplan e Norton afirmam que não são rentáveis, ou o estudo ser baseado maioritariamente em afirmações feitas pela organização e poucas pelos clientes.

Analogamente, quando Kaplan e Norton (1996a) assinalam que uma elevada quota de mercado juntamente com uma grande rentabilidade dos clientes são indicadores que levarão a um bom resultado financeiro, mais uma vez esta relação é uma relação lógica e não uma relação causal.

No que concerne às relações de causa-efeito entre perspectivas, Nørreklit (2000: 76) afirma mesmo: “*Kaplan and Norton themselves are theoretically unclear about the issue, arguing both for a logical and a causal relationship*”.

Para Nørreklit (2000) as relações de causa-efeito podem também ser criticadas com base na análise económica neo-clássica. De uma perspectiva neo-clássica, a relação entre a satisfação dos clientes e os resultados financeiros é uma relação lógica e não causal. Em termos de economia, uma transacção só será realizada se o valor que o cliente dá a esse produto/serviço for maior que o seu valor real e se a margem de lucro para as empresas for positiva. Por isso mesmo estas transacções baseiam-se na satisfação dos clientes, logo os resultados financeiros estão condicionadas à satisfação dos clientes; contudo isso não é uma razão de causalidade. Segundo esta autora, o *Balanced Scorecard* compreende falsos pressupostos sobre as relações de causa-efeito, uma vez que esta defende que são relações lógicas, e que por isso toda a argumentação e técnicas sugeridas para o BSC, por Kaplan e Norton, deixam de ser válidas e que os seus indicadores de desempenho estão errados.

No que respeita às relações de finalidade, a opinião de Nørreklit e Mitchell (2007) é que a identificação destas relações pode ser mais complexa e ambígua. Estas relações existem quando as acções humanas, desejos e visões estão relacionadas entre si. Por esta razão, os objectivos e os meios para os obter estarão relacionados, uma vez que as acções humanas serão moldadas de forma a atingir os desejos e visões.

2.4.1.2 A interdependência das quatro perspectivas

Kaplan e Norton (1996a, 1996b) afirmam que as quatro perspectivas que constituem o BSC devem ter relações de causa-efeito entre elas. No entanto, Nørreklit

(2000) argumenta que esta relação é uma relação de interdependência e não de causalidade. Como esta investigadora refere para as organizações investirem em I&D precisam de ter resultados financeiros mas para obterem estes resultados financeiros precisam de investir em I&D. É uma relação circular, ou seja uma relação de interdependência.

2.4.1.3 Falácia Lógica

De acordo com Nørreklit (2000) e Nørreklit e Mitchell (2007) existe um princípio estatístico, onde não se pode concluir uma relação causal, quando existe uma associação entre duas variáveis. A satisfação dos clientes ou clientes leais não resulta necessariamente ou, muito provavelmente, em resultados financeiros. Estes autores dão um exemplo bem explícito: se estiver a chover saberemos que as ruas estarão molhadas, no entanto não podemos concluir que por as ruas estarem molhadas que esteve a chover.

2.4.1.4 Dimensão do tempo

Os autores acima mencionados argumentam que se as relações de causa-efeito requerem tempo entre a causa e o efeito, então esta questão deveria ser discutida no *scorecard*. Os efeitos de medidas tomadas são notados em diferentes períodos de tempo em diferentes áreas, podendo notar-se alguns resultados quase no imediato e outros notarem-se muito lentamente. É difícil prever quando é que um efeito financeiro ocorrerá após uma acção ser tomada ou que tipos de outros efeitos poderão surgir. É, igualmente, difícil medir os efeitos de acções tomadas em actividades novas ou complexas uma vez que se torna difícil definir indicadores de desempenho para aquelas. Estes autores sugerem que se a organização construir uma base de dados temporal com os indicadores de desempenho conseguirá estabelecer uma relação entre as acções e os efeitos ao longo do tempo.

Johanson *et al.* (2006) também verificaram esta situação afirmando que algumas actividades numa organização são executadas dentro de um período de tempo determinado. No entanto, no caso de outras actividades, a duração do seu desenvolvimento é mais prolongada.

Igualmente, Buck e Malmi (2005) concordam que Kaplan e Norton (1996a) não têm em conta a dimensão do tempo, no entanto, afirmam que já está implícito na metodologia. Muitas organizações espelham esta dimensão do tempo nos seus mapas estratégicos e nos seus *scorecards*.

2.4.1.5 Métodos contabilísticos

Nørreklit e Mitchell (2007) demonstram como é que os métodos contabilísticos adoptados por uma determinada organização podem afectar o BSC desta. Os métodos contabilísticos e as informações contabilísticas são necessários quando uma organização se centra essencialmente em indicadores financeiros para constituir a sua realidade. Esta informação contabilística poderá mostrar que clientes, produtos, etc. serão os mais rentáveis e que *inputs* e processos irão gerar custos para os produtos e serviços correspondentes. Seguidamente, estas informações irão influenciar a definição da estratégia e a política de gestão da organização, influenciando, por consequência, o BSC desta organização.

2.4.1.6 Coerência estratégica

Segundo Nørreklit e Mitchell (2007) deverá haver coerência entre as acções tomadas e os objectivos traçados. Uma vez traçados os objectivos as acções tomadas deverão ser coerentes, ou seja, apropriadas, para atingir esses objectivos. Ainda assim, deve-se saber e ter acesso aos *inputs* necessários para este fim. Se estas condições não se verificarem os objectivos propostos poderão não ser atingidos. Uma estratégia coerente deverá reunir vários objectivos das várias áreas estratégicas de modo a estarem em harmonia para conseguir os objectivos traçados. Por isso, deve ser monitorizada e corrigida aquando de algum desequilíbrio.

2.4.1.7 Opiniões subjectivas

Conforme Nørreklit e Mitchell (2007) referem, num sistema de avaliação a escolha das variáveis é bastante subjectiva. Estes autores chegam mesmo a afirmar que outros modelos que permitam melhorar a compreensão da criação do desempenho dos negócios seriam de maior benefício prático que o BSC. No entanto, os indicadores de desempenho e avaliação serão sempre alvo de subjectividade por parte dos gestores de topo. Ittner *et al.* (2003) afirmam mesmo que a subjectividade do BSC permite que os directores de divisão incorporem outros factores na avaliação do desempenho sem ser os indicadores do BSC, que ignorem indicadores que prevêm o futuro desempenho financeiro e escolherem outros que não o fazem.

2.4.2 O Balanced Scorecard e os *stakeholders*

Nørreklit (2000) assume que para um sistema de controlo estratégico atingir a sua finalidade é necessário que este seja baseado em informações relevantes e que não

exista diferença entre a estratégia planeada e as acções estratégicas existentes. Para isso, Nørreklit (2000) e Nørreklit e Mitchell (2007) examinam a relação que o BSC tem com os seus *stakeholders* (externos e internos).

2.4.2.1 A relação entre os *stakeholders* externos e desenvolvimento no ambiente

Estes autores advertem que nem todos os *stakeholders* foram incluídos no BSC podendo ser importantes para muitas organizações. Exemplos de *stakeholders* que podem ser relevantes incluir no BSC compreendem: os fornecedores, autoridades públicas, *stakeholders* institucionais, concorrência e desenvolvimentos tecnológicos.

Embora Kaplan e Norton (1996a) identifiquem a necessidade de algumas organizações complementarem o BSC com mais perspectivas, estes autores não dizem como é que estas novas perspectivas estabelecem relações de causa-efeito com as outras.

Autores diversos (Nørreklit, 2000; Nørreklit e Mitchell, 2007) alertam para o facto de o BSC ser fundamentalmente um modelo estático e não um modelo dinâmico dado que não monitoriza a concorrência e os desenvolvimentos tecnológicos. Por outras palavras o BSC não considera as incertezas estratégicas, ou seja, os riscos envolvidos em acções que podem ameaçar a estratégia existente. O BSC é descrito, por Nørreklit (2000), como um modelo de controlo muito hierarquizado *top-down*. No entanto, Kaplan e Norton (2001a) admitem que as ideias para uma nova estratégia podem vir de escalões mais baixos e que os indicadores deste modelo devem ser a base de um controlo interactivo e de aprendizagem. Tal argumentação é uma contradição uma vez que a estratégia é definida pela gestão de topo.

2.4.2.2 A relação com os *stakeholders* internos (gestores e colaboradores)

Para uma boa implementação do BSC, segundo Nørreklit (2000), é preciso que este seja aceite pelos gestores e restantes elementos de uma organização. Em relação aos gestores, esta aceitação passa por esta ferramenta coincidir com os conceitos que foram utilizados pela gestão quando esta formulou a estratégia e a visão da organização. O BSC poderá ser diferente do modelo estratégico que a gestão tem em mente e por isso apresentar uma dificuldade acrescida na sua implementação.

Por sua vez os colaboradores precisam de aceitar o BSC comprometendo-se interna e externamente. Os indivíduos que se comprometem externamente são aqueles que encontram a sua motivação em factores externos a si próprios, ou seja, em pedidos e ordens dos gestores, incentivos e recompensas organizacionais. Aqueles que se comprometem internamente são aqueles que procuram a sua motivação neles próprios, o que significa que se consideram indivíduos activos e capazes de criar soluções para os problemas.

São necessários estes dois tipos de motivações para que o BSC cumpra as suas funções. No entanto, devido ao desenvolvimento *top-down* do BSC este modelo incentiva primeiramente a motivação externa. Um dos aspectos disfuncionais da adopção do BSC respeita ao facto de que com esta iniciativa alguns colaboradores poderão tentar alcançar resultados nas áreas em que são avaliados em detrimento de outras áreas que não são objecto de medição, embora também sejam importantes. Por esta razão a autora aconselha as organizações a enraizar o compromisso interno para que os indicadores propostos sejam realizáveis e por consequência o BSC seja bem sucedido.

2.4.3 O *Balanced Scorecard* e a comunicação

A comunicação do BSC é uma componente bastante importante do mesmo. Nørreklit e Mitchell (2007) afirmam que o sucesso do BSC depende de como os indicadores de desempenho reflectem a estratégia e como é que estes indicadores são percebidos e interpretados pelos funcionários. Segundo Nørreklit (2000) e Nørreklit e Mitchell (2007) a organização ao fazer esta comunicação tem de perceber que tipo de linguagem poderá utilizar, uma vez que uma expressão pode ter diferentes significados em grupos sociais ou culturais diferentes. Se a gestão encorajar os seus funcionários a procurar problemas externos e oportunidades criando assim uma ligação (*network*) a comunicação através do diálogo pode trazer oportunidades para uma organização. Através desta *network* os gestores reúnem informação relevante para o controlo estratégico da organização e influencia os funcionários na direcção pretendida.

Concluindo, Nørreklit (2000) acredita que o BSC não é uma ferramenta válida de controlo de gestão, pois, não assegura a compreensão deste conceito em toda a organização e, por isso, a estratégia planeada não corresponderá às acções realizadas pelos vários elementos da mesma.

Johanson *et al.* (2006) afirmam que o BSC não pode ser considerado um recurso melhor no que respeita à compreensão, promoção da criação de valor, produtividade e rentabilidade do que os sistemas de controlo de gestão tradicionais. Estes autores afirmam também que o BSC não é um método óbvio para diminuir o distanciamento entre gestores e trabalhadores.

Segundo Nørreklit e Mitchell (2007) um sistema que seja imposto pelo topo provavelmente não terá uma coerência em sistemas de gestão, no qual os objectivos terão de coincidir com a visão dos gestores de topo (*vertically/hierarchically*), os objectivos do sistema terão de incorporar a visão dos funcionários (*vertically/organisationally*) e os objectivos do sistema dos funcionários terão de ser construídos em posições interdependentes para se apoiarem uns aos outros (*horizontally/organisationally*).

2.4.4 A promoção do *Balanced Scorecard*

No estudo de Nørreklit (2003) esta autora verifica se o *Balanced Scorecard* pode ser considerado uma teoria inovadora e prática ou apenas uma retórica de promoção a esta ferramenta. Esta defende que o BSC não é um modelo teoricamente inovador e carece de uma base teórica fidedigna. Alega também que os princípios que lhe estão subjacentes frequentemente provocam resistência e que nem todos os argumentos são compreendidos de igual forma. No entanto, salienta que não existe apenas uma interpretação deste texto, pois quanto mais aberto estiver a interpretação de um texto mais possibilidades de interpretação poderão haver.

Uma retórica convincente e uma retórica persuasiva são dois conceitos diferentes. Estes dois conceitos são discutidos com base na *sound argumentation*.

Existem três tipos de *sound argumentation*:

Ethos – confiança dos receptores no remetente da sua credibilidade e autoridade;

Pathos – apela às emoções e estado emocional dos receptores; e

Logos – apela aos compromissos racionais dos receptores, ou seja, estabelece relações de razão, onde inclui argumentos lógicos, indutivos e abduativos.

Para um texto ser convincente este texto precisa de se basear em *sound logos*. Se um texto se apoiar em demasia em *sound pathos* e insuficiente em *sound logos* então tornar-se-á emocional, impreciso e aberto a interpretações.

A autora defende que o texto de Kaplan e Norton é constituído por extensas metáforas, analogias e metonímia (tropo fundado na relação de conexão). Isto cria variações, atrai a atenção e recorre às emoções (i.e. *pathos*) e à razão (i.e. *logos*), o que leva a falta de clarificação e criação de ilusões. Por isso mesmo o recurso intelectual (*logos*) é falso. A ambiguidade é reforçada pelos vários conceitos baseados no abstracto, uma definição vaga dos conceitos e inúmeros adjectivos que tornam o texto emocional.

Nørreklit (2003) afirma que a argumentação do texto não tem as características de *sound argumentation*. Esta argumentação deveria ser baseada em argumentos sustentáveis baseados em documentos e raciocínios sólidos e imparciais. “*What we found was something closely resembling propaganda*” (Nørreklit, 2003: 611). Ao contrário, a argumentação não é sustentável e por isso aberta a várias interpretações. Menciona também que o *Balanced Scorecard* poderá incluir-se no tipo de gestão “guru”, pois, uma das características deste tipo de gestão é o facto de os autores serem reconhecidos e apoiarem-se no *ethos*, ou seja, na sua autoridade. Esta característica é explícita no BSC pois este foi originado por autores reconhecidos e publicado numa revista (*Harvard Business Review*) objecto de uma grande divulgação.

Outra característica é o facto de esta autora identificar o BSC como um texto persuasivo, mas no entanto pouco convincente, pois não tem as características de *sound argumentation*, não expressando racionalidade (i.e. *logos*), mas sim recorrendo às emoções (i.e. *pathos*).

Johanson *et al.* (2006) enumeraram alguns *dilemmas* (problemas sem solução evidente) que encontram na implementação e uso do BSC como instrumento de controlo de gestão, os quais dividiram em quatro grupos: (i) “*implementation and employee mobilization*”; (ii) “*one-size-fits-all problems*”; (iii) “*the time dimension*”; e (iv) “*various organizational logics*”. Estes *dilemmas* são, não só os que já foram mencionados anteriormente, mas também os seguintes:

- O BSC está direccionado para as grandes empresas negligenciando as pequenas e médias empresas (PME's) e as organizações do sector público;

- Nas PME's o BSC pode ser usado mas teria de haver modificações. Estas empresas trabalham numa base de dia-a-dia enquanto o BSC está focalizado para planos de longa duração;
- Nas organizações sem fins lucrativos as quatro perspectivas originais do BSC são desapropriadas;
- Utilizar este modelo faz com que os recursos humanos passem a ser objectos que devem encaixar no modelo, ao contrário de trabalhadores felizes e motivadores;
- A congruência de objectivos realizada pelos gestores de topo pode não ser suficiente para atrair pessoal, motivar os trabalhadores e aumentar a sua produtividade;
- Numa organização com rituais e comportamento bastante rígidos em relação ao controlo e à contabilidade de gestão, a mudança poderá ser difícil. Mesmo com a ênfase do BSC no controlo de gestão e nos indicadores não financeiros, esta ferramenta poderá não resistir a estes comportamentos e rituais.

Para além disso criticam o facto de a perspectiva de “aprendizagem e crescimento” ser apresentada em último lugar e o facto de não existir nenhum foco nos recursos humanos.

Bourguignon *et al.* (2004) centram as suas críticas no facto de o BSC não constituir uma verdadeira inovação ao *Tableau de bord*. Ainda assim, estes autores reconhecem algumas semelhanças. A primeira semelhança reside no facto de ambos os modelos poderem ser descritos como ferramentas de gestão estratégica, pois, traduzem a visão e a estratégia de uma organização em objectivos e indicadores. A segunda semelhança é que ambos dão importância à antecipação ao invés da reacção e os dois são constituídos por indicadores financeiros e não financeiros. Por último, os dois modelos tentam relacionar as decisões dos gestores de topo com as acções dos colaboradores, e nos dois modelos o processo é hierárquico *top-down*. No entanto, quando o BSC foi traduzido para francês deram-lhe o nome de “*Tableau de bord prospectif*”.

As diferenças que estes autores enumeram são apresentadas, sinteticamente, no quadro seguinte:

Quadro 2.2 – As Principais Diferenças entre o *Balanced Scorecard* e o *Tableau de bord*

	<i>Balanced Scorecard</i>	<i>Tableau de bord</i>
Diferentes conceitos estratégicos	<ul style="list-style-type: none"> • Usa o modelo de Michael Porter e é construído por quatro perspectivas pré-conceitualizadas. • Usa uma abordagem do exterior para o interior (clientes para processos internos). 	<ul style="list-style-type: none"> • Apoia-se nos conceitos de estratégia dos gestores, logo depende da subjectividade dos gestores e do ambiente na definição das perspectivas. • Como é baseado na estratégia individual dos gestores poderá partir do exterior para o interior ou vice-versa.
Diferentes modelos de causalidade de desempenho	<ul style="list-style-type: none"> • Presume que existe uma relação de causa-efeito entre as quatro perspectivas, o que permite utilizar perspectivas não financeiras para prever um futuro desempenho financeiro. 	<ul style="list-style-type: none"> • Não assume qualquer tipo de ligação sistemática entre as perspectivas podendo mesmo os objectivos estratégicos estarem em conflito.
Diferentes formas de implementar os objectivos e indicadores numa organização	<ul style="list-style-type: none"> • São implementados durante um processo hierarquizado desde o topo até à base (<i>top-down</i>) em cascata. • Não existe interacção entre os vários níveis hierárquicos. • Num centro de responsabilidade uma única pessoa tem o controlo sobre o que é responsável. 	<ul style="list-style-type: none"> • A implementação exige interacção e negociação dos vários níveis hierárquicos e inclui a prerrogativa de escolher as variáveis de acção local pois são os gestores locais que sabem melhor o negócio. • Podem ocorrer divergências entre dois níveis hierárquicos e pode-se estar perante uma negociação ao invés de um diálogo. • A responsabilidade é partilhada por todos, e não existe uma única pessoa a ter controlo sobre as variáveis de que estão responsáveis.
Diferentes relações entre indicadores de desempenho e recompensas	<ul style="list-style-type: none"> • Pressupõe a existência de uma relação entre os indicadores de desempenho e recompensas. 	<ul style="list-style-type: none"> • Não faz qualquer tipo de encorajamento, mas sim na aprendizagem.
Diferentes tradições	<ul style="list-style-type: none"> • Método que não tem tradição. 	<ul style="list-style-type: none"> • Método que tem tradição de uso, mudança e desenvolvimento.

Fonte: Adaptado de Bourguignon *et al.* (2004: 118-120)

No estudo de Bessire e Baker (2005) estes autores criticam que tanto o *Balanced Scorecard* como o *Tableau de bord* dão bastante importância às metáforas mecânicas, ou seja, comparam demasiado uma organização como uma máquina que pode ser dirigida para um destino. Este excesso de importância leva a uma limitação da eficiência dos dois modelos. Os autores alegam que este tipo de metáforas conduz a uma visão distorcida e empobrecida da organização. As metáforas podem ser perigosas, pois, poderão dar uma imagem da realidade inadequada ou se forem exploradas de uma forma simplificada. Este estudo baseia-se nas três dimensões da realidade de uma organização, definidas por estes autores: dimensão política, económica e estratégica. A dimensão política refere-se à missão e aos objectivos pessoais e organizacionais. A dimensão económica corresponde aos objectivos da organização e visa a identificação dos recursos e limitações para atingir tais objectivos. Na dimensão estratégica, a estratégica é definida como a implementação no tempo e no espaço de uma vontade política, aplicada a objectivos, recursos e limitações.

Bessire e Baker (2005) fazem as seguintes críticas:

- Quando Kaplan e Norton mencionam os valores, convicções ou as directivas principais da organização eles são bastante vagos, fazendo com que a declaração da missão relaciona-se mais com os objectivos ou a estratégia do que propriamente com a missão;
- As dimensões políticas e estratégicas costumam ser confundidas no BSC. Kaplan e Norton aparentam evitar a dimensão política quando se referem à implementação do BSC;
- Kaplan e Norton não são coerentes com a noção do objectivo principal de uma organização. Numa primeira fase dizem que é maximizar os resultados para os accionistas e numa segunda fase identificam, igualmente, a satisfação dos clientes como objectivo principal;
- Existe ambiguidade na escolha das quatro perspectivas do BSC. As duas primeiras (financeira e clientes) podem ser vistas como objectivos (satisfazer accionistas) e as duas últimas (processos internos e aprendizagem e crescimento) como meios para atingirem esses objectivos.

No entanto estes autores consideram que apesar destas limitações tem havido algum “sucesso” deste modelo nos Estados Unidos; contudo as razões para tal “sucesso” podem não ser as propriedades teóricas da abordagem, mas sim o facto de o BSC assumir a possibilidade de consenso numa organização. Concluem que o BSC é mais pragmático que o *Tableau de bord*. No entanto, é ambíguo e confuso no entendimento da dimensão política do controlo de gestão, o que poderá reduzir a eficiente transmissão de consenso entre a organização.

2.5 Dificuldades na implementação e uso do *Balanced Scorecard*

Kaplan e Norton (1996a) reconhecem quatro barreiras que poderão existir entre a formulação da estratégia e a implementação efectiva da mesma:

- 1) A visão e a estratégia não serem accionáveis, ou seja, a organização não consegue transmitir a visão e estratégia de modo a serem compreensíveis e realizadas;

- 2) Estratégias que não são relacionadas com os objectivos departamentais, de equipa e individuais;
- 3) Estratégias que não relacionam a alocação de programas e recursos às prioridades estratégicas a longo prazo;
- 4) O *feedback* ser tático e não estratégico, o que significa que não é reportado como a estratégia está a ser implementada e se está a funcionar.

No estudo efectuado por Malmi (2001), nas 17 organizações finlandesas analisadas, a primeira dificuldade observada foi que alguns dos indivíduos entrevistados não entendiam muito bem a ideia de haver uma relação de causa-efeito entre a estratégia da empresa e os indicadores adoptados. Este autor também observou que alguns dos indivíduos entrevistados eram da opinião que: *”cause-and-effect relationships should be known before the measures can be linked”* (Malmi, 2001: 210).

Também Speckbacher *et al.* (2003) observaram que das 42 organizações em países de língua alemã, objecto de estudo realizado, todas cumpriam os requisitos determinados por estes autores para se colocarem no “Tipo I BSC” de implementação. Contudo, apenas, 21 utilizaram relações de causa-efeito, ou seja, estas organizações estavam inseridas no “Tipo II BSC”¹. Tayler (2010: 1112) afirma mesmo, em relação ao seu estudo: *“These results highlight the importance of a causal-chain framing of the scorecard, which balanced scorecard proponents emphasize but practitioners often fail to implement, as well as potential benefits of manager involvement in measure selection”*.

A segunda dificuldade de implementação que Malmi (2001) identificou foi o facto de algumas empresas não definirem metas para os indicadores de desempenho. Por esta razão o BSC era meramente mais um sistema de informação para os gestores responsáveis pelos objectivos financeiros. Kraus e Lind (2010) verificaram no seu estudo que foram definidas metas apenas para os indicadores financeiros.

Em relação aos objectivos pelos quais o BSC é implementado nas organizações, alguns autores apresentam outros factores para além dos mencionados por Kaplan e Norton (1996a, 2001a, 2004, 2006), por vezes contraditórios.

¹ De acordo com o que foi anteriormente referido na subsecção 2.2 “Processo de Construção e Implementação”.

No estudo de Malmi (2001) foram apontadas cinco razões para a implementação do BSC: (i) o BSC é visto como uma ferramenta para implementar a estratégia na organização e um sistema de informação; (ii) igualmente entendido como sendo parte de um programa de qualidade, existindo vários prémios de qualidade na Finlândia; (iii) serve como um sistema de apoio a outras mudanças já inicializadas pelas organizações; (iv) o BCS tem vindo a ser difundido a estas organizações pelos consultores, bem como através de *workshops* e seminários diversos; e (v) o BSC é percebido como um substituto potencial do *budgeting* tradicional que as organizações realizam. No entanto, Hoque (2003) concluiu que as organizações que integram os princípios do TQM irão progressivamente incorporar as práticas do BSC.

Segundo o estudo de Sundin *et al.* (2010), o BSC foi implementado de forma a integrar os processos de reporte das organizações que foram fundidas, aumentar a eficiência da organização e modificar a percepção dos *stakeholders* em relação ao seu desempenho através de uma série de áreas. Por sua vez, Speckbacher *et al.* (2003) observaram que a maior parte das empresas afirmam que utilizam o BSC como forma de comunicar a estratégia da empresa a níveis altos e médios da gestão. Apenas algumas afirmaram que utilizam o BSC para comunicar a estratégia aos níveis mais baixos da organização.

Segundo o estudo de Kasurinen (2002), a empresa finlandesa iniciou a implementação do BSC pelo facto de o sistema de controlo desta empresa ter uma orientação estritamente financeira. Tuomela (2005) identifica as razões para a utilização do BSC como sendo a aprendizagem sobre as relações de causa-efeito e a importância de diferentes indicadores.

Ainda assim, Wiersma (2009) identificou três dimensões pelas quais o BSC é utilizado. A primeira dimensão designa-se “*decision-making and decision-rationalizing*”, a segunda “*coordination of activities in the workgroup*” e, por fim, a terceira “*self-monitoring*”. Na primeira dimensão estão integrados itens que se referem ao facto dos gestores usarem as informações do BSC para basearem as suas decisões e se eles racionalizam estas decisões. A segunda dimensão inclui itens sobre a coordenação das pessoas que trabalham na mesma equipa e, por último, na terceira dimensão estão incluídos itens sobre a monitorização e planeamento do trabalho dos gestores e feedback das suas avaliações.

Outra das dificuldades de implementação está relacionada com as compensações mencionadas por Kaplan e Norton (1996a) para incentivar os indivíduos a atingirem os seus objectivos pessoais e organizacionais. Contudo, esta situação não se verificou na totalidade das organizações estudadas por Malmi (2001). Efectivamente os incentivos monetários divergiam muito nas organizações analisadas. Algumas relacionavam incentivos directamente com o BSC, enquanto outras consideravam o BSC independentemente das compensações que eram dadas. No estudo de Kraus e Lind (2010) os incentivos dos gestores de negócios eram baseados apenas nos indicadores financeiros.

Esta mesma dificuldade foi identificada na investigação de Davis e Albright (2004). Neste estudo não existia nenhum sistema de recompensas que estivesse directamente relacionado com a *performance* de cada indivíduo no BSC. No entanto, de acordo com a *performance* individual de cada trabalhador foi definido um aumento anual o qual poderia influenciar decisões de promoções. Ainda assim todas as sucursais passaram a ser avaliadas e recompensadas com base no seu CKFM (*Composite Key Financial Measures*).

No estudo de Speckbacher *et al.* (2003) é, igualmente, detectada esta dificuldade, uma vez que, para os autores, as organizações no “Tipo III BSC” necessitam de conter, adicionalmente às outras fases já referidas, planos de acção/metastas e incentivos ligados ao BSC. Neste último tipo estavam contabilizadas 12 empresas. Estes autores observaram que 29% das empresas não tinham qualquer incentivo relacionado com o BSC. Dos restantes 71%, 53% davam incentivos que estavam directamente relacionados com o BSC.

No estudo acima referido são, igualmente, estudadas as razões porque algumas organizações não implementam o BSC. Apenas 14 organizações responderam as razões pelas quais não implementaram esta ferramenta, consoante as hipóteses dadas pelos autores neste estudo. Oito destas organizações responderam que não tinha sido uma ideia abandonada; contudo já tinham um sistema de gestão que lhes dava as mesmas informações; quatro não esperam nenhuma vantagem essencial na implementação, cinco organizações responderam que o esforço para introduzir o BSC era demasiado grande; três afirmam que os benefícios esperados são demasiados inseguros e, por fim, cinco organizações nomearam outras razões adicionais.

Ainda assim, Malina e Selto (2001) verificaram outra dificuldade na implementação do BSC relacionada com a eficácia da ferramenta na comunicação entre os vários níveis organizacionais. Para ser eficaz terá como objectivos: um alinhamento estratégico, criar motivação e resultados positivos organizacionais. Estes autores concluíram que existia uma comunicação ineficaz uma vez que os administradores usaram a “*One-way reporting*” (top-down) tendo imposto indicadores de desempenho aos seus distribuidores não ouvindo as suas opiniões o que levou a consequências negativas em relação à aceitação do BSC e da sua percepção. Estes indicadores eram imprecisos e subjectivos e as metas que eram definidas eram inapropriadas ainda que usadas na sua avaliação.

Seguidamente, são analisadas duas *frameworks* teóricas no que respeita ao estudo das barreiras à mudança.

2.5.1 Modelo de Burns e Scapens (2000)

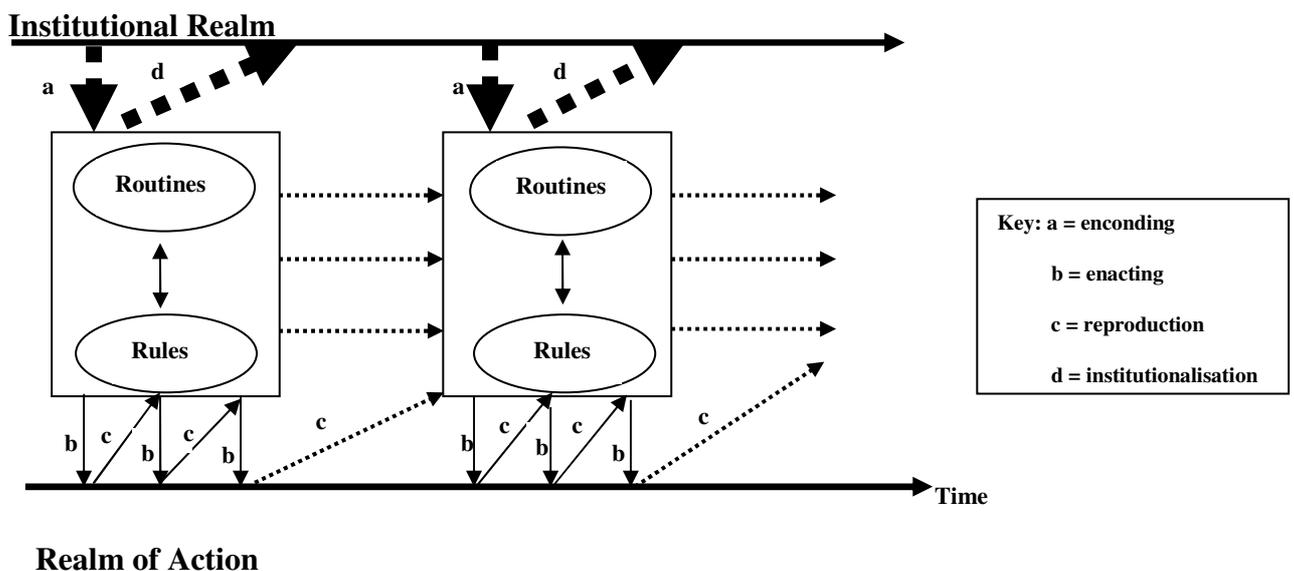
Burns e Scapens (2000) partem do pressuposto que nas organizações o sistema e as práticas de contabilidade de gestão são baseados em regras e rotinas. Nesta perspectiva, estes autores desenvolveram um sistema para conceptualizar a mudança na contabilidade de gestão. Este sistema realça a estabilidade de comportamentos baseados em regras e rotinas nos sistemas e práticas organizacionais; contudo, estes investigadores reconhecem que as regras e as rotinas podem mudar.

O estudo de Burns e Scapens (2000) direcciona-se para as mudanças na contabilidade de gestão dentro das organizações, ou seja, nos processos de mudança intra-organizacionais. Neste sistema os autores utilizaram a “*old institutional economics*” (uma das teorias institucionais) como a teoria de base. Segundo os autores esta teoria é a mais apropriada para estudar as mudanças nas rotinas organizacionais pois esta teoria é focada nestas rotinas bem como na sua institucionalização. Por isso mesmo o sistema estudado é um sistema baseado na perspectiva institucional da contabilidade de gestão. Burns e Scapens (2000) ao descrever o sistema começam por reconhecer que as práticas de gestão organizacionais podem moldar ou serem moldadas pelas instituições que regulam a sua actividade organizacional. Estas instituições são definidas pelos autores como (Burns e Scapens, 2000: 8): “*the shared taken-for-granted assumptions which identify categories of human actors and their appropriate activities and relationships*”. São, pois, as propriedades estruturais que definem as relações e as

actividades de membros de grupos sociais ou comunidades. Estes autores definem as rotinas como os pensamentos e acções padronizados que são normalmente adoptados por um grupo de indivíduos, e que são usados no dia-a-dia por estes. As regras são definidas como uma declaração formal de procedimentos que devem ser realizados por parte destes indivíduos. Neste processo de rotina, as regras já estabelecidas podem ser mudadas, podendo as mudanças ser de carácter deliberado ou inconsciente. As mudanças deliberadas podem ser, por exemplo, resultantes do facto de uma organização ter sido adquirida por outra. As mudanças inconscientes podem ocorrer se as regras não forem compreendidas correctamente.

Ao contrário das regras que podem sofrer alterações em intervalos discretos, as rotinas formam um processo cumulativo de alterações ao longo da sua reprodução. Com as regras implantadas as rotinas aparecerão. No entanto, este processo pode ocorrer inversamente quando as rotinas estabelecidas formam um conjunto de regras, como por exemplo um manual de procedimentos. No contexto deste estudo as regras são os sistemas formais da contabilidade de gestão e as rotinas são as práticas realmente usadas. Burns e Scapens (2000) admitem que se basearam no processo de institucionalização de Barley e Tolbert (1997) para desenvolver o seu sobre a mudança na contabilidade de gestão. Este sistema descreve e explica conceitos analíticos que podem ser usados na interpretação de estudos de caso sobre mudanças na contabilidade de gestão.

Figura 2.2 – O Processo de Institucionalização



Fonte: Adaptado de Burns e Scapens (2000: 9).

O processo de institucionalização é constituído por quatro fases: (i) transmissão dos princípios institucionais em regras e rotinas, podendo haver alterações nas rotinas e regras já existentes devido a esta transmissão; (ii) os actores estabelecem as rotinas e regras que transmitirão os princípios. Este estabelecimento de rotinas/regras pode ser sujeito a resistência, especialmente se os princípios em que se encontram imbuídos forem contra os valores e significados dos anteriormente vigentes; (iii) repetição de comportamentos que levará a uma reprodução de rotinas, que poderá sofrer alterações conscientes ou inconscientes; e (iv) institucionalização das regras e rotinas que foram reproduzidas através dos comportamentos dos actores.

Esta institucionalização é um processo contínuo de estabelecimento de regras e rotinas que poderão sofrer alterações. Quanto mais esta institucionalização estiver enraizada mais fácil será influenciar as acções e resistir à mudança. No entanto, este processo será moldado e dependerá, principalmente, das institucionalizações anteriores. No caso da contabilidade de gestão a mudança no sistema deve-se, principalmente, à eficiência económica e ao controlo de custos. Este processo de mudança da contabilidade de gestão pode ser designado por “*evolutionary*”, pois compreende que este processo é constituído por uma combinação de forças aleatórias, sistemáticas e inércias. Esta combinação irá criar o contexto para a emergência de novas práticas.

Podem existir mudanças específicas que poderão ser revolucionárias se questionarem as rotinas já estabelecidas. As mudanças na contabilidade de gestão deverão procurar sempre compreender as rotinas e regras já existentes (exemplo: hábitos dos membros da organização) e o contexto da organização. Estes autores dão dois exemplos de mudanças na contabilidade de gestão. No segundo exemplo que dão, a empresa *Omega plc*, estes autores afirmam que: “*it was the differences between the operating managers’ and the accountants’ understanding of the business which were the major source of conflict*” (Burns e Scapens, 2000: 16).

Burns e Scapens (2000) dividiram a resistência à mudança em três elementos interligados:

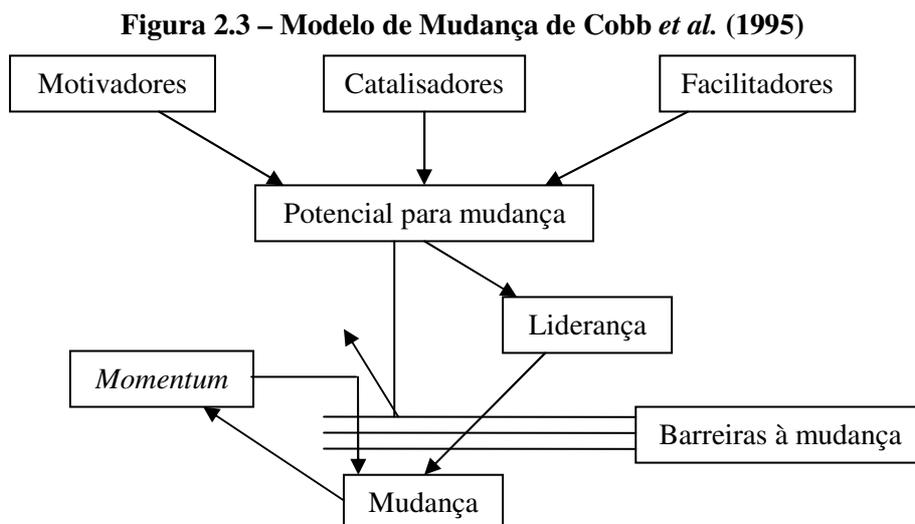
- Resistência formal e evidente devido à concorrência de interesses;
- Resistência devido à falta de capacidades (conhecimento e experiência) para lidar com estas mudanças; e

- Resistência devido a uma “aliança mental” às formas estabelecidas de pensar e fazer, materializada em instituições e rotinas já existentes.

Por último, estes autores dividem os tipos de processos de mudança na contabilidade de gestão em três conjuntos: (i) mudança formal e informal; (ii) mudança revolucionária e evolucionária; e (iii) mudança regressiva e progressiva.

2.5.2 Modelo de Kasurinen (2002)

Innes e Mitchell (1990) identificaram três factores associados à mudança: motivadores, catalisadores e facilitadores. Os factores motivadores influenciam as mudanças ocorridas (por exemplo, a existência de mercados competitivos e de uma dada estrutura organizacional podem “motivar” a organização a implementar uma nova ferramenta de controlo de gestão); os factores catalisadores estão directamente associados à mudança e a sua ocorrência corresponde ao momento da mudança (o fraco desempenho financeiro, a perda de quota de mercado e o lançamento de um produto competitivo são exemplos deste tipo de factores); e, por fim, os factores facilitadores que respeitam às condições que conduzem a organização à mudança – as quais são necessárias, embora não suficientes para que a mudança ocorra. Para além disso, Cobb *et al.* (1995) reconheceram a liderança dos indivíduos e a expectativa de mudança contínua (*momentum*), elementos igualmente identificados por Kasurinen (2002) como factores que influenciam a forma como o processo de mudança ocorre, conforme Figura 2.3.



Fonte: Adaptado de Cobb *et al.* (1995: 173).

Inicialmente Cobb *et al.* (1995) tinham identificado as barreiras à mudança; porém Kasurinen (2002) afirma que é necessário a subcategorização destas barreiras, uma vez que existem inúmeras barreiras, as quais, se reconhecidas, facilitarão as explicações da mudança.

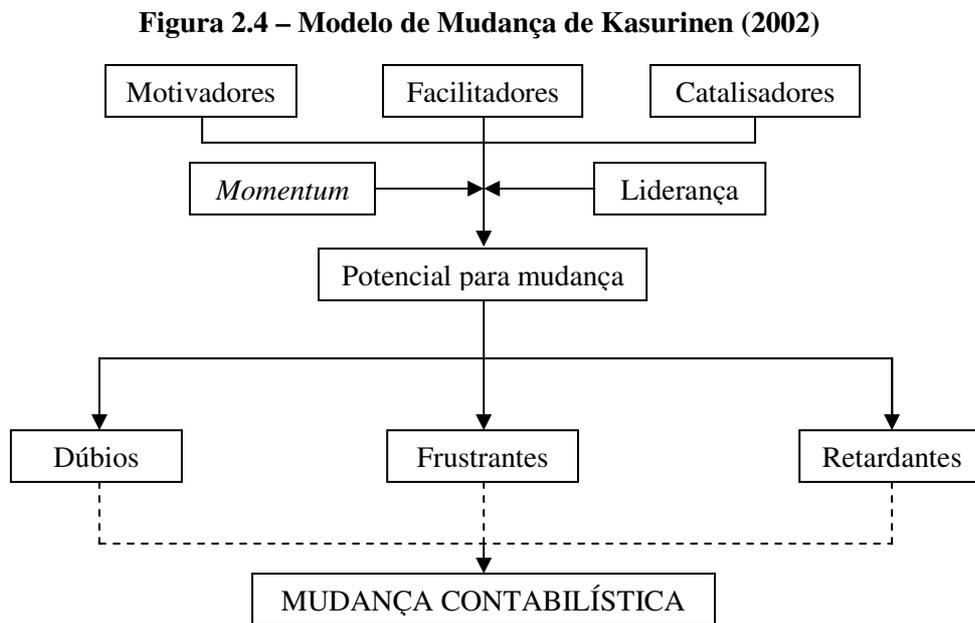
Conseqüentemente, Kasurinen (2002) reconhece três tipos de barreiras à mudança:

Dúbios - incluem-se os factores que possam interromper o futuro do projecto;

Frustrantes - estão compreendidas as iniciativas/acções que possam suprimir as mudanças numa organização;

Retardantes - factores que atrasam a mudança desejada, sendo, normalmente, temporários.

Na Figura 2.4, estão representados estes três tipos de mudança identificados por Kasurinen (2002).



Fonte: Adaptado de Kasurinen (2002: 338).

Para o caso de Kasurinen (2002), este autor identificou os seguintes problemas na implementação do *Balanced Scorecard* na multinacional finlandesa que estudou:

Dúbios – Incertezas sobre as futuras funções do BSC na organização e as diferentes perspectivas sobre a mudança;

Frustrantes – Neste caso como o BSC não foi implementado, este autor pressupõe que se fosse implementado iriam surgir problemas relacionados com o sistema de reporte e a atribuição de poder entre a direcção e a unidade de gestão. Ax e Bjørnenak (2005) identificaram as barreiras para a mudança como um factor problemático na difusão de processos. Estas barreiras podem ser a distância (entre o remetente e o receptor, tecnológica, cultural, linguística e mental) e a barreira cultural;

Retardantes – dificuldades em especificar a estratégia e sistemas de informação adequados. Também Malmi (2001) e Andon *et al.* (2007) confirmam esta dificuldade afirmando que os dados do BSC são muitas vezes recolhidos manualmente e, por isso, susceptível a erros.

Este autor reconheceu, ainda, os seguintes obstáculos na implementação do BSC:

- 1) Dificuldade em especificar a estratégia da unidade de negócio. A gestão da unidade de negócio não conseguia passar a estratégia para os seus empregados e esta dificuldade em especificar a estratégia levou a alguma confusão nos objectivos definidos;
- 2) Existia um projecto semelhante ao BSC, designado “*uniform operative indicator system*”, mas com pontos de vista diferentes. Os dois projectos não poderiam ser implementados ao mesmo tempo. Na perspectiva dos gestores o BSC não tinha sido criado para fornecer informações;
- 3) Demissão do director desta empresa que teve um grande impacto na motivação na implementação do BSC.

Pimentel e Major (2009) corroboram a estrutura deste autor (Kasurinen, 2002), onde puderam comprovar esta divisão de problema de implementação numa empresa de serviços designada *Alpha*.

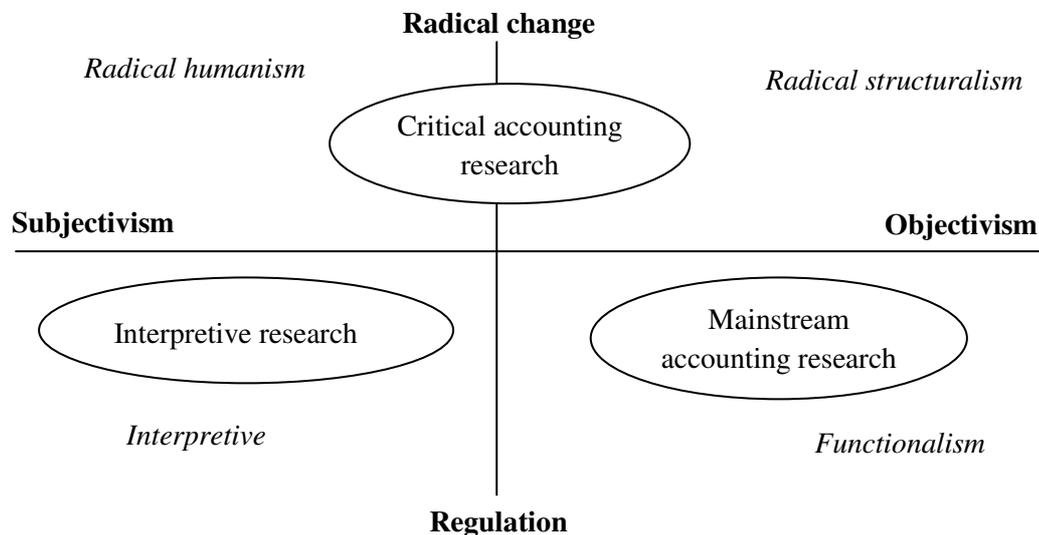
3 METODOLOGIA E MÉTODO DE INVESTIGAÇÃO

O presente capítulo aborda a metodologia e método adoptado pela investigadora para o presente trabalho. Este capítulo está estruturado da seguinte forma: (1) identificação e explicação da metodologia e método escolhido; (2) identificação dos principais passos no desenvolvimento deste estudo; (3) explanação dos métodos utilizados; e (4) análise da qualidades das conclusões retiradas.

3.1 Metodologia e Método de Investigação

Ryan *et al.* (2002) apresentam, baseados em Hopper e Powell (1985), uma taxonomia das investigações em contabilidade, conforme Figura 3.1.

Figura 3.1 – Taxonomia das Investigações em Contabilidade



Fonte: Adaptado de Ryan *et al.* (2002: 40).

Para o presente estudo, a investigadora adoptou uma metodologia de investigação interpretativa.

Segundo Ryan *et al.* (2002), a investigação interpretativa (“*Interpretive research*”) pretende conhecer o mundo social e a natureza social das práticas contabilísticas. Esta perspectiva procura princípios contrários à generalização, e considera que a contabilidade de gestão, bem como outras práticas sociais, não é um fenómeno natural, mas é socialmente construído e, nesse sentido, pode ser modificado pelos actores sociais. Por isso, é necessário estudar a ligação entre as acções sociais realizadas diariamente e a dimensão da estrutura social.

Scapens (2004) declara que existe uma distinção clara entre metodologias positivistas e interpretativas. A metodologia empírica positivista utiliza métodos e teorias baseadas na economia neo-clássica e é essencialmente objectiva. Parte do princípio que os fenómenos são externos ao investigador, usa a dedução, testa hipóteses, e vê a contabilidade como uma ajuda na tomada de decisão. A metodologia interpretativa é subjectiva, requer um conhecimento profundo da organização que se está a estudar e da natureza social das práticas contabilísticas. Esta última é usada no desenvolvimento de teorias ou no alargamento de uma determinada teoria tendo por base contextos diferentes.

Ryan *et al.* (2002) ilustram, conforme Figura 3.2, as diferenças entre a investigação positivista e a interpretativa.

Figura 3.2 – Diferenças entre as Investigações Positivista e Interpretativa

<i>Type of Research</i>	<i>Positive</i>	<i>Interpretative</i>
<i>View of the world</i>	External and objective	Social construction
<i>Types of study</i>	Exploratory	Explanatory
<i>Nature of explanation</i>	Deductive	Pattern
<i>Nature of generalization</i>	Statistical	Theoretical
<i>Role of theory</i>	Hypothesis generation	Understanding
<i>Nature of accounting</i>	Economic decision-making	Object of study

Fonte: Adaptado de Ryan *et al.* (2002: 146).

Face a estas duas perspectivas, para o presente estudo, a investigadora adoptou uma metodologia de investigação qualitativa, de natureza interpretativa, uma vez que se partiu da teoria (modelo proposto por Kasurinen (2002) para explicar os “*findings*” encontrados no estudo de caso realizado sem se procurar gerar hipóteses e generalizações de natureza estatística.

Ainda assim, Vieira *et al.* (2009) afirmam que a investigação qualitativa permite: apresentar resultados que poderão ser utilizados para efeitos académicos e profissionais; relacionar a teoria existente com os resultados obtidos; e avaliar continuamente a relevância do estudo em causa. Também para Berry e Otley (2004) o uso apropriado dos métodos qualitativos é determinado pela natureza do fenómeno estudado, pela ideologia dos investigadores e os fundamentos filosóficos da abordagem teórica que está a ser adoptada. A investigadora adoptou o enquadramento de Kasurinen (2002) para a

segmentação das dificuldades e obstáculos encontrados na construção e implementação do BSC na Sumol+Compal.

Método de Investigação

O método escolhido pela investigadora no presente estudo foi o estudo de caso explanatório. Segundo Yin (2003: 13) o estudo de caso: “*is an empirical inquiry that investigates a contemporary phenomenon within its real-life context, especially when the boundaries between phenomenon and context are not clearly evident*”.

Ryan *et al.* (2002) afirmam que os estudos de caso podem ser utilizados pelas diferentes metodologias. Todavia, Yin (2009) sublinha que o estudo de caso é um dos métodos utilizados na metodologia qualitativa, sendo necessário para o efeito que estejam satisfeitos três critérios: (i) as questões de investigação deverão ser apresentadas na forma de “como” ou “porquê”; (ii) não deve existir controlo sobre os eventos por parte do investigador; e (iii) o foco da investigação deverá ser para eventos actuais e não históricos.

Igualmente, para Ryan *et al.* (2002) os estudos de caso proporcionam (i) a possibilidade de compreender a natureza da contabilidade na prática em termos da utilização de técnicas, procedimentos e sistemas; (ii) fornecem descrições das práticas contabilísticas; (iii) exploram a aplicação de novos procedimentos; (iv) explicam os determinantes das práticas existentes; e/ou (v) podem ilustrar a natureza da contabilidade no capitalismo. No entendimento de Scapens (2004: 277), os estudos de caso são: “*essential for understanding the nature of management accounting practices in contemporary organizations*”.

Berry e Otley (2004), Ryan *et al.* (2002), Scapens (2004) e Yin (2009) identificam cinco tipos de estudos de caso, em particular na pesquisa em contabilidade, embora argumentando que podem existir mais:

- 1) Descritivos – descrevem sistemas de contabilidade, técnicas e procedimentos utilizados na prática e providenciam informações sobre as práticas de contabilidade contemporâneas relativas à sua natureza e forma;
- 2) Ilustrativos – realçam práticas inovadoras que são desenvolvidas por organizações específicas e demonstram o que tem sido feito na prática. Podem também ser estudos de caso onde se exemplifica uma determinada teoria;

- 3) Experimentais – examinam os problemas e benefícios na implementação de novos procedimentos e técnicas contabilísticas;
- 4) Exploratórios – exploram as razões possíveis de práticas contabilísticas específicas e geram hipóteses que podem ser testadas por métodos de pesquisa e técnicas quantitativas. Este tipo de estudo de caso tem como objectivo a produção de generalizações analíticas ou teóricas; e
- 5) Explanatórios – é utilizada a teoria existente para compreender e explicar determinada prática contabilística e/ou procedimento, tendo como objectivo a generalização teórica.

Esta investigação configura um estudo de caso explanatório, uma vez que se propõe compreender e identificar as dificuldades e obstáculos na implementação de uma prática contabilística – Balanced Scorecard, num contexto concreto, com vista a confrontação com uma teoria existente. É igualmente, um estudo de caso exploratório, pois que são geradas hipóteses que poderão ser testadas no futuro por outros investigadores.

Todavia, Patton (1987), Yin (2009) e Ryan *et al.* (2002) identificam problemas e fraquezas neste método de investigação, nomeadamente as seguintes: (i) a dificuldade em estabelecer limites sobre a investigação, sendo que o investigador tem duas opções, as quais são limitar a sua investigação a uma determinada área e explicita-la devidamente ou, então, estudar pouco de tudo mas de uma forma bastante superficial; (ii) a subjectividade deste método de investigação, pois é uma interpretação de um determinado investigador e, por isso, não pode ser considerado objectivo, (iii) não permite a generalização dos resultados; e (iv) a ética do investigador, uma vez que, neste método terá de haver uma relação de confidencialidade entre os dados sigilosos fornecidos ao investigador e a sua divulgação.

3.2 Fases de Desenvolvimento do Estudo de Caso

De acordo com Ryan *et al.* (2002), Scapens (2004) e Yin (2009), os estudos de caso são compostos por sete fases os quais tendem a ser seguidos não de uma forma sequencial mas interactiva: (1) desenho do estudo de caso; (2) preparação para recolha de evidência; (3) recolha de evidência; (4) análise da evidência; (5) identificação e explicação de padrões; (6) desenvolvimento de teoria; e (7) elaboração de relatório.

O presente trabalho iniciou-se em Setembro de 2010 com o planeamento desta investigação, e terminou em Abril de 2011, tendo tido uma duração de sete meses.

3.2.1 Desenho do Estudo de Caso

O primeiro passo num estudo de caso é a definição das questões de investigação. Estas questões normalmente são formalizadas após uma revisão da literatura existente e deverão suficientemente claras para se determinar um plano exequível dados os recursos e tempo disponíveis (Ryan *et al.*, 2002; Scapens, 2004).

No presente estudo, a investigadora identificou, após ter procedido à revisão de literatura sobre a implementação do BSC e ter visitado a empresa, como principais questões de investigação, as seguintes:

- 1) Como é que o BSC foi implementado na Sumol+Compal?
- 2) Porque é que a construção e implementação desta ferramenta foram difíceis nesta organização? Que dificuldades e obstáculos se apresentaram?

Com o decorrer da investigação, outras questões surgiram, uma vez que a empresa alvo surgiu da fusão de duas empresas. Estas questões são: (i) como foi feita a construção e implementação do BSC na Sumolis e as suas dificuldades e obstáculos; e (ii) porque é que a Compal decidiu abandonar esta ferramenta. As questões de investigação acima enunciadas foram estruturadas conforme Yin (2003: 1) as define: “*case studies are the preferred strategy when “how” or “why” questions are being posed*”. Após a especificação das questões de investigação o investigador poderá escolher o papel que terá na mesma (Ryan *et al.*, 2002). No presente trabalho, a investigadora assumiu o papel de visitante, uma vez que, teve acesso ao local do estudo de caso, realizou entrevistas com sujeitos relacionados, não se envolvendo, contudo, directamente no processo (Ryan *et al.*, 2002; Scapens, 2004).

3.2.2 Preparação para Recolha de Evidência

Após a revisão da literatura, seguida da identificação das questões de investigação, a investigadora teve em consideração os vários aspectos que se relacionam com cada uma das questões, e as evidências que precisaria para a obtenção das correspondentes respostas (Ryan *et al.*, 2002; Scapens 2004). Tal como Yin (2009) expõe, um bom investigador deverá saber fazer boas questões, saber ouvir, deverá

adaptar-se e ser flexível, ter uma boa compreensão das questões que irão ser abordadas e deverá ser imparcial em relação a teorias já formalizadas, se estas não se verificarem na recolha de evidência.

3.2.3 Recolha de Evidência

Esta investigação foi levada a cabo na Sumol+Compal, uma empresa de bebidas não alcoólicas líder no mercado português, como referencia no seu site. A escolha desta empresa deveu-se à sua disponibilidade no apoio aos estudantes e, em particular, à cooperação demonstrada por um elemento desta empresa, familiar do investigador.

Para a recolha de evidências foi realizada, primeiramente, um primeiro contacto junto dos entrevistados, com o objectivo de os informar sobre o tema do presente estudo e a sua disponibilidade, conforme anexo 1.

Num estudo de caso as evidências podem ter várias fontes como: artefactos (*outputs* de sistemas informáticos), documentos escritos (relatórios formais, relatórios informais, notas pessoais, etc.); questionários; entrevistas; observação directa (acções e reuniões); e a avaliação dos resultados das acções (Berry e Otley, 2004; Ryan *et al.*, 2002; Scapens, 2004; Yin, 2009). Neste estudo foram utilizadas mais de uma fonte de evidência, conforme a recomendação de Yin (2009) e Ryan *et al.* (2002) sobre a necessidade de proceder à triangulação da evidência. Numa primeira fase foram recolhidos relatórios de gestão e de responsabilidade corporativa de dois anos sucessivos (2008 e 2009), disponibilizados no site da empresa estudada. Na segunda fase foram realizadas entrevistas, enviados questionários e recolhidos documentos fornecidos pelos entrevistados. Ao mesmo tempo foram retiradas notícias de jornais *on-line* sobre esta empresa, sobre a sua actualidade, e problemas existentes.

3.2.4 Avaliação da Evidência

Citando Vieira *et al.* (2009: 150): “a evidência obtida [...] deve ser avaliada sistematicamente por forma a garantir a qualidade do estudo de caso”.

Segundo Yin (2009), é preciso assegurar três princípios para se garantir a validade e fiabilidade das evidências recolhidas: (i) uso de múltiplas fontes de evidência; (ii) criação de uma base de dados; e (iii) manter uma cadeia sequencial entre a evidência. Nesta investigação procurou-se cumprir estes três critérios. De acordo com os critérios identificados por Ryan *et al.* (2002) e Scapens (2004), respeitante à evidência recolhida,

foram adoptados métodos e procedimentos fiáveis, como são exemplos a formulação adequada e relevante das questões de investigação e a gravação de entrevistas (“*Procedural Reliability*”), bem como a garantia da credibilidade da evidência do estudo de caso e das suas conclusões (“*Contextual Validity*”) que será abordado na secção 3.4. No que respeita ao terceiro critério para a avaliação das evidências (“*Transferability*”), a investigadora utilizou teoria existente (Kasurinen, 2002).

3.2.5 Identificação e Explicação de Padrões

Para identificar padrões, a investigadora começou por transcrever as entrevistas que foram gravadas, quase sempre até ao final do dia posterior, sendo que nas duas entrevistas que não foram gravadas tomou nota de todas as respostas que os entrevistados deram. Após a transcrição, dividiu cada entrevista em tópicos dando-lhes títulos. Ao fazer essa divisão, foi possível reunir as informações de todas as entrevistas em categorias e *clusters* de informação, o que facilitou à investigadora retirar conclusões sobre este estudo, que serão discutidas na redacção do relatório final e nas suas conclusões. Como se pode observar, a investigadora adoptou, para a identificação de padrões, as recomendações de Scapens (2004), que indica que as entrevistas devem ser transcritas, de forma a serem, posteriormente, objecto de análise.

3.2.6 Desenvolvimento de Teoria

Sendo este estudo de caso de tipo explanatório foi utilizada teoria já existente para explicar os resultados do estudo, o que desejavelmente irá contribuir para o desenvolvimento da mesma (Ryan *et al.*, 2002, Berry e Otley, 2004, Scapens, 2004, Yin, 2009). Como referido, a investigadora utilizou o enquadramento de Kasurinen (2002) na categorização das dificuldades e obstáculos do BSC, dando o seu contributo teórico para o desenvolvimento da teoria, o que será exposto no capítulo 5.

3.2.7 Elaboração de Relatório

A principal característica de um relatório de estudo de caso é a convicção demonstrada pelo investigador de que nenhuma evidência foi tomada em conta simplesmente por se enquadrar na teoria por si usada. Na elaboração do relatório deste estudo foi tida em conta esta característica e também os três critérios que foram apresentados na subsecção 3.3.4. “Análise da Evidência” (Ryan *et al.*, 2002; Scapens, 2004).

3.3 Métodos Utilizados na Investigação

3.3.1 Entrevistas e Registo dos Dados

Segundo Yin (2009), as entrevistas representam a principal fonte de evidência num estudo de caso. Este autor apresenta, ainda, como vantagens desta fonte de evidência o facto de ser direccionada para o tópico do estudo de caso e fornecer inferências causais sobre esse tema.

As entrevistas realizadas foram do tipo semi-estruturadas, tendo sido previamente preparado um guião (anexo 2). Na condução das entrevistas seguiu-se o guião elaborado, mas procurou-se incentivar que os entrevistados falassem sobre assuntos que não estivessem contemplados nesse guião, tal como sugerido por Patton (1987) e Yin (2009). Conforme recomendado por diversos autores (Ryan *et al.*, 2002; Scapens, 2004; Yin, 2009) as entrevistas gravadas foram, posteriormente, transcritas pela investigadora, quase sempre, como já foi anteriormente referido, no dia seguinte à entrevista. Ainda assim, foram tomadas notas, durante e após estas entrevistas. No início de cada entrevista foi registado a hora de início, o local da entrevista e o nome do entrevistado. Durante as entrevistas, a investigadora tomava notas das reacções dos entrevistados a algumas perguntas, consideradas por si, sensíveis. No final das entrevistas foram registadas a sua duração e as considerações que a investigadora considerou pertinentes.

Neste estudo foram realizadas nove entrevistas, onde seis delas foram gravadas, conforme Quadro 3.1.

Quadro 3.1 – Grelha de Entrevistas

Primeiro bloco de entrevistas

	Entrevistado	Dia/Mês/Ano	Duração	
1	1º entrevistado	13/09/2010	2h00m	Não gravada
2	2º entrevistado	22/09/2010	2h25m	Não gravada
3	3º entrevistado	26/11/2010	3h00m	Gravada
4	4º entrevistado	19/01/2011	45m	Gravada
5	5º entrevistado	19/01/2011	15m	Gravada
6	6º entrevistado	24/01/2011	1h45m	Gravada
7	7º entrevistado	28/02/2011	45m	Gravada

Segundo bloco de entrevistas

	Entrevistado	Dia/Mês/Ano	Duração	
8	4º entrevistado	08/04/2011	1h00m	Não gravada
9	2º entrevistado	12/04/2011	1h50m	Gravada

Fonte: Elaboração própria

As entrevistas tiveram uma duração total de, aproximadamente, catorze horas, tendo sido entrevistados sete elementos da organização, alguns deles mais do que uma vez. A maioria das entrevistas foi feita individualmente. No entanto, durante a 4ª entrevista foi chamado o 5º entrevistado a interagir com o investigador, dando a possibilidade de este fazer algumas questões a gestores de níveis mais baixos. Por consequência, o 5º entrevistado foi questionado na frente do 4º entrevistado, resultando daqui uma entrevista conjunta, também contempladas por Yin (2009). De notar que todas as entrevistas decorreram na sede da Sumol+Compal em Carnaxide.

No que respeita aos questionários, foi enviado um questionário ao 6º entrevistado (ver anexo 3), em Abril de 2011, devido à opção deste por esta técnica, onde foram formuladas perguntas sobre alguns aspectos deste trabalho. Porém, Yin (2009) adverte que os questionários impedem o aparecimento de novos aspectos, questões e ideias.

3.3.2 População

Na recolha de evidências foram realizadas entrevistas com directores e responsáveis de vários departamentos da Sumol+Compal. Uma vez que esta investigação aborda os históricos da construção e implementação do BSC sucessivamente na Sumolis, na Compal, e na Sumol+Compal, os cargos ocupados pelos entrevistados, quer na Sumol+Compal, quer nas empresas de origem, estão identificados no Quadro 3.2

Quadro 3.2 – Cargos dos Entrevistados

Entrevistado	Cargo na Sumolis	Cargo na Sumol+Compal
1º entrevistado	Director de Integração de Sistemas de Gestão	Gestor de Integração Sistemas & Responsabilidade Corporativa
2º entrevistado	Direcção da Gestão Administrativa da Cibal	Director de Planeamento e Controlo de Gestão
3º entrevistado	Membro da Comissão Executiva	Membro da Comissão Executiva
4º entrevistado	Director de Planeamento e Controlo ⁽¹⁾	Director de Sistemas de Informação
5º entrevistado	Gestor operacional	Gestor operacional

6º entrevistado	Director de Planeamento e Controlo ⁽²⁾	Responsável Gabinete de Auditoria Interna
-----------------	---	---

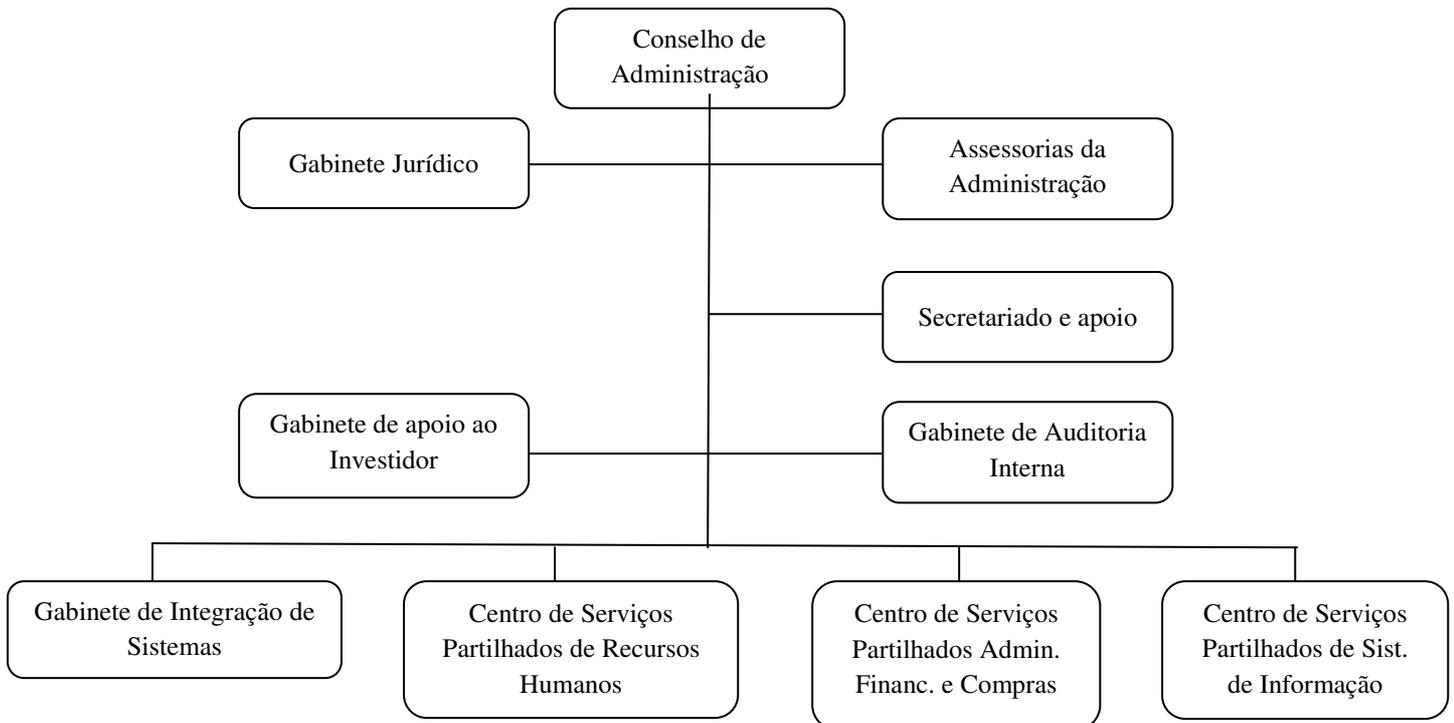
Entrevistado	Cargo na Compal	Cargo na Sumol+Compal
7º entrevistado	Técnico de Planeamento e Controlo de Operações	Técnico de Planeamento e Controlo de Operações

Fonte: Elaboração própria

⁽¹⁾ e ⁽²⁾ Em 2005, o 4º entrevistado era o director de planeamento e controlo, mas a 1 de Janeiro de 2006, foi para esse cargo o 6º entrevistado.

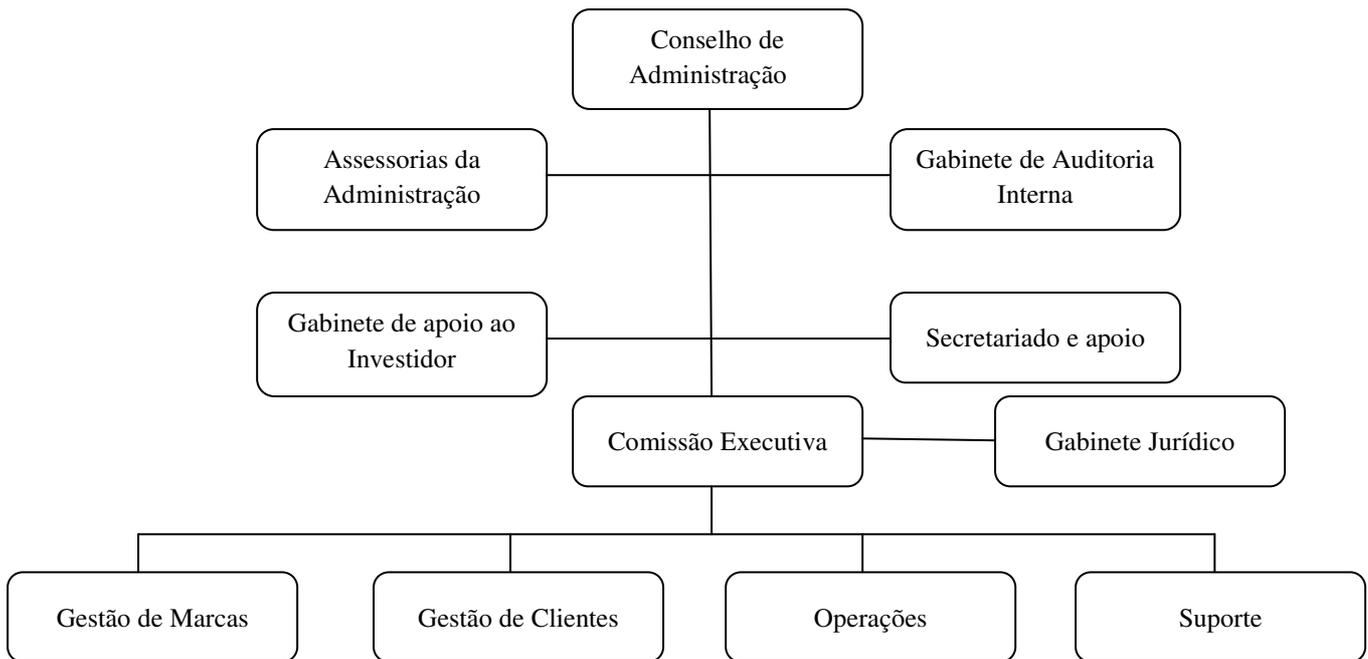
Para melhor compreensão dos níveis dos cargos de cada entrevistado e suas responsabilidades perante a construção e implementação do BSC, as Figuras 3.3 e 3.4 representam os organogramas da Sumolis em 2006 e da Sumol+Compal actualmente.

Figura 3.3 – Organograma da Sumolis em 2006



Fonte: Adaptado do Relatório Único de Gestão da Sumolis (2006: 71).

Figura 3.4 – Organograma da Sumol+Compal



Fonte: Adaptado do Relatório Único de Gestão (2009: 157).

3.3.3 Outras Fontes de Dados

Outras fontes foram consideradas no relatório desta investigação, sendo elas, as informações que constam no site da empresa, os relatórios de gestão e de responsabilidade corporativa que se encontravam neste mesmo meio de comunicação, as notícias retiradas da internet respeitantes à situação actual da empresa e os documentos fornecidos pelos entrevistados em relação aos mapas estratégicos, rede interna e BSC da mesma.

3.4 Qualidade das Conclusões retiradas

Segundo Yin (2009) a qualidade de um estudo de caso irá aumentar substancialmente se este incluir: (i) múltiplas fontes de evidência; (ii) uma base de dados do estudo de caso; e (iii) evidência da articulação entre os vários *outputs* obtidos no estudo. Neste estudo de caso, seguindo estas recomendações, foram realizadas diversas entrevistas bem como recolhidos documentos internos variados da organização. Foi mantida uma base de dados das entrevistas, sendo que a investigadora após as entrevistas que foram gravadas, transcreveu-as, dividindo-as em assuntos relevantes, tendo em atenção as suas notas pessoais sobre estas. A ligação entre a evidência recolhida foi conseguida através de citações das várias entrevistas, excertos de documentos oficiais e internos e a organização temporal destas entrevistas.

De acordo com este autor, podem ser efectuados quatro testes para garantir a credibilidade do estudo de caso:

- 1) A validade do modelo – consiste no estabelecimento de medidas operacionais correctas para os conceitos que estão em análise. O teste consiste na utilização de várias fontes de evidência (triangulação);
- 2) A validade interna – refere-se ao rigor dos resultados obtidos utilizando estratégias para eliminar a ambiguidade e contradição;
- 3) A validade externa – este teste passa por avaliar a coerência dos resultados do caso comparativamente com os resultados de investigações idênticas;
- 4) Fiabilidade – este teste consiste em demonstrar que os procedimentos podem ser repetidos, alcançando-se os mesmos resultados se o estudo fosse conduzido por outro (s) investigador (es).

Relativamente à triangulação, referida por Patton (1987: 61) como “*ideal*”, foram efectuadas dois tipos. A primeira foi a triangulação de dados, onde a investigadora, como referido, recolheu informação sobre a empresa usando diversas fontes de informação. Foi, ainda, feita a triangulação de investigadores tendo sido discutidas as interpretações que a investigadora retirou das diversas fontes de informação com a sua orientadora.

4 ESTUDO DE CASO NA SUMOL+COMPAL

No presente capítulo descreve-se a origem do BSC na Sumolis, as suas características, obstáculos e dificuldades de construção e implementação, passando, seguidamente, pela descrição no processo de fusão entre Sumolis e Compal. Por último, são abordadas as principais questões decorrentes na adopção do BSC nesta nova empresa resultante da fusão.

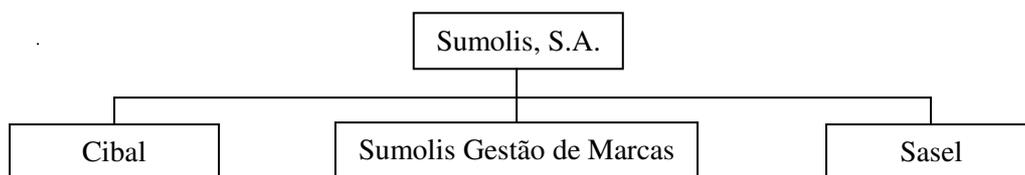
A Figura 4.2 identifica os acontecimentos marcantes na construção e implementação do BSC desde 2005, na Sumolis e até à actualidade, após a fusão daquela empresa com a Compal. Nos subcapítulos seguintes estes acontecimentos são apresentados detalhadamente, seguindo uma ordem cronológica com o propósito de captar os momentos chave de todo o processo.

4.1 Antecedentes da Sumolis

A Sumolis, S.A era uma empresa que actuava nos mercados de refrigerantes, sumos e néctares, águas engarrafadas e cervejas, tendo origem em 1945 numa organização denominada Refrigor. Em 2001, esta empresa detinha as seguintes principais empresas: Cereuro, Sumol Gestão de Marcas, Cibal, Sasel e Cinalda. Esta última, prestava serviços partilhados, incluindo a gestão de recursos humanos, contabilidade, compras, sistemas de informação e a gestão de frota.

Em 2004, a Cinalda foi incorporada por fusão na Sumolis e, posteriormente, em 2007, a Cereuro foi incorporada por fusão na Sumol Gestão de Marcas, dando origem à Sumolis Gestão de Marcas. Por consequência, após estas fusões, a constituição do grupo Sumol era a seguinte (Figura 4.1):

Figura 4.1 – Composição do Grupo Sumol



Fonte: Elaboração própria

A Sumolis, antes do início da construção do BSC, tinha um painel global de objectivos para a empresa, que eram, maioritariamente, de natureza financeira, nomeadamente, o volume de negócios, vendas líquidas e margens.

Figura 4.2 – Evolução do BSC

Antecedentes da Sumolis												Adopção do BSC na Sumolis	Orientações estratégicas para 2006						Encontro de Quadros							
												Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maio	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro			
ANOS ANTERIORES												2005														
Mudança de Directores de Planeamento												Orientações estratégicas para 2007													Mapa estráltico 2007	BSC para 2007
Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maio	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maio	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro			
2006												2007														
												Aprovação do BSC 2007	Orientações estratégicas para 2008						Mapa estráltico 2008		Formação	BSC para 2008				

Aprovação do BSC 2008													Orientações Estratégicas, Mapa Estratégico e BSC para 2009													Conclusão do BSC 2009	Orientações Estratégicas para 2010	Mapa Estratégico 2010	Apresentação do Mapa Estratégico 2010	BSC para 2010
	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maio	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro		Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maio	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro					
2008												2009 (Fusão Sumol+Compal)																		
Aprovação do BSC 2010													Orientações Estratégicas para 2011	Mapa Estratégico 2011	BSC para 2011	Posição Actual														
	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maio	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro					Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maio	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro		
2010												2011																		

Cada uma das empresas do grupo tinha os painéis de indicadores construídos para cada um dos departamentos de planeamento e controlo. Os indicadores dependiam da actividade de cada uma das empresas, ou seja: na empresa produtora existiam indicadores de desempenho como a rentabilidade das linhas, ocupação das linhas, controlo orçamental de gastos gerais de fabrico e mão-de-obra directa; na empresa que comercializava existiam, basicamente, indicadores de vendas por material e canais de venda; e na empresa gestora das marcas era realizado, unicamente, o controlo orçamental dos gastos de marketing por marca e dos projectos de inovação. A área de recursos humanos utilizava um painel de indicadores, embora compreendendo apenas os mais clássicos, como o absentismo, não estando integrada com a estratégia. Em síntese, cada empresa tinha o seu painel de objectivos específicos, cujo propósito era simplesmente reflectir em indicadores a respectiva actividade.

Existiam também as comissões de planeamento estratégico (CPE's). As CPE's eram nomeadas pelo conselho de administração, e eram constituídas por elementos da administração e directores das várias áreas, sendo que todos os gestores de topo estavam integrados, em pelo menos uma comissão. Estas tinham como objectivo elaborar, a partir das orientações estratégicas definidas pela administração, os planos estratégicos para cada área de negócios a que estavam alocadas; por exemplo, a CPE para mercados internacionais definia com mais precisão os objectivos estratégicos para esta área de negócio. As CPE's eram convocadas e formadas no início de cada ciclo de planeamento.

4.2 Adopção do BSC na Sumolis

O primeiro passo para a construção e implementação do BSC na Sumolis foi o pensamento e pesquisa prévios por parte da gestão de topo. O *champion* (o gestor impulsionador da ideia) na Sumolis confessa que não aprendeu esta ferramenta na faculdade, mas sim, por curiosidade sua, e quando teve conhecimento da sua existência pensou que: “fazia sentido a sua implementação na nossa organização” (3º entrevistado, Novembro de 2010).

O BSC foi, então, apresentado num encontro de quadros do grupo Sumol, a 29 de Setembro de 2005, para os directores e chefias com reporte directo à administração. Esta apresentação foi feita pelo director de planeamento e controlo da Sumolis, enquanto responsável pelo planeamento consolidado ao nível do grupo, com o objectivo

de sensibilizar os restantes directores para o tema antes do início do ciclo de planeamento operacional anual.

Consequentemente, esta ferramenta foi introduzida na Sumolis por ser considerada pela administração e pelo então director de planeamento e controlo, como o melhor instrumento de transposição do planeamento estratégico para objectivos estratégicos. Segundo o entrevistado: “era interessante e estava em voga” (4º entrevistado, Janeiro de 2011).

Foram ainda mencionadas outras razões para a adopção do BSC. Uma das razões apontadas foi o facto de esta empresa necessitar de uma ferramenta que ajudasse a definir os seus objectivos e a hierarquizá-los, que criasse uma linguagem comum entre as várias áreas e que não tivesse apenas objectivos financeiros. Citando um dos entrevistados: “O BSC parecia uma metodologia que permitia preencher todas estas necessidades” (4º entrevistado, Janeiro de 2011). Outra razão para a implementação do BSC foi o propósito de criar uma plataforma que reunisse a informação das várias empresas que constituíam a Sumolis, possibilitando assim uma visão de conjunto. Foi, igualmente, mencionado que uma das apostas no BSC era encurtar o ciclo de planeamento estratégico através do alinhamento e padronização dos modelos disponíveis para os gestores fazerem os planos, uma vez que este era criticado pela sua longa duração.

4.3 A construção do BSC na Sumolis

Foi realizada uma tentativa de construção do BSC na Cinalda, empresa de serviços partilhados, antes de 2006. Nesta experiência foi realizada uma aproximação a esta ferramenta (projecto piloto) mediante a criação de um painel global de indicadores para esta empresa e painéis de indicadores específicos para cada uma das áreas de negócio. Estes painéis de indicadores foram mencionados no inquérito ao 6º entrevistado, como “painéis de indicadores tipo *“tableaux de bord”*”. O painel global de indicadores não estava dividido em perspectivas, não tinha relações de causa-efeito e não estava ligado à estratégia, por isso, não era considerado um BSC.

Esta aproximação foi feita pelo departamento de planeamento e controlo, envolvendo todas as áreas desta empresa de serviços, e teve como objectivos: (i) demonstrar às outras empresas do grupo que os serviços que prestavam eram

competitivos em relação ao *outsourcing* dos mesmos; e (ii) permitir à gestão interna ler e observar o desempenho de todas as áreas num único documento.

Porém, neste processo da construção de painéis de indicadores, a resistência dos gestores foi desde logo sentida, designadamente quando tiveram de disponibilizar as informações das suas direcções, pois sentiram que estavam a perder o “controlo”. Os gestores manifestaram dificuldade em disponibilizar informações sobre as respectivas divisões, uma vez que sentiam que eram “suas” e tinham medo de se expor. Esta dificuldade foi detectada a partir do momento em que nas reuniões de gestores começaram a aparecer alguns indicadores sem preenchimento, por falta de dados dos gestores.

Segundo um entrevistado, esta dificuldade conseguiu ser ultrapassada quando alguns gestores se aperceberam das vantagens daquele instrumento. De acordo com este se: “a pessoa perceber a metodologia e perceber que ao expor os seus (painéis de indicadores) está a ganhar com isso, pois também está a ver os painéis dos parceiros do lado, conseguindo estar alinhado, facilita” (6º entrevistado, Janeiro de 2011). Em 1 de Janeiro de 2006 houve uma mudança de director de planeamento e controlo da Sumolis.

Seguidamente, em Junho/Julho deste ano foram dadas as orientações estratégicas pela administração (começo do planeamento estratégico) para 2007. Em Setembro/Outubro de 2006, o mapa estratégico de 2007 foi construído, e em Novembro/Dezembro desse ano iniciou-se a construção do primeiro BSC da Sumolis. No início de 2007, o primeiro BSC foi finalizado com a aprovação do orçamento para esse ano. Os planeamentos estratégicos, mapas estratégicos e BSC’s da Sumolis para os anos seguintes foram realizados nos meses referidos anteriormente, mas nos respectivos anos.

4.4 *Balanced Scorecard* e Mapa Estratégico para 2007

A construção do BSC teve o apoio do *champion*, referido anteriormente, da administração e dos gestores de topo, uma vez que estes perceberam que a própria administração estava envolvida e a vontade de ter o BSC partia desta. Para a construção e implementação do BSC, a Sumolis não recorreu a consultores externos; todo o trabalho foi desenvolvido com recurso aos seus próprios meios. O painel de indicadores já existente esteve na sua base da construção do BSC na Sumolis. Todavia, a sua

implementação nunca eliminou os painéis de indicadores específicos de cada empresa, transformando apenas, o painel global.

4.4.1 Características do BSC

A análise da composição do BSC permite constatar que o mesmo se encontrava dividido nas quatro perspectivas indicadas por Kaplan e Norton (financeira, clientes, processos internos e aprendizagem e crescimento), conforme mapa estratégico de 2008 (ver anexo 4). De notar que a perspectiva de aprendizagem e crescimento era designada como conhecimento e crescimento.

A identificação e selecção dos indicadores para cada perspectiva foram baseadas na actividade da empresa, no conhecimento operacional, no conhecimento do negócio e da realidade e, por isso mesmo, sem grande base científica. A obtenção dos indicadores foi elaborada em duas fases: (1) na primeira fase foram definidos os objectivos estratégicos por parte da administração; (2) na segunda fase, esses objectivos estratégicos eram transpostos para as CPE's que, como referido, os especificavam para cada área de negócio, elaborando os consequentes relatórios. Posteriormente, esses relatórios eram presentes aos directores das respectivas áreas, que identificavam os indicadores adequados, cabendo à administração seleccionar alguns desses indicadores com carácter definitivo.

Os indicadores de desempenho contidos no BSC eram medidos mensalmente. No processo de selecção, algumas áreas modificaram a métrica dos seus indicadores, melhorando e aperfeiçoando os seus indicadores diários. Por exemplo, a área de produção, que trabalhava com valores diários, tendo um indicador crítico no BSC medido mensalmente de uma determinada forma, como a taxa de quebras, adaptou esse método de medição no controlo diário. Assim sendo, os indicadores que estavam incluídos nos painéis de cada área passaram a estar alinhados com o BSC da empresa. Esta fase foi, no primeiro ano de implementação, “muito trabalhosa” (6ª entrevista, Janeiro de 2011).

4.4.2 Desenvolvimento em cascata do BSC

Para a construção dos *scorecards* foram apresentadas, primeiramente, as linhas gerais de orientação aos directores das várias áreas numa reunião onde foram expostos os resultados das CPE's Seguidamente, as direcções tinham que desenvolver os planos

operacionais e reconfirmar o alcance das metas anteriormente definidas, detalhando a forma como estas iriam ser atingidas. Sempre que se verificasse que existia um desvio entre a meta definida e o output do plano operacional, era necessário averiguar se este desvio iria ter impacto noutras áreas e noutras metas, de modo a definir o tipo de ajustamento a efectuar. À medida que os planos operacionais iam sendo concluídos, era alimentado um mapa com os outputs, o qual simultaneamente servia para alimentar o BSC.

As metas transmitidas aos directores não foram alvo de resistência, uma vez que, estes haviam participado na sua definição, através das CPE's e, para além disso, existia sempre espaço para negociação (Inquérito ao 6º entrevistado, Abril de 2011).

Assim, os *scorecards* eram dirigidos para as diferentes áreas de negócios, onde cada *scorecard* era desenhado especificamente para cada direcção, isto é, consoante a direcção era dada mais ênfase a determinados objectivos específicos. A título de exemplo: uma fábrica dava mais ênfase a objectivos dos processos internos, não descurando, todavia, os objectivos globais da empresa.

Cada direcção tinha o seu *scorecard* dividido em três partes, conforme exemplo da Figura 4.3.

Figura 4.3 – Exemplo da Constituição dos *Scorecards* na Sumolis

<i>Scorecard</i> para a direcção X	
Objectivos	Macro – objectivos da empresa
	Específicos – próprios da direcção, com impactos nos objectivos da empresa
	Área livre – a direcção podia monitorizar algum projecto ou iniciativa interno, o qual poderia ou não influenciar os objectivos da empresa, sendo considerada uma ferramenta de controlo

Fonte: Elaboração própria

Estes *scorecards* eram compostos por valores mensais, valores do ano anterior, pelas metas e pelas previsões para o fecho de ano. No entanto, os dados dependiam das actividades realizadas, pois sendo um projecto a implementar em determinado mês não recorreria a informação de anos anteriores.

4.4.3 Alimentação do BSC

Após 2007, foi construída, pelo departamento de planeamento e controlo, uma plataforma de suporte ao ciclo de planeamento que incluía a construção do BSC. Esta

plataforma era igual para todas as áreas. Na Sumolis, no que respeitava à alimentação dos indicadores do BSC, alguns eram obtidos através do sistema *Systems Application Products in Data Processing* (SAP).

Contudo, outros indicadores não eram gerados pelo sistema SAP, pelo que tinham de ser as áreas operacionais (recursos humanos, fábricas, marketing, etc.) a preenchê-los na dita plataforma, que era a mesma que suportava a informação para as reuniões e que alimentava os indicadores.

O processo de implementação do SAP na Sumolis começou em Junho de 1995, devido à necessidade de uniformizar e coordenar as estruturas e os sistemas de informação das várias empresas que a constituíam. Em 2001, estendeu-se aos recursos humanos. O processo de alimentação dos indicadores foi uma das dificuldades sentidas na implementação do BSC nesta empresa. Após a identificação e selecção dos indicadores que deveriam estar contidos no BSC, o sistema não estava preparado para os apurar e, por consequência, alguns deles não apareceram divulgados, ou então surgiam tarde, contrariando a definição de que a informação deve ser útil, relevante e oportuna.

4.4.4 Avaliação dos gestores

No ano da implementação do BSC, a avaliação dos gestores envolvia os objectivos de topo, seguidos dos objectivos previstos no BSC e considerados de referência para a sua área específica. Para além disso, abarcava, ainda, objectivos adicionais, específicos da respectiva área, embora pudessem não estar contemplados no BSC. Adicionalmente, havia que atender ao facto de os objectivos específicos de cada área que integrassem o BSC terem de ser partilhados com toda a equipa.

No entanto, com este sistema de avaliação, os gestores sentiram que estavam, permanentemente, a ser avaliados. Uma vez plenamente implementada, esta ferramenta permitia aos gestores de topo observar o desempenho de cada divisão de negócios, e perceber que indicador e que área está a influenciar o bom ou mau desempenho da mesma. Na opinião de um entrevistado, esta dinâmica de cascata é positiva se tudo estiver a correr bem; no entanto é negativa se algum objectivo não for cumprido (6º entrevistado, Janeiro de 2011).

4.4.5 Mapa Estratégico

Na Sumolis sempre existiram mapas estratégicos, mesmo sem BSC. Estes mapas estratégicos tinham um prazo idêntico ao do planeamento estratégico (três anos) e continham os objectivos a curto prazo (para o ano que estava a decorrer) e para os dois anos seguintes, definindo igualmente as orientações estratégicas. Todavia, os mapas estratégicos não estavam divididos segundo as perspectivas do BSC, não identificavam as relações de causa-efeito, apenas evidenciando os objectivos estratégicos.

Com o BSC surgiu o desafio de, com os mapas estratégicos existentes, os directores e gestores de cada área, que tinham participado na sua elaboração, poderem transformar esses objectivos estratégicos em objectivos operacionais. Tal veio permitir que os objectivos passassem a estar decompostos por perspectivas e que as relações de causa-efeito fossem identificadas. Os mapas estratégicos da Sumolis provinham de duas fases. Na primeira fase, as CPE's, com objectivos estratégicos específicos (mercado, produção, etc.), resultantes dos objectivos estratégicos da empresa, executavam os seus mapas estratégicos individuais. Seguidamente, era feita uma incorporação desses vários mapas, realizada pela divisão de planeamento estratégico e pela comissão executiva, dando origem aos mapas estratégicos globais.

4.4.6 Formação

A Sumolis em 2007 apostou em formação referente ao BSC, designada por “Curso de *Balanced Scorecard*”, com uma duração de quatro dias (29, 30, 31 de Outubro e 5 de Novembro de 2007). Esta formação foi ministrada por docentes do Instituto Superior de Gestão (ISG) e foi direccionada a todos os directores e chefias intermédias com intervenção directa no ciclo de planeamento, tendo estado envolvidas, aproximadamente, 50 pessoas. Teve carácter obrigatório e nela foi explicado o contexto do BSC e as perspectivas que o compõem, sendo que cada perspectiva foi leccionada por diferentes formadores. Os trabalhos elaborados no âmbito desta formação foram realizados por gestores de várias áreas de negócios, tendo-se conseguido um elevado grau de envolvimento.

Esta acção ocorreu imediatamente antes do novo ciclo de planeamento estratégico para 2008, o que permitiu a utilização do BSC na transposição do planeamento estratégico para os objectivos estratégicos. Segundo um entrevistado: “a formação na Sumolis foi muito importante, pois os gestores realizaram trabalhos académicos sobre a

construção do BSC e, só depois deste conhecimento, elaboraram o BSC para a sua empresa” (6º entrevistado, Janeiro de 2011).

4.5 *Balanced Scorecard* e Mapa Estratégico para 2008

4.5.1 Características do BSC

Em Janeiro de 2008 foi aprovado o BSC para este ano, que tinha começado a ser construído em Novembro/Dezembro de 2007. No BSC de 2008, alguns indicadores foram modificados em relação ao BSC de 2007, principalmente os indicadores de desempenho contidos na perspectiva de processos internos relacionados com projectos. Os indicadores de desempenho da perspectiva financeira e perspectiva dos clientes foram, maioritariamente, mantidos.

4.5.2 Mapa Estratégico de 2008

Em 2008, o mapa estratégico estava (ver anexo 4), segundo um entrevistado: “muito alinhado com os princípios do BSC, porém não haviam sido definidas as relações de causa-efeito” (6º entrevistado, Janeiro de 2011). Segundo este mesmo entrevistado, neste ano foi identificada a preocupação com a fusão que se iria realizar no início de 2009.

4.6 Uso e efeitos resultantes

No primeiro ano após a implementação do BSC na Sumolis, os gestores sentiram-se envolvidos e motivados pelo planeamento estratégico e por pertencerem às várias CPE's (6º entrevistado, Janeiro de 2011). Todavia, nos anos subsequentes, este envolvimento foi-se perdendo, uma vez que, citando este mesmo entrevistado: “Era pegar no ano anterior [estrutura do BSC] e modificar algumas coisas”. Por esta razão, este acredita que não tenham existido consequências na alteração do comportamento das pessoas e do envolvimento destas na organização.

No entanto, depois da construção e implementação do BSC na Sumolis “passou a haver um foco nos gestores e a serem criadas prioridades de temas” (1º entrevistado, Setembro de 2010). Começaram a ser realizadas reuniões mensais entre gestores para compreender e analisar os indicadores de desempenho, inclusive nas áreas de marketing e da produção.

Outro efeito resultante da implementação do BSC foi o facto de, como a administração tinha frequentado a formação em 2007, cada administrador envolvia e motivava a área que era do seu domínio. A título de exemplo, o administrador então responsável pela área industrial (processos), ele próprio, dentro da sua área, fez um esforço no sentido de adaptar e alinhar os seus indicadores com os indicadores e objectivos descritos no BSC da empresa.

No final de 2008, para a implementação do BSC na Sumolis estar totalmente concluída, foi mencionado por este entrevistado, que faltava melhorar a alimentação dos indicadores, uma vez que a métrica estava já apurada, bem como atribuir ponderadores aos indicadores; e estabelecer as relações de causa-efeito. Ao ser questionado, na hipótese de não ter havido a fusão, se a Sumolis poderia evoluir e concluir a implementação do BSC, o mesmo entrevistado declarou que não tinha a certeza.

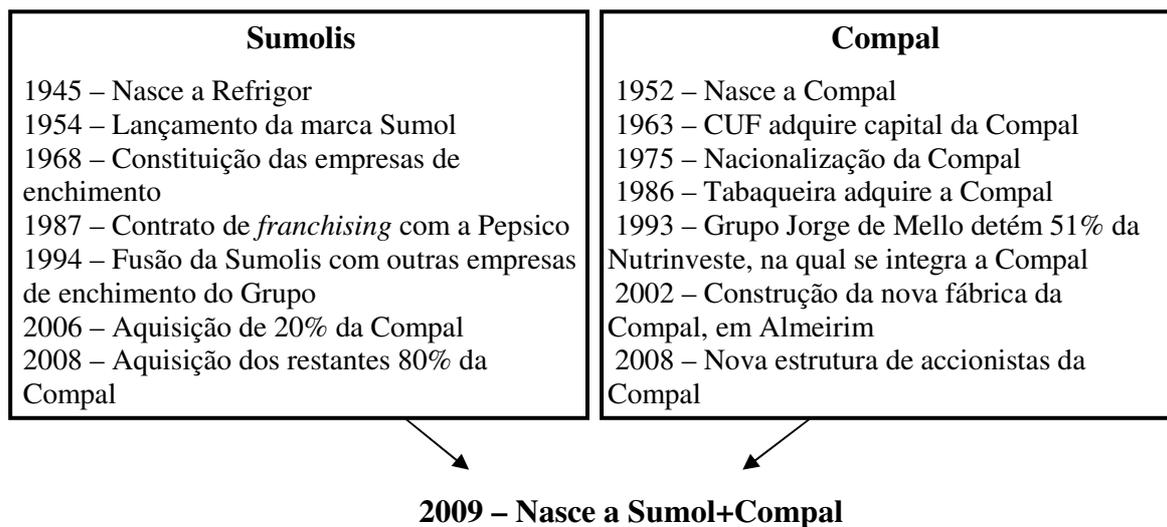
4.7 Fusão Sumol+Compal - 2009

Dada a relevância do processo de fusão, começa-se por citar a mensagem do seu presidente: “ Foi em 2009 que a Sumol+Compal começou a exercer a sua actividade de uma forma integrada, na sequência da fusão entre a Sumolis e a Compal. Tendo em conta este facto, é pertinente iniciar esta mensagem afirmando que a fusão correspondeu a uma boa prática de responsabilidade económica” (Mensagem do Presidente no Relatório de Responsabilidade Corporativa, 2009: 5).

O processo de fusão entre o grupo Sumol e a Compal iniciou-se nos finais de 2005. Em 14 de Agosto de 2008 a Autoridade da Concorrência notificou a sua decisão de não oposição a esta fusão. Na Figura 4.4 estão representadas as etapas da fusão da Sumol+Compal. ²

² Site da Sumol+Compal - <http://www.sumolcompal.pt/quemsomos>. Consultado em 16 de Setembro de 2010

Figura 4.4 – Etapas da Fusão Sumol+Compal



Fonte: Adaptado de Relatório Único de Gestão (2008: 4).

Após a fusão das empresas, em relação ao ciclo de planeamento não houve tanta preocupação em seguir o BSC, mas sim perceber, em termos operacionais, para cada área de negócios, como é que os objectivos iriam ser atingidos e como iria ser estruturado o orçamento. Por consequência, neste ano as preocupações focaram-se no planeamento operacional, ou seja, em situações pontuais de curto prazo. Conhecidas algumas variáveis, como o volume de negócios, número de litragem, comportamento em determinado canal, etc., passou a questionar-se as diversas áreas para perceber como é que os objectivos definidos iriam ser alcançados. Todavia, não foi possível determinar objectivos relativamente às unidades fabris, pois estas eram muito diferentes entre si; assim, foi decidido que o controlo deveria continuar a ser feito da mesma forma como era realizado antes da fusão. Os recursos humanos continuaram a ter o seu painel de indicadores porque também alguns destes faziam parte do balanço social.

4.7.1 Histórico do BSC na Compal

No processo de fusão surge a integração da Compal, ela própria com um historial sobre a implementação do BSC, que se entende pertinente descrever, uma vez que de alguma forma influenciou o desenrolar do processo de implementação desta ferramenta após a fusão, tal como sucedeu com a situação na Sumolis conforme se descreveu nas secções precedentes.

A Compal tinha iniciado o seu processo de construção e implementação do BSC em 2001, na sequência da necessidade, sentida pela gestão, de possuir um conjunto de

indicadores que medissem determinadas perspectivas que fossem seguidos por todas as áreas de negócio; até então, cada uma das áreas media de forma própria os seus indicadores, pelo que uniformizar a informação se tornou uma prioridade. O sistema anterior ao BSC, de onde era extraída a informação para obter os indicadores, não era igual para todas as áreas e, algumas vezes, proporcionava informações diferentes.

A iniciativa da construção e implementação do BSC partiu do director de controlo de gestão e contou com o apoio do administrador que tinha o pelouro do planeamento e controlo de gestão. Este processo foi desenvolvido com o recurso a consultores externos. No início desta tarefa, o director de controlo de gestão e o 7º entrevistado (Fevereiro de 2011) frequentaram um curso, que teve lugar em 2001, com uma duração de dois/três dias, onde o objectivo era a explicação do BSC.

Seguidamente, foram realizados *workshops* que integravam várias áreas da Compal, a gestão de topo e a administração. Estes *workshops* foram feitos fora da empresa e focavam a explanação da função do BSC e respectivo significado.

A identificação e selecção dos indicadores foram feitas num dos *workshops* mencionados anteriormente, onde foi solicitado aos gestores que identificassem de forma consensual aqueles que pretendiam ver inseridos nas várias perspectivas e a respectiva métrica. Contudo, na prática, a selecção dos indicadores foi identificada pelo 7º entrevistado (Fevereiro de 2011) como o principal obstáculo na implementação do BSC pois nem sempre era consensual a escolha da sua métrica, nomeadamente, na área fabril, e cada área media da forma que achava melhor.

Outra dificuldade apontada respeita à alimentação do BSC. Recorde-se que, inicialmente, um dos objectivos para a implementação do BSC era a automatização da alimentação desta ferramenta. Contudo, isso não se sucedeu, sendo feita manualmente de acordo com o entrevistado acima mencionado. Os indicadores mais abrangentes, como o volume de vendas, eram retirados pelo departamento de controlo de gestão. Ainda assim, em relação aos indicadores mais específicos de cada divisão, estes teriam de ser actualizados pelas áreas respectivas, o que resultava no descontentamento de alguns directores.

Uma característica do BSC da Compal assentava na análise qualitativa dos indicadores que era feita pelos directores das divisões, ou seja, cada director deveria

enumerar as razões das flutuações dos resultados obtidos face aos previstos, para cada um dos indicadores. Todavia, alguns directores não o faziam e, conseqüentemente, aquando da discussão quadrimestral dos resultados no fórum constituído – designado fórum do BSC – surgiam indicadores sem os comentários dos directores, pois esta tarefa era considerada por estes como um trabalho acrescido, cuja informação não era relevante nem oportuna. Após este processo de construção e implementação, a Compal abandonou o BSC em Outubro de 2004, devido à resistência por parte dos gestores, supramencionada.

O facto de as empresas que constituíram a Sumol+Compal terem diferentes passados em relação ao BSC resultou num dos obstáculos da implementação desta ferramenta no grupo após 2009. Uma vez que a Compal acabou por abandonar o BSC, os gestores oriundos desta organização afirmavam que mesmo não tendo o BSC conseguiam monitorizar os seus objectivos. Esta atitude constitui uma forte resistência à sua implementação após a fusão. Porém, o 2º entrevistado (Abril de 2011) afirmou que a falta de interesse nesta ferramenta é transversal, ou seja, é sentido não só nos gestores oriundos da Compal mas também nos gestores da Sumolis. Para este entrevistado, o pensamento destes gestores é o seguinte: “Eu não tenho melhores ou piores resultados porque tenho ou não tenho BSC”.

4.8 *Balanced Scorecard* e Mapa Estratégico de 2009 e 2010

Sendo o ano de 2009 um ano atípico devido à fusão da Sumolis com a Compal, as orientações estratégicas, a construção do mapa estratégico e do BSC foram feitos no início do próprio ano. O BSC estaria, assim, finalizado apenas em Junho de 2009.

Na Sumol+Compal, o BSC foi adoptado por vontade de um membro da comissão executiva (responsável pelo planeamento e controlo) que tinha sido inicialmente o *champion* na Sumolis, tendo contado com o apoio da administração. Como o 2º entrevistado refere em relação à adopção do BSC na Sumol+Compal: “[O BSC da Sumol+Compal] é a continuação da Sumolis. Muda o conteúdo mas o método é o mesmo” (Abril de 2011).

Contudo, ao longo do estudo empírico conduzido, a investigadora notou a existência de algumas divergências entre os gestores de topo, muito em parte devido aos seus *backgrounds* no que respeita à implementação do BSC. Todos os entrevistados afirmaram que, sem o apoio da gestão de topo este tipo de ferramenta não poderia ser

implementada com sucesso na organização e que esse *sponsorship* é indispensável. Ainda assim, é mencionado: “o primeiro passo é tentar vender a ideia. [...] O ponto crítico é as pessoas terem a mínima noção do que é o desafio, explicar de uma forma muito sucinta o que é a ferramenta, o que é que se pretende e qual é a bondade da ferramenta” (6º entrevistado, Janeiro de 2011).

A falta de motivação por parte dos gestores foi especificamente mencionado por um entrevistado, como um obstáculo à implementação do BSC, afirmando: “aqueles que tiverem objectivos directos no BSC provavelmente terão mais curiosidade e estarão mais envolvidos na evolução destes, ao invés dos gestores e colaboradores que não os tenham”. Acrescenta ainda: “para as pessoas sentirem que vale a pena o esforço, deverá haver um reconhecimento da qualidade do planeamento estratégico e da qualidade da metodologia que deverá transpor os objectivos estratégicos em objectivos operacionais”. Menciona também que existe um conjunto importante de pessoas que estão à margem deste processo e reitera que ferramentas deste tipo devem ser suficientemente abrangentes, aplicando-se a todas as áreas, tenham ou não objectivos expressos no BSC (4º entrevistado, Janeiro de 2011).

Para a construção e implementação do BSC, a Sumol+Compal não realizou formações e não recorreu a consultores externos. Alguns dos entrevistados afirmam que a formação seria benéfica para os gestores compreenderem a importância desta ferramenta, resultando daí uma possível aderência (3º entrevistado, Novembro de 2010). Contrariamente, outros entrevistados não vêm a formação como uma forma de modificar esses comportamentos, a não ser que seja acompanhada por uma relevância prática no uso do BSC e na atribuição de uma remuneração variável a cada gestor (4º entrevistado, Janeiro de 2011).

4.8.1 Características do BSC e Mapa Estratégico de 2009

Na Sumol+Compal, o BSC foi construído pela administração e pela divisão de planeamento e controlo. Os indicadores foram identificados pela administração e pelo actual director de planeamento e controlo de gestão, que em conjunto, estudaram a métrica a adoptar. Foi também a divisão de planeamento, com o apoio da administração que identificaram as metas para os indicadores.

Desta identificação surgiu uma das dificuldades observadas na implementação do BSC na empresa, dado o elevando número de indicadores que surgiram, alguns mesmo

imensuráveis, não sendo possível aferir esses indicadores ou perceber como é que eles poderiam ser obtidos. Por esta razão, alguns deles foram abandonados, redefinidos ou substituídos por outros. Sendo este um problema significativo, a métrica é, actualmente, acompanhada mensalmente.

Outra dificuldade na construção do BSC centrou-se na identificação e selecção de indicadores na perspectiva de aprendizagem e crescimento. Esta perspectiva é considerada a área mais complexa e difícil de medir. Na opinião geral dos entrevistados, à medida que se desce na perspectiva no BSC, aumenta o grau de dificuldade na selecção e definição dos indicadores. O mapa estratégico de 2009 foi concebido pelo conselho de administração.

4.8.2 Características do BSC de 2010

Segundo o 2º entrevistado (Abril de 2011): “Este é considerado o primeiro verdadeiro [BSC na Sumol+Compal], porque o outro, embora tenha sido feito, nenhum dos administradores conhecia a realidade conjunta”. Também para este ano foi a divisão de planeamento e controlo que formulou um esboço do BSC, levando a aprovação ao membro da comissão executiva, conforme referido.

A definição das metas para estes indicadores foi formulada de duas formas diferentes: os indicadores que derivem dos orçamentos tiveram as metas que são estabelecidas nesse documento; para os restantes indicadores ou são os administradores que os definiram ou as metas foram definidas pelos directores das divisões a que correspondem.

O BSC da Sumol+Compal para 2010 foi composto pelas quatro perspectivas tradicionais (financeira, clientes, processos internos e aprendizagem e crescimento), conforme anexo 5. No total foram identificados 21 objectivos estratégicos neste BSC. Na **perspectiva financeira** foram reconhecidos como objectivos estratégicos: reduzir a dívida, crescer em mercados internacionais, incrementar as vendas em hotéis, restaurantes e cafés (HORECA), crescer no segmento de retalho alimentar moderno (RAM), subir preços de venda, aumentar a rendibilidade em RAM e *cash and carry* (C&C) e otimizar a estrutura de custos. No que respeita à **perspectiva dos clientes** foram identificados como objectivos estratégicos: valorizar as marcas Sumol, Compal, B! e Pepsi; inovar; incrementar as experiências HORECA; derrotar as marcas de distribuição (MDD); e desenvolver mercados internacionais. Seguidamente, na

perspectiva dos processos internos os objectivos identificados foram: a cobertura de mercado; melhorar a informação de gestão e a eficiência operacional; projecto de fusão do grupo Sumol+Compal e projecto de gestão dos *point of sales materials* (POS). Por fim, a **perspectiva de aprendizagem e crescimento** reconhece como objectivos estratégicos quatro pontos: atrair, identificar e reter talento; desenvolvimento profissional, ADN Sumol+Compal e sentimento de pertença; e responsabilidade corporativa.

No Quadro 4.1 identifica-se o número de indicadores de desempenho para cada objectivo estratégico referido anteriormente.

Quadro 4.1 – N° de Indicadores por Objectivo Estratégico

Objectivos Estratégicos		Indicadores
Perspectiva Financeira		
Reduzir dívida	3	Volume de Negócios EBITDA Dívida consolidada
Crescer em mercados internacionais	3	Vendas em Angola Vendas em Espanha Vendas e, Cabo Verde, França, Suíça, Luxemburgo
Crescer vendas em HORECA	1	Vendas Canais Directos
Crescer RAM	1	Vendas RAM
Subir preços venda	1	Preço de Venda Top 20 Tara/Marca
Rendibilidade em RAM e C&C	2	Margem II RAM Margem II C&C
Optimizar estrutura de custos	1	Custos de estrutura
Perspectiva dos Clientes		
Valorizar Sumol, Compal, B! e Pepsi	4	Quota Sumol Quota Compal Quota B! Quota Pepsi
Inovar	1	Vendas de Inovação
Experiências HORECA	9	N° EO S+C Crescimento de Vendas em Clientes A Crescimento do VPO Profundidade Gama Compal N° EO Um Bongo N° EO B! N° EO Pepsi N° EO Frize N° EO ASE
Derrotar MDD	2	Quota de Mercado Compal Quota de Mercado Um Bongo
Desenvolver mercados internacionais	1	N° Países Vendas > €5M
Perspectiva dos Processos Internos		
Cobertura do mercado	3	Segmentar Clientes Horeca Vendas Frio Positivo Reestruturação Rede Distribuidores

Informação de gestão	1	Disponibilizar Informação Transversal de Controlo
Eficiência operacional	9	Nº de SKU
		Produtividade logística
		Nível de Serviço Logístico
		Reestruturação Equipamentos de Venda
		Evolução de Custo de Materiais
		Produtividade Fábrica Pombal
		Produtividade Fábrica Almeirim
		Produtividade Fábrica Vila Flôr
Produtividade Fábrica Gouveia		
Projecto de fusão do Grupo Sumol+Compal	1	Projecto de Fusão
Projecto de Gestão dos materiais POS	1	Projecto Materiais POS
Perspectiva de aprendizagem e crescimento		
Atrair, identificar e reter talento	3	Plano de Desenvolvimento Profissional
		Programa de Compensação e Benefícios
		Academia S+C
Desenvolvimento profissional	1	Plano de Formação
ADN Sumol+Compal e sentimento de pertença	1	Remodelação das Instalações
Responsabilidade corporativa	0	

Fonte: Elaboração própria

Observa-se que em 2010 existiam doze indicadores na perspectiva financeira, dezassete na perspectiva dos clientes, quinze na perspectiva dos processos internos, e por fim, cinco na perspectiva de aprendizagem e crescimento. De acordo com os parâmetros definidos por Kaplan e Norton (1996a), a organização ainda tem demasiados indicadores em três das perspectivas: financeira, clientes e processos internos. Porém, é de notar que o objectivo estratégico “responsabilidade corporativa”, inserido na perspectiva de aprendizagem e crescimento, não tem associado nenhum indicador de desempenho.

Contudo, na opinião de um entrevistado, mesmo não estando dentro dos limites teóricos, os indicadores são objecto de revisão anual e, por isso, não deverá haver um limite de indicadores desde que os mesmos permitam avaliar melhor se os objectivos estão a ser alcançados (1º entrevistado, Setembro de 2010). O controlo dos indicadores de desempenho foi realizado pelo departamento de planeamento e controlo. O BSC assenta em três pilares: o primeiro reporta-se aos valores do ano anterior, o segundo ao valor mensal que está a ser medido e o último ao valor da meta atribuída a esse indicador.

Para uma melhor percepção da evolução dos indicadores em relação à previsão de fecho de ano, estes valores são, mensalmente, avaliados e marcados com cores diferentes: verde, se estiver dentro da meta fixada; amarelo, se houver risco de não

cumprimento da meta; e vermelho, caso se verifique um desvio de 5% abaixo da meta. Este sistema de controlo tem origem na Sumolis.

4.8.3 Mapa Estratégico de 2010

Ao contrário dos anos precedentes, o mapa estratégico para 2010 foi elaborado pela administração, não se tendo recorrido a uma equipa multidisciplinar; que todavia, esteve envolvida na definição da estratégia. Em meados de Outubro de 2009 foi realizada uma apresentação deste mapa aos quadros da empresa.

De seguida, passa-se a analisar o mapa estratégico da Sumol+Compal para 2010, conforme anexo 6. Na **perspectiva financeira** a empresa identificou dois objectivos: crescimento e rendibilidade. O crescimento pretende-se que seja feito em mercados internacionais, nos segmentos HORECA directa e em RAM, englobando os supermercados e os hipermercados. Em relação à rendibilidade, esta seria alcançada pela subida de preços, pelo acréscimo das margens nos segmentos RAM e C&C e pela optimização da estrutura de custos. A subida de preços poderia ser levada a cabo, uma vez que, por exemplo, as garrafas Compal estão praticamente sozinhas no segmento HORECA e a Sumol+Compal detém mais de 80% de quota de mercado. A optimização da estrutura de custos foi considerada como um indicador relevante, uma vez que a Sumol+Compal se encontra em pleno processo de fusão. A nível da **perspectiva dos clientes** foram identificados os seguintes objectivos: consolidar as marcas Sumol e Compal; desenvolver a presença em HORECA da marca Um Bongo; desenvolver as marcas Pepsi e B!; potenciar a inovação, alargar a quota no “Fora de Casa”; manter a quota de mercado nos sumos e néctares *versus* marcas de distribuição (normalmente designadas por marcas brancas); e, por último, crescer nos mercados internacionais.

Relativamente aos **processos internos**, foi elencado um conjunto de objectivos para esta perspectiva: segmentar clientes HORECA; desenvolver Frio Positivo (produto da Sumol+Compal); reorganizar distribuidores; consolidar, aprofundar e aumentar a transversalidade da informação disponível; melhorar o processo de planeamento anual; formalizar o sistema integrado de gestão (SIG) e eficiência operacional, a qual passa pela simplificação, automatização e optimização dos processos. Finalmente, a **perspectiva de aprendizagem e crescimento**, designada por conhecimento e crescimento, contempla objectivos relacionados com os colaboradores, tais como: atrair, identificar e reter talento, desenvolvimento profissional, ADN Sumol+Compal e

sentimento de pertença. Por ADN Sumol+Compal entende-se o conjunto de valores e competências que todos os colaboradores desta empresa devem seguir. No pilar ambiental estão inseridos tanto a certificação ambiental das fábricas, como a adesão a iniciativas ambientais da Sumol+Compal. No pilar social, o objectivo principal é promover Nutrição e Estilos de Vida, divulgar os seus benefícios e apoiar eventos desportivos de crianças e jovens.

O pilar social está associado à cultura de Nutrição e Estilos de Vida e, por isso, é considerado como uma responsabilidade corporativa, bem como o pilar ambiental. Estes dois pilares não constituem perspectivas independentes; porém, um entrevistado acredita que estas deveriam estar ao mesmo nível da perspectiva financeira (1º entrevistado, Janeiro de 2011).

Também foi apontado como um obstáculo para a implementação do BSC a falta de relações de causa-efeito entre indicadores, bem como a falta de aprendizagem estruturada, uma vez que não se consegue identificar os indicadores que irão influenciar os objectivos financeiros. No mapa estratégico da Sumol+Compal em 2010 as relações de causa-efeito estão, apenas, representadas esquematicamente mas não estão quantificadas.

Ao comparar os objectivos estratégicos contidos no mapa estratégico de 2010 da Sumol+Compal e o BSC deste mesmo ano, verifica-se que o mapa estratégico tem identificados mais três objectivos que o BSC: um relacionado com a marca Bongo, alargar quota de mercado “fora de casa” e formalização do sistema interno de gestão. Porém, o 2º entrevistado (Abril de 2011) afirma que estes objectivos não têm de ser incluídos no BSC, pois o mapa estratégico é algo que: “não se esgota num ano”.

4.8.4 Desenvolvimento em cascata do BSC

Para 2009, a divisão de planeamento e controlo construiu os *scorecards* para todas as divisões, porém as áreas operacionais não demonstraram interesse no processo. O actual director de planeamento considera que: “voltámos a fazê-lo em 2009 [construção dos *scorecards*], sem qualquer espécie de sucesso”.

Em 2010, os *scorecards* foram novamente concebidos pelo departamento de planeamento e controlo para todas as divisões de negócios, em conformidade com os relatórios das CPE's. Depois de elaborados, eram enviados para os respectivos

directores de divisão para tomarem conhecimento dos indicadores e objectivos, e confirmarem se estavam de acordo com os mesmos. Segundo este mesmo entrevistado: “não houve nenhum interesse por parte dos directores e por parte da administração também não houve uma conclusão que aquilo fosse relevante”

Estes *scorecards* são divididos em três partes como se pode analisar na Figura 4.5, que apresenta um exemplo da sua constituição para determinada divisão.

Figura 4.5 – Exemplo da Constituição dos *Scorecards* na Sumol+Compal

<i>Scorecard para a direcção X</i>	
Objectivos	Macro – reproduzem rigorosamente o que está no BSC com relevância para esta divisão de negócio
	Específicos – são constituídos por indicadores específicos da divisão, que ajudam a alcançar os objectivos macro
	Comentários escritos

Fonte: Elaboração própria

Actualmente, na Sumol+Compal, as opiniões divergem quanto à existência efectiva dos *scorecards* para as várias direcções. Um dos entrevistados, afirmando que não existem *scorecards*, defende que, se fossem criados *scorecards* para todas as divisões, então ter-se-ia um total de vinte *scorecards* divididos pelos quatro pilares da organização (vendas, marketing, operações e suportes) da seguinte forma: cinco para a direcção de vendas, três para marketing, seis para operações e, por último, seis para a área de suportes (2º entrevistado, Setembro de 2010). Uma razão apontada por outro entrevistado sobre o facto de a Sumol+Compal não ter *scorecards* para as suas direcções assenta no facto de ainda não saberem se devem seguir uma metodologia por processos ou por áreas funcionais. No entanto, admite que a tendência é para seguirem a lógica funcional (1º entrevistado, Setembro de 2010). Por sua vez, outro entrevistado afirma: “As divisões têm *scorecards* e estes detalham melhor os objectivos e metas de cada divisão, que no BSC global não estão detalhados” (3º entrevistado, Novembro de 2010).

De acordo com o 2º entrevistado (Setembro de 2010) é importante existir um BSC global para a Sumol+Compal, mas poderá não haver a necessidades de vários *scorecards*, uma vez que existem baterias de informação mensais para as diversas divisões e um controlo de informação já rotineiro. Finalmente, foi mencionado pelo actual director de planeamento e controlo, que em 2011 não serão construídos

scorecards para as divisões, apenas o BSC *corporate*, uma vez que os directores não mostram interesse nesta ferramenta.

4.8.5 Alimentação, comunicação e apresentação do BSC

No que respeita à alimentação dos indicadores de desempenho, esta é feita, em parte, manualmente pela divisão de planeamento e controlo de gestão em folhas de Excel. Alguns dos indicadores que estão incluídos no BSC resultam de análises do SAP, conforme Quadro 4.2. Esta identificação foi feita com base nos indicadores do BSC de 2010, pelo actual director de planeamento e controlo da Sumol+Compal. Porém, não existe uma ferramenta gráfica automatizada para visualizar a evolução dos objectivos do BSC.

Quadro 4.2 – Alimentação dos indicadores

Alimentação Manual	
Quota Sumol	Reestruturação Equipamentos de Venda
Quota Compal	Projecto de Fusão
Quota B !	Projecto Materiais POS
Quota Pepsi	Plano de Desenvolvimento Profissional
Quota de Mercado Compal	Programa de Compensação e Benefícios
Quota de Mercado Um Bongo	Academia S+C
Segmentar Clientes Horeca	Plano de Formação
Reestruturação Rede Distribuidores	Remodelação das Instalações
Disponibilizar Informação Transversal de Controlo	

Fonte: Elaboração própria

Foi referido pelo 4º entrevistado (Abril de 2011) que não foi implementado nenhum sistema informático específico para a alimentação do BSC, uma vez que o SAP cobre, aproximadamente, a totalidade dos indicadores de desempenho.

Na Sumol+Compal a comunicação do BSC é feita mensalmente em rede interna e o seu acesso é feito por perfis de acesso, sendo restrito aos gestores de topo, às direcções de negócios e de planeamento e controlo de gestão. A comunicação é considerada, pelo 4º entrevistado (Janeiro de 2011), uma parte importantíssima do BSC, frisando ainda que a comunicação sobre os objectivos do BSC deveria ser mais eficaz. Este entrevistado salienta que a comunicação se baseia em dois momentos: num e-mail que é enviado para os gestores com um *link* sobre a localização dos mapas, e nas reuniões trimestrais de quadros, onde o BSC é mencionado muito brevemente. Ao não apoiar a comunicação corre-se o risco de as pessoas não ficarem envolvidas no processo. Acrescenta ainda: “muitas vezes também o planeamento estratégico não é conhecido”.

A apresentação do BSC tem lugar em reuniões trimestrais de quadros de forma breve, existindo também reuniões *top meeting* destinadas aos gestores de topo e aos quatro pilares acima mencionados; porém, não existe qualquer apresentação para as direcções operacionais. Segundo o primeiro entrevistado (Setembro de 2010): “não existe um fórum alargado acerca do BSC”.

4.8.6 Avaliação dos gestores

Actualmente, na Sumol+Compal a avaliação dos gestores é constituída, à semelhança dos *scorecards*, por três componentes: (i) três objectivos globais da empresa (volume de negócios, EBITDA, redução da dívida) que são transversais para todos os gestores e que resultam do BSC; (ii) objectivos específicos de cada área; e (iii) objectivos do próprio gestor. No entanto, não é obrigatório que os objectivos específicos de cada área estejam reflectidos no BSC. De salientar que no primeiro ano de funcionamento do BSC (2009), a avaliação dos gestores na Sumol+Compal contava, apenas, com dois objectivos globais da empresa: volume de negócios e EBITDA; no segundo ano (2010) foi acrescentado um objectivo associado à redução de dívida.

Esta avaliação dos gestores constitui outro obstáculo na implementação do BSC pois só três objectivos, de índole financeira (volume de negócios, EBITDA e dívida) estão incluídos na respectiva avaliação do desempenho. Não existe uma clara definição quanto ao facto de os objectivos pelos quais são avaliados resultarem de um processo integrado de planeamento e definição. Este obstáculo está associado à dificuldade de mostrar que a definição de objectivos, não só tem de estar associada aos recursos humanos, mas também aos objectivos estratégicos e operacionais. Ainda assim, existe incoerência entre a avaliação dos gestores e os indicadores de desempenho identificados. Como já referido, o EBITDA é um dos indicadores a considerar na avaliação dos gestores. No entanto não consta como objectivo explícito do mapa estratégico de 2010, o que demonstra alguma inconsistência.

Os gestores são avaliados com suporte nos três objectivos macro da empresa; todavia poderão não saber de onde surgiram, e como estão a ser monitorizados, sabendo apenas que são os objectivos globais da organização. De acordo com um entrevistado, ao ser questionado se esses três objectivos não são os comuns à maioria das empresas, o mesmo respondeu: “ Sim, são. A dívida nem tanto, mas o EBITDA e as vendas são dois dos básicos e por isso não era preciso planeamento estratégico. Se é para isso, de facto,

não vale a pena ter horas e horas de planeamento” (Janeiro de 2011). Ainda assim, afirma que estes três objectivos globais da empresa revelam muito pouco sobre o BSC.

4.9 Uso e efeitos resultantes

No que respeita aos pilares que constituem neste momento a Sumol+Compal, foram identificados dois que utilizam regularmente o BSC: vendas e marcas. Segundo um entrevistado são realizadas reuniões mensais, mais dirigidas a estas áreas, onde é apresentada de forma sistemática a evolução dos indicadores de desempenho do BSC (4º entrevistado, Janeiro de 2011). Ainda de acordo com este entrevistado, para as restantes áreas, este tema é abordado de forma breve nas reuniões quadrimestrais.

Na opinião de outro entrevistado, todas as áreas utilizam o BSC (6º entrevistado, Janeiro de 2011). Numa reunião realizada já no presente ano, foi apresentado o mapa estratégico aos administradores, gestores de topo, gestores intermédios e foram identificados os objectivos para cada área. Outro entrevistado admite que estes efeitos irão demorar algum tempo. Mas afirma que as pessoas estão mais concentradas nas metas, pois estas estão ligadas à sua avaliação de desempenho, afectando, portanto, a sua remuneração (2º entrevistado, Setembro de 2010).

4.10 Posição actual do processo de implementação do BSC

Segundo um entrevistado, neste momento, existem dois tópicos em maturação na Sumol+Compal (2º entrevistado, Setembro de 2010):

- Ponderadores – os objectivos de cada gestor serão ponderados de acordo com a sua importância. Contudo, esta ponderação é arbitrária;
- Indicadores de meios (*lead indicators*) / Indicadores de resultados (*lag indicators*) – classificação dos indicadores para monitorizar os objectivos.

O primeiro entrevistado (Setembro de 2010) afirmou que foi feita uma apresentação de um *software* de precisão e de alerta de objectivos e metas. No entanto, afirmou que em 2011 a Sumol+Compal irá sofrer uma outra fusão, passando a ser constituída por duas empresas: a Sumol+Compal e a Sumol+Compal Marcas e, por esta razão, estão mais concentrados nesta junção do que na implementação do BSC. A 1 de Janeiro de 2011 concretizou-se esta fusão.

Neste momento, de acordo com o 2º entrevistado (Setembro de 2010), a Sumol+Compal terá de tomar uma decisão sobre o futuro do BSC na empresa, o qual passa por uma de três situações:

- Criação de *scorecards* para as direcções;
- Manutenção do BSC, apenas, ao nível *corporate*; ou
- Abandono do BSC.

O facto da gestão de topo não tomar uma decisão sobre o futuro do BSC foi igualmente apontada como um obstáculo para o seu desenvolvimento. O 4º entrevistado (Janeiro de 2011) considera que neste momento o processo de construção e implementação do BSC já deveria estar mais avançado e maduro do que realmente está. No entanto, pensa que a gestão de topo deveria tomar uma decisão sobre o BSC e impô-la a toda a organização. Não havendo esta imposição, existe apenas um processo de convergências de ideias, até entrar em velocidade cruzado. Entretanto, adverte que, após a fusão, a aplicação do BSC depende da gestão de topo e da definição da metodologia que esta decidir implementar. Afirma ainda: “Dizer que temos, mas depois metade da empresa não a reconhecer, é que me parece a pior das soluções” (4º entrevistado, Janeiro de 2011). Para além disso, este entrevistado declara que no momento da fusão da Sumolis com a Compal não havia vontade para trabalhar com esta ferramenta.

Segundo um entrevistado, para se conseguir implementar o BSC na Sumol+Compal, teria de se começar “do zero”. Nesta perspectiva, a primeira etapa seria a realização de uma formação com o propósito de uniformizar-se os conhecimentos sobre esta ferramenta. Ainda segundo este entrevistado, se os gestores e colaboradores depois desta formação não sentirem que o BSC pode ser uma ferramenta útil no seu dia-a-dia, então haverá que ponderar a possibilidade de a abandonar (6º entrevistado, Janeiro de 2011).

De acordo com a perspectiva deste entrevistado, tanto na Sumolis como na Sumol+Compal, o BSC foi utilizado para a tomada de decisões, sendo que na Sumolis esta ferramenta estava mais desenvolvida. O 2º entrevistado (Abril 2011) considera que o BSC é utilizado quando “as coisas correm mal”, procurando-se nessas situações identificar as evoluções negativas dos indicadores e desencadear medidas para corrigir esses mesmos indicadores.

Este entrevistado identifica, ainda, dois modelos que poderão complementar o BSC, pois que segundo este o BSC não contempla o risco, sendo um modelo estático. Por esta razão, aponta o modelo da *Committee of Sponsoring Organizations (COSO)* como um modelo que poderá complementar o BSC, na medida em que mede as acções em termos de probabilidade de ocorrência e de impactos que essas acções terão nos resultados de uma organização; havendo um factor com uma probabilidade elevada de ocorrência e com um impacto elevado, então deverão ser definidas medidas para acompanhar esse risco. Este mesmo entrevistado já confrontou a matriz de risco, que a Sumol+Compal definiu no seu Relatório e Contas, com o BSC e pôde comprovar que alguns factores, contemplados na matriz, não o eram no BSC. O segundo modelo que este entrevistado identifica é o método M-LEARN, desenvolvido por um docente da Universidade do Minho que utiliza a matriz do BSC numa abordagem por processos.

4.11 Análise das dificuldades e obstáculos à implementação do BSC na Sumol+Compal

A presente análise tem como objectivo enquadrar os factores de mudança e as barreiras à mudança, identificados neste estudo, com a estrutura inicialmente, desenhada por Innes e Mitchell (1990), desenvolvida por Cobb *et al.* (1995) e, finalmente, por Kasurinen (2002). A escolha de basear esta investigação em Kasurinen (2002) deveu-se ao facto da investigação pretender estudar as dificuldades e obstáculos na introdução do BSC numa organização específica, análise feita, igualmente, por Kasurinen (2002).

Seguidamente são identificados os factores associados à mudança (Innes e Mitchell, 1990; Cobb *et al.*, 1995; Kasurinen, 2002), reconhecidos na presente investigação.

Como se referiu anteriormente, no capítulo 2 desta dissertação, os factores motivadores são aqueles que influenciam as mudanças verificadas e que se encontram relacionados, de uma maneira geral, com a mudança. Nesta investigação são reconhecidos os seguintes factores motivadores:

- 1) Processos de mudança cultural – com a fusão da Sumol+Compal foram combinadas duas culturas empresariais. A Sumolis já tinha implementado o BSC, levando, por esse motivo, à implementação do BSC na Sumol+Compal;
- 2) Envoltente organizacional – um dos motivos que influenciou a implementação do BSC na Sumol+Compal foi o sector competitivo onde esta se insere. Com a

implementação desta ferramenta, consegue-se ter uma visão global da empresa e, por consequência, perceber onde e como é que a empresa pode melhorar o seu desempenho.

No que respeita aos catalisadores, factores que podem ser associados, directamente à mudança, foram identificados os seguintes factores:

- 1) Estrutura organizacional – a Sumol+Compal foi constituída pela fusão da Sumolis e Compal, resultando na fusão de duas estratégias empresariais. Logo, foi necessário implementar um instrumento que conseguisse organizar estrategicamente esta nova empresa. Sendo o BSC um instrumento que define, alinha e comunica a estratégia a uma organização (Kaplan e Norton, 1996a, 2001a, 2004, 2006), este foi adoptado para dar resposta às necessidades do grupo recém-constituído.

Os facilitadores são factores considerados necessários para se realizar a mudança, no entanto, não são, por si só, suficientes para tal. Os facilitadores, na presente investigação são:

- 1) Iniciativa do *champion* – o apoio e motivação do *champion* na Sumol+Compal foi de importância significativa para a implementação do BSC na empresa;
- 2) *Background* da Sumolis – uma vez que a Sumolis já tinha o BSC e a opinião de vários gestores, oriundos desta, é de que fora um caso de sucesso, foi introduzido o BSC na Sumol+Compal.

Como se pode observar, o mesmo factor, o facto da Sumolis já ter o BSC implementado, pode ser tanto facilitador como ao mesmo tempo motivador. Esta questão será abordada nas conclusões desta investigação.

Em relação à liderança, reconhecida por Cobb *et al.* (1995), sublinha-se o papel fundamental do actual membro da comissão executiva que apoiou e apoia a introdução do BSC na Sumol+Compal. Nesta investigação, não é possível identificar o *momentum* descrito por aquele autor, pois o mesmo não é possível de ser identificado. Também esta questão será discutida na secção das conclusões. Seguidamente, são apresentadas as dificuldades e obstáculos sentidos na introdução do BSC na Sumol+Compal, divididos pelos três tipos de barreiras nomeadas por Kasurinen (2002), conforme Quadro 4.3.

Quadro 4.3 – Obstáculos e Dificuldades na Introdução do BSC na Sumol+Compal

Obstáculos e Dificuldades	Kasurinen (2002)
• Fusão Sumolis e Compal – culturas empresariais distintas	Dúbio
• Sistemas de informação deficientes	Retardante
• Alimentação do BSC não automatizada	Retardante
• Não envolvimento de todos os gestores na Sumol+Compal	Dúbio
• Demasiados indicadores e objectivos contidos no BSC	Dúbio
• Lacuna entre os indicadores do BSC e os indicadores usados na avaliação dos gestores	Dúbio
• Implementação foi feita sem o envolvimento de consultores experientes	Retardante
• Falta de apoio dos gestores	Dúbio
• Falta de comunicação	Dúbio
• Indecisão sobre o futuro do BSC	Dúbio

Fonte: Elaboração própria.

Os factores dúbios podem interromper o futuro do projecto. Por esta razão, passa-se a explicitar cada um dos factores:

- 1) Como descrito, a Sumolis e a Compal registaram passados diferentes no que respeita à implementação do BSC; a Sumolis implementou e manteve o BSC; porém, a Compal abandonou esta ferramenta. Com a fusão destas duas organizações, foram postas em confronto duas experiências opostas. Este é um dos factores confusos, uma vez que os gestores oriundos da Compal não acreditam nas vantagens do BSC, como ferramenta de controlo interno. No entanto, foi mencionado pelo 2º entrevistado (Abril de 2011) que esta resistência advém quer dos gestores oriundos da Compal quer dos gestores da Sumolis;
- 2) O não envolvimento de todos os gestores na Sumol+Compal no que respeita à introdução do BSC na empresa poderá levar à ruptura deste projecto, uma vez que originará desigualdades no conhecimento da respectiva concepção, ou no limite, poderá conduzir à falta de interesse destes pela aplicação desta ferramenta;
- 3) Existem demasiados indicadores e objectivos contidos no BSC, o que constitui um factor dúbio. Devido aos inúmeros objectivos e indicadores torna-se complicado controlar a evolução de todos eles. Uma possível solução para este obstáculo baseia-se na selecção apurada dos objectivos estratégicos mais relevantes para a empresa e dos respectivos indicadores;
- 4) A lacuna existente entre os indicadores do BSC e os indicadores usados na avaliação dos gestores também constitui um factor dúbio. Como referido por um

entrevistado, a recolha de informação dos indicadores utilizados na avaliação dos gestores poderia ser feita através de outros canais mais expeditos, uma vez que são três indicadores financeiros e, por consequência, o BSC deixa, na prática, de ter ligação com a avaliação dos gestores;

- 5) A falta de apoio dos gestores é um dos maiores obstáculos que poderá levar à rotura deste projecto de implementação. Sem o apoio dos gestores, esta ferramenta não será implementada na sua totalidade, ou possivelmente, não ser utilizada pelos mesmo, passando a ser considerada meramente um trabalho adicional;
- 6) A falta de comunicação é também um factor dúbio, uma vez que sem comunicação a implementação do BSC nunca ficará totalmente concluída, os gestores não saberão que objectivos estratégicos e que indicadores estão contidos no BSC, nem se a sua avaliação terá ligação com o BSC, ou no limite, não saberão mesmo se a empresa tem BSC;
- 7) Por fim, a própria indecisão sobre o futuro do BSC na Sumol+Compal torna-se um factor dúbio para a sua implementação. Actualmente, não se sabe se o BSC deve ser totalmente implementado na empresa ou se deve ser abandonado, o que cria instabilidade e, possivelmente, o real abandono desta ferramenta.

Por último, os factores retardantes são os que atrasam a mudança desejada, sendo, normalmente, temporários. Estão expressos neste estudo os seguintes factores deste tipo:

- 1) Sistemas de informação deficientes, o que atrasa a implementação do BSC;
- 2) O facto da alimentação do BSC não ser automatizada atrasa a sua implementação na empresa. Actualmente, alguns indicadores de desempenho são alimentados manualmente, o que requer que exista uma pessoa a recolher individualmente informação para cada indicador;
- 3) A implementação do BSC na Sumol+Compal foi conduzida sem o envolvimento de consultores experientes, tendo a empresa concentrado em si todo o trabalho inerente ao processo de concepção e implementação. A falta deste envolvimento pode ter sido o motivo de algumas dificuldades e obstáculos identificados no decurso desta investigação, como é exemplo o elevado número de indicadores de desempenho que surgiram.

5 CONCLUSÕES

5.1 Sumário

Esta investigação pretende ser um contributo para um melhor conhecimento e compreensão dos factores subjacentes ao sucesso ou insucesso da implementação de uma ferramenta de Contabilidade e Controlo de Gestão como o *Balanced Scorecard*, tão importante para o alinhamento entre a avaliação do desempenho e a estratégia nas organizações modernas as quais cada vez mais operam em mercados globais e competitivos.

Assim, iniciou-se este trabalho com uma revisão de literatura abrangente, abrangendo a descrição das principais características da metodologia do BSC, designadamente quanto à sua concepção e processo de implementação. Foram também debatidas as críticas mais relevantes apontadas por vários autores à sua utilização e analisados vários estudos que reflectem as principais dificuldades e obstáculos detectados na sua implementação e uso. A revisão de literatura terminou com a análise do modelo de Kasurinen (2002), que caracteriza os factores inerentes às mudanças, evidenciando os que constituem barreiras e os que são facilitadores de mudança organizacional.

Seguindo uma metodologia qualitativa e adoptando como método de investigação o estudo de caso, esta investigação concretiza o trabalho na Sumol+Compal, uma empresa líder do mercado de bebidas não alcoólicas em Portugal, que resultou da fusão de duas empresas: Sumolis e Compal. Dada esta particularidade, o estudo empírico desenvolveu-se mediante a descrição do processo de adopção do BSC na Sumolis, passando pela explanação do *background* da Compal, na mediada em que o processo de implementação desta ferramenta na Sumol+Compal, principal objecto de análise, está estritamente associado às duas experiências anteriores. Por último, com o propósito de compreender as principais dificuldades e obstáculos sentidos no decurso do processo de implementação, foram identificados as barreiras à mudança observadas nesta empresa, analisando-as à luz da teoria de Kasurinen (2002).

Recordam-se as duas principais questões de investigação, cuja resposta pode ser encontrada na descrição que se segue.

- 1) Como é que o BSC foi implementado na Sumol+Compal?

- 2) Porque é que a construção e implementação desta ferramenta foram difíceis nesta organização? Que dificuldades e obstáculos se apresentaram?

O projecto de introdução do BSC na Sumolis teve início em 2005, seguindo-se a respectiva implementação, que se iniciou com uma apresentação feita aos quadros da Sumolis pelo então director de planeamento e controlo. Seguidamente, foi utilizado o BSC para se transpor as orientações estratégicas para objectivos estratégicos em 2007. De notar que em Outubro de 2007 foi realizada uma acção de formação na Sumolis direccionada para a administração e gestores de topo. Neste processo de construção e implementação foram detectadas algumas dificuldades, destacando-se: a resistência dos gestores na partilha de informação, não envolvimento de consultores experientes e a falta de automatização dos indicadores de desempenho.

Em 2009, a Sumolis e a Compal enfrentaram um processo de fusão, dando origem à Sumol+Compal. Esta nova empresa iniciou um processo de implementação do BSC, devido ao facto da Sumolis já ter esta ferramenta implementada. Por outro lado, a Compal tinha realizado uma tentativa de implementação deste instrumento sem sucesso, tendo-o abandonando em Outubro de 2004, devido à resistência dos gestores e ao ineficaz sistema de alimentação dos indicadores de desempenho.

O processo de construção começou pela divulgação das orientações estratégicas para o ano de 2009 realizadas pela administração. Seguidamente, foram identificados e seleccionados indicadores que seriam, posteriormente, incluídos no BSC da empresa. Os indicadores foram seleccionados pela administração e pelo actual director de planeamento e controlo. A sua alimentação é feita em parte manualmente, sendo que os restantes indicadores são alimentados automaticamente.

O desenvolvimento em cascata (*scorecards*) do BSC foi feito para as diversas áreas de negócios pelo departamento de planeamento e controlo. A avaliação dos gestores consiste nos três objectivos gerais da empresa (objectivos financeiros), nos objectivos específicos para a área onde o gestor está integrado, e algum objectivo que esteja a ser monitorizado nessa área de negócio.

Contudo, observaram-se várias dificuldades e obstáculos na construção e implementação do BSC na Sumol+Compal. Uma das dificuldades foi o diferente

background das duas empresas que originaram a Sumol+Compal, designadamente a grande resistência manifestada por parte dos gestores da Compal, todavia igualmente expressa pelos gestores da Sumolis.

Seguidamente, foram identificadas dificuldades na selecção dos indicadores, tendo-se verificado a escolha de um elevado número de indicadores, o que contradiz as recomendações de Kaplan no que respeita a boas práticas de implementação do BSC.

Outra dificuldade detectada foi a falta de apoio dos gestores para implementar e utilizar o BSC na Sumol+Compal; inclusive alguns dos gestores afirmam mesmo não ser necessária esta ferramenta. A avaliação dos gestores é igualmente considerada como um obstáculo relevante, uma vez que a maior parte dos indicadores que se encontram no BSC não são os usados na avaliação dos gestores.

Foram também identificadas como dificuldades os sistemas de informações deficientes, a não existência de uma alimentação automatizada dos indicadores de desempenho, e o facto deste processo ter sido feito sem o envolvimento de consultores experientes. Finalmente, a falta de comunicação e a própria indecisão sobre o futuro do BSC são reconhecidos como obstáculos na sua implementação.

5.2 Contribuições práticas e teóricas do trabalho realizado

Após a identificação das dificuldades e obstáculos na construção e implementação do BSC na Sumol+Compal procurou-se testar a aplicabilidade na prática do modelo desenvolvido por Kasurinen (2002) e identificar os aspectos do modelo que se ajustaram bem à realidade desta empresa, bem como aqueles que não se adequaram.

Seguindo o modelo de Kasurinen (2002) foram reconhecidos dois factores motivadores (processo de mudança cultural e envolvente organizacional), um catalisador (estrutura organizacional) e dois factores facilitadores (iniciativa do *champion* e *background* da Sumolis). No que respeita às barreiras de mudança foram identificados sete factores dúbios e três factores retardantes, designadamente: (1) existência de diferentes históricos relativamente à implementação do BSC das empresas que integraram a fusão; (2) o não envolvimento de todos os gestores da Sumol+Compal no processo de implementação; (3) inserção no BSC de demasiados indicadores e objectivos; (4) disparidade entre os indicadores do BSC e aqueles segundo os quais os gestores são avaliados; (5) falta de apoio dos gestores; (6) fraca comunicação da

ferramenta junto dos vários níveis de colaboradores; (7) indecisão sobre o futuro do BSC na organização; (8) sistemas de informação deficientes; (9) não automatização total dos indicadores de desempenho; e (10) o não envolvimento de consultores experientes. Contudo, não foram identificados factores frustrantes.

A liderança, factor identificado como essencial ao desenvolvimento deste modelo, foi garantida pelo membro da comissão executiva que detém o pelouro do planeamento e controlo desta empresa.

No entanto, não foi possível identificar o *momentum* descrito por Kasurinen (2002), uma vez que nem sempre se consegue identificar com clareza o *momentum* ou, por vezes, não existe mesmo. Esta impossibilidade de identificação constitui o primeiro contributo teórico para este modelo.

O segundo contributo respeita à sobreposição de um factor que simultaneamente é motivador e facilitador. Neste estudo o *background* da Sumolis foi um factor motivador pois, foi pelo facto da Sumolis ter o BSC que a Sumol+Compal adoptou esta ferramenta; todavia é, igualmente, um factor facilitador, uma vez que ajudou a introduzir o BSC na nova empresa. Consequentemente, a distinção entre os factores é ambígua e subjectiva, podendo acontecer que o mesmo factor seja, simultaneamente, classificado em várias categorias.

Na aplicação deste modelo foram sentidas algumas dificuldades na identificação da classificação de todos os factores propostos por Kasurinen (2002), sejam eles os factores de mudança ou factores de barreiras à mudança. Por vezes, foram sentidas dificuldades acrescidas para compreender em que categoria deveria ser integrado cada factor. Tal situação leva a investigadora a ter uma posição crítica relativamente à categorização proposta por Kasurinen (2002) quer quanto aos factores indutores de mudança organizacional, quer no que se refere à dificuldade em categorizar em categorias perfeitamente independentes as barreiras à mudança. A mudança nas organizações é um fenómeno mais complexo do que aquele que aparentemente possa ser descrito por alguns autores mais “positivistas”, não sendo possível confiná-lo, apenas, à identificação de factores indutores ou barreiras.

5.3 Limitações do estudo e sugestões para investigação futura

Ainda assim, existiram limitações a este estudo. A primeira limitação foi a falta de tempo para avaliar questões complexas, dado que o estudo se enquadra no âmbito de uma dissertação de Mestrado. A segunda limitação prende-se com a dificuldade em recolher dados e relatórios da empresa, uma vez que esta não pretende divulgar os seus objectivos estratégicos a curto e médio prazo, um aspecto fundamental que deve ser atendido na implementação do BSC. Muita da informação que se pretendeu recolher era de natureza sensível e confidencial para a empresa o que dificultou nalgumas situações a sua obtenção por parte da investigadora.

Para futuras pesquisas nesta área, sugere-se que sejam realizados estudos idênticos noutras organizações, no sentido de se confirmar, desenvolver e compreender os contributos decorrentes deste trabalho. Em particular, é sugerido que se desenvolvam outros estudos referentes à aplicação do modelo do Kasurinen (2002) no sentido de se investigar se nem sempre o ‘*momentum*’, incluído na *framework* deste autor é possível de ser identificado, como foi sugerido pelos resultados obtidos no estudo apresentado. Igualmente, sugere-se que sejam testadas as categorizações propostas por Kasurinen (*ibid*) quer para os factores que conduziram à mudança, quer para as barreiras à mudança, no sentido de avaliar se as conclusões obtidas pela investigadora quanto à difícil operacionalização e por vezes sobreposição destes factores e barreiras é confirmada por outros autores. Conforme foi referido no capítulo de metodologia, não é possível obter generalizações de natureza estatística dos estudos de caso. Contudo, se estes forem replicados e testadas as mesmas “*frameworks*” em contextos idênticos é possível obter generalizações teóricas. São, ainda, relativamente escassas as investigações efectuadas no sentido de testar o modelo de Kasurinen, pelo que se sugere como pista para futuras investigações, que se utilize na análise de processos de implementação do BSC este modelo.

BIBLIOGRAFIA

- Andon, P., J. Baxter e W. F. Chua (2007), Accounting change as relational drifting: A field study of experiments with performance measurement, *Management Accounting Research* 18, 273-308.
- Ax, C. e T. Bjørnenak (2005), Bundling and diffusion of management accounting innovations – the case of the Balanced Scorecard in Sweden, *Management Accounting Research* 16, 1-20.
- Banker, R. D., H. Chang e M. J. Pizzini (2004), The Balanced Scorecard: judgmental effects of performance measures linked to strategy, *The Accounting Review* 79(1), 1-23.
- Barley, S. R. e P. S. Tolbert (1997), Institutionalization and structuration: studying the links between action and institution, *Organization Studies* 18(1), 93-117.
- Berry, A. J. e D. T. Otley (2004), Case-Based Research in Accounting, em Humphrey, C. e B. Lee (Eds.), *The real life guide to accounting research: a behind-the-scenes view of using qualitative research methods*, Oxford: Elsevier, 231-256.
- Bessire, D. e C. R. Baker (2005), The french *Tableau de Bord* and the american Balanced Scorecard: a critical analysis, *Critical Perspectives on Accounting* 16, 645-664.
- Bourguignon, A., V. Malleret e H. Nørreklit (2004), The american Balanced Scorecard versus the french *Tableau de Bord*: the ideological dimension, *Management Accounting Research* 15, 107-134.
- Bukh, N. e T. Malmi (2005), Re-examining the cause-and-effect principle of the Balanced Scorecard, em Jönsson, S. e J. Mouritsen (Eds.), *Accounting in Scandinavia – The Northern Lights*, Liber AB: Liber & Copenhagen Business School Press, 87-113.
- Burns, J. e R. W. Scapens (2000), Conceptualizing management accounting change: an institutional framework, *Management Accounting Research* 11, 3-25.
- Cobb, I., C. Helliar e J. Innes (1995), Management accounting change in a bank, *Management Accounting Research* 6, 155-175.
- Davis, S. e T. Albright (2004), An investigation of the effect of Balanced Scorecard implementation on financial performance, *Management Accounting Research* 15, 135-153.
- DeGeuser, F., S. Mooraj e D. Oyon (2009), Does the Balanced Scorecard add value? empirical evidence on its effect on performance, *European Accounting Review* 18(1), 93-122.
- Hopper, T. e A. Powell (1985), Making sense of research into the organizational and social aspects of management accounting: a review of its underlying assumptions, *Journal of Management Studies* 22(5), 429-465.
- Hoque, Z. (2003), Total Quality Management and the Balanced Scorecard approach: a critical analysis of their potential relationships and directions for research, *Critical Perspectives on Accounting* 14, 553-566.

Innes, J. e F. Mitchell (1990), The process of change in management accounting: some field study evidence, *Management Accounting Research* 1, 3-19.

Ittner, C. D., D. F. Larcker e M. W. Meyer (2003), Subjectivity and the weighting of performance measures: evidence from a Balanced Scorecard, *The Accounting Review* 78(3), 725-758.

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

Kaplan, R. S. e D. P. Norton (1992), The Balanced Scorecard: measures that drive performance, *Harvard Business Review* 70(1), Janeiro/Fevereiro, 71-79.

Kaplan, R. S. e D.P. Norton (1996a), *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into action*. Boston, MA, Harvard Business School Press.

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

Kaplan, R. S. e D. P. Norton (2001a), *The Strategy-Focused Organization: how balanced scorecard companies thrive in the new business environment*. Boston, MA: Harvard Business School Press.

Kaplan, R. S. e D. P. Norton (2001b), Transforming the Balanced Scorecard from performance measurement to strategic management: Part I, *Accounting Horizons* 15(1), Março, 87-104.

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

Kaplan, R. S. e D. P. Norton (2006), *Alignment: Using the Balanced Scorecard to Create Corporate Synergies*. Boston, MA: Harvard Business School Press.

Kasurinen, T. (2002), Exploring management accounting change: the case of Balanced Scorecard implementation, *Management Accounting Research* 13, 323-343.

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

Libby, T., S. E. Salterio e A. Webb (2004), The Balanced Scorecard: the effects of assurance and process accountability on managerial judgment, *The Accounting Review* 79 (4), 1075-1094.

Lipe, M. G. e S. E. Salterio (2000), The Balanced Scorecard: judgmental effects of common and unique performance measures, *The Accounting Review* 75 (3), 283-298.

Lipe, M. G. e S. Salterio (2002), A note on the judgmental effects of the Balanced Scorecard's information organization, *Accounting, Organizations and Society* 27, 531-540.

Malina, M. A. e F. H. Selto (2001), Communicating and controlling strategy: an empirical study of the effectiveness of the Balanced Scorecard, *Journal of Management Accounting Research* 13, 47-90.

- Malmi, T. (2001), Balanced Scorecards in Finnish companies: a research note, *Management Accounting Research* 12(2), Junho, 207-220.
- Meyer, M. W. (2002), *Rethinking Performance Measurement: Beyond the Balanced Scorecard*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Nørreklit, H. (2000), The balance on the Balanced Scorecard – a critical analysis of some of its assumptions, *Management Accounting Research* 11(1), Março, 65-88.
- Nørreklit, H. (2003), The Balanced Scorecard: what is the score? A rhetorical analysis of the Balanced Scorecard, *Accounting, Organizations and Society* 28(6), Agosto, 591-619.
- Nørreklit, H. e F. Mitchell (2007), The Balanced Scorecard, em Hopper, T., D. Northcott e D. Scapens (Eds.), *Issues in Management Accounting*, 3rd Edition, Harlow: Prentice Hall, 175-198.
- Patton, M. Q. (1987), *How to Use Qualitative Methods in Evaluation*. London: SAGE.
- Pimentel, L. e M. J. Major (2009), Management Accounting Change: A Case Study of Balanced Scorecard Implementation in a Portuguese Service Company, *Portuguese Journal of Accounting and Management* 8, 89-109.
- Roberts, M. L., T. L. Albright e A. R. Hibbets (2004), Debasing Balanced Scorecard Evaluations, *Behavioral Research in Accounting* 16, 75-88.
- Ryan, B., R. W. Scapens e M. Theobald (2002), *Research Method and Methodology in Finance and Accounting*, 2nd Edition. London: Thomson.
- Scapens, R. W. (2004), Doing Case Study Research, em Humphrey, C. e B. Lee (Eds.), *The real life guide to accounting research: a behind-the-scenes view of using qualitative research methods*, Oxford: Elsevier, 257-280.
- Silk, S. (1998), Automating the Balanced Scorecard, *Management Accounting* 79(11), Maio, 38-44.
- Speckbacher, G., J. Bischof e T. Pfeiffer (2003), A descriptive analysis on the implementation of Balanced Scorecards in German-speaking countries, *Management Accounting Research* 14(3), Dezembro, 361-387.
- Sundin, H., M. Granlund e D. A. Brown (2010), Balancing multiple competing objectives with a Balanced Scorecard, *European Accounting Review* 19(2), 203-246.
- Taylor, W. B. (2010), The Balanced Scorecard as a strategy-evaluation tool: the effects of implementation involvement and a causal-chain focus, *The Accounting Review* 85(3), 1095-1117.
- Tuomela, T. (2005), The interplay of different levers of control: a case study of introducing a new performance measurement system, *Management Accounting Research* 16, 293-320.
- Vieira, R., M. J. Major e R. Robalo (2009), Investigação Qualitativa em Contabilidade, em Major, M. J. e R. Vieira (Eds.), *Contabilidade e Controlo de Gestão – Teoria, Metodologia e Prática*. Lisboa: Escolar Editora, 131-163.

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

Yin, R. K. (2003), *Case study research: design and methods*, 3rd Edition. Thousand Oaks, CA: Sage.

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

Relatório Único de Gestão 2008, Sumol+Compal

<http://www.sumolcompal.pt/app/uploads/relatorios/15340294234a1d804c4b49b.pdf>,

acedido em 16 de Setembro de 2010.

Relatório de Responsabilidade Corporativa 2009, Sumol+Compal.

<http://www.sumolcompal.pt/app/uploads/relatorioResponsabilidadeCorporativa/16830630134ce11d686f08f.pdf>, acedido em 16 de Setembro de 2010.

ANEXOS

Anexo 1 – Carta de Introdução

Exmos. Senhores,

O meu nome é Joana Ferreira e sou Mestranda no ISCTE- Instituto Universitário de Lisboa, tendo concluído a parte escolar do mesmo este ano lectivo.

Contacto-os no sentido de reunir-me convosco para estudar o processo de implementação do *Balanced Scorecard* (BSC) na Sumol+Compal, no âmbito da Dissertação de Mestrado que iniciei em Setembro. Gostaria que esta entrevista fosse gravada, mas caso entendam não o farei e tomarei notas das informações que me derem.

Gostaria de notar que o estudo a que me proponho visa, apenas, analisar o processo de implementação do BSC (e não o seu conteúdo e métrica), nomeadamente quais as etapas que foram seguidas na implementação e dificuldades verificadas, bem como, ainda, os ‘ensinamentos’ que podem ser extraídos do processo de implementação.

Pretendo, para este estudo, reunir-me com os gestores responsáveis pela implementação do BSC na expectativa de obter estas informações.

Questões relacionadas com a confidencialidade de qualquer tipo de informação serão garantidas. Caso entenda necessário não será mencionado o nome da empresa na Dissertação.

Deste estudo procurarei obter contributos que possam ser úteis e relevantes para a Sumol+Compal e que possam auxiliar a empresa em processos de implementação de outras ferramentas de Controlo de Gestão no futuro.

Gostaria desde já agradecer-lhes todo o apoio nesta matéria.

Sem mais de momento, e na expectativa de uma resposta sua positiva, subscrevo-me apresentando os meus melhores cumprimentos,

(Joana Ferreira)

Anexo 2 – Guião de Entrevista

Dados do Entrevistado

Nome do Entrevistado:

Data:

Início (hora):

Fim (hora):

Informações a obter sobre o processo de implementação:

- 1) Porque foi adoptado o BSC?
- 2) Quando começou a construção e implementação?
- 3) Quem teve a iniciativa?
- 4) Que gestores e áreas foram envolvidas?
- 5) Houve consultores envolvidos?
- 6) Quanto tempo durou a implementação?
- 7) Que etapas foram seguidas?
- 8) Quais as perspectivas que compõe o BSC?
- 9) Como foi o processo de identificação e selecção dos indicadores?
- 10) Como é feita a alimentação dos indicadores de desempenho?
- 11) Para que níveis hierárquicos se desenvolveu o BSC (*scorecards*)?
- 12) Que efeitos surgiram com a utilização do BSC?
- 13) Como foi feito o mapa estratégico?
- 14) Criou-se alguma equipa multidisciplinar?
- 15) Que dificuldades e obstáculos foram detectados?
- 16) Porque foi abandonado o BSC (no caso da Compal)?

Posição actual:

- 1) Que áreas e gestores utilizam o BSC?
- 2) A que níveis hierárquicos se aplica?
- 3) Qual a periodicidade que é disponibilizada a informação?
- 4) Existe uma ligação entre o BSC e a avaliação individual de desempenho de cada gestor?
- 5) Existiram alterações no design do BSC devido a dificuldades em obter informação sobre alguns indicadores?

Anexo 3 – Questionário

Perguntas/Questões a desenvolver:

- 1) O BSC foi utilizado para a tomada de decisões na Sumolis? E na Sumol+Compal?
- 2) Como foram construídos os painéis de indicadores que existiam antes do BSC? Quem os construiu? Que indicadores estavam contidos (nomear)?
- 3) Que funções tinham as CPE's na Sumolis e na Sumol+Compal? Como eram nomeadas?

2005

- 4) Em 2005, foi feita uma apresentação do BSC num encontro de quadros. Quem fez essa apresentação? Quando (mês) foi feita? Qual foi o objectivo?
- 5) Como se ultrapassou a dificuldade da “exposição” dos gestores?

2007

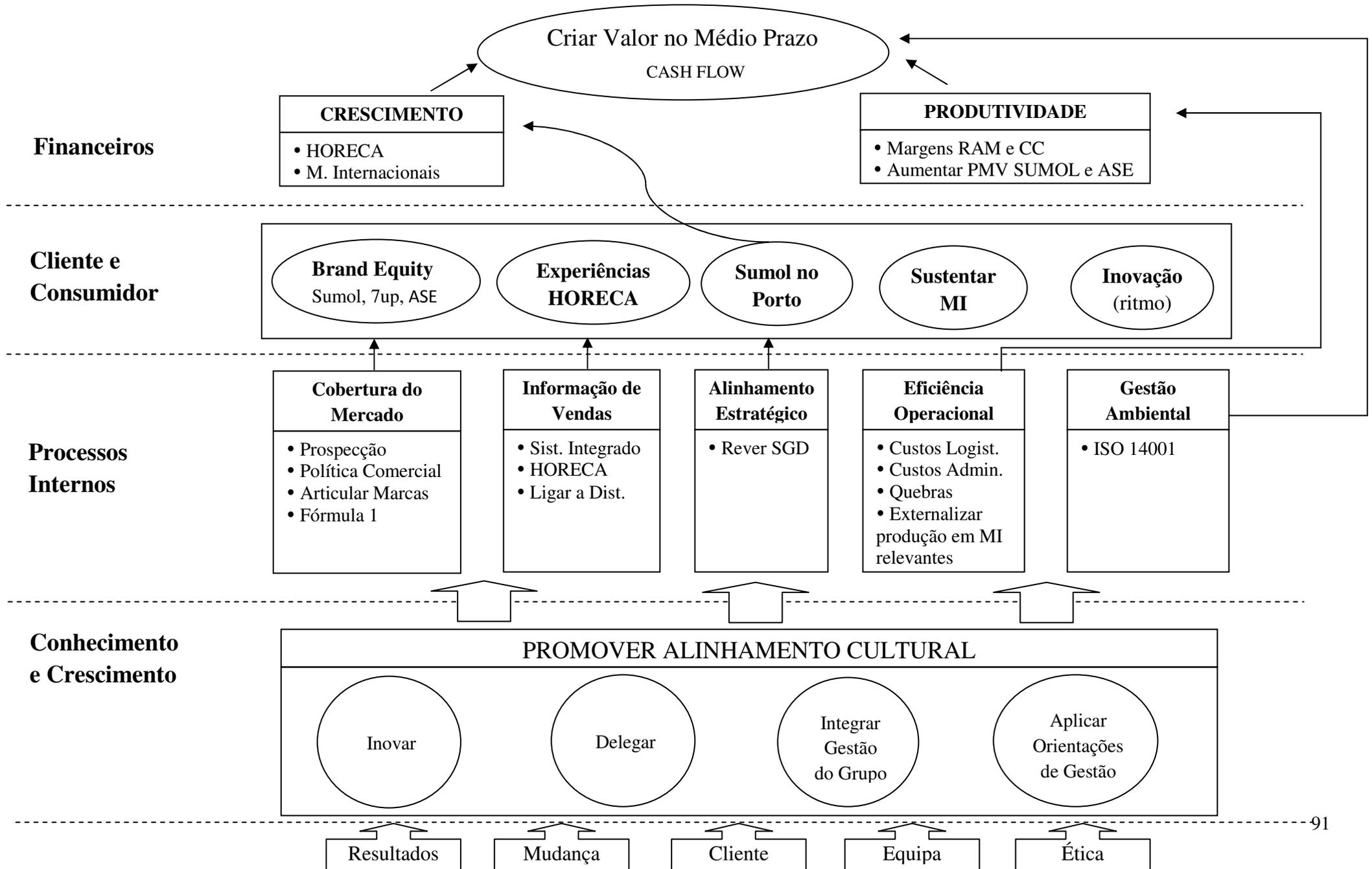
- 6) A formação foi feita para que níveis? Foi de carácter obrigatório ou facultativo?
- 7) Em que mês foi construído o BSC para 2007? E o mapa estratégico?
- 8) Como foram feitos os scorecards? Como foi passada a informação? Foi aceite pelos directores das várias divisões?
- 9) Em 2007, que tipo de plataforma foi utilizada? Era igual para todas as áreas?

2008 e 2009

- 10) Em 2008, foram modificados indicadores? Que indicadores? O que aconteceu e porquê?
- 11) Quando (mês) foi construído o BSC e o mapa estratégico para 2008?
- 12) Existiu BSC e mapa estratégico para 2009? Se existiu, quando é que foi construído e que indicadores se mantiveram do ano anterior e quais foram modificados? Porquê?
- 13) Como foi feita a avaliação dos gestores em 2009?

Anexo 4 – Mapa Estratégico 2008 da Sumolis

Estratégia Grupo Sumol 2008 – Relações de Causa-Efeito



Anexo 5 – *Balanced Scorecard* 2010 da Sumol+Compal

Dificuldades e Obstáculos na Construção e Implementação do BSC: caso Sumol+Compal

		UN.	Tipo	Pond.
FINANCEIRO				
Reduzir Dívida	Volume de Negócios	m. €	lag	
	EBITDA	m. €	lag	
	Dívida Consolidada	m. €	lag	
Crescer em Mercados Internacionais	Vendas em Angola	m. €	lag	
	Vendas em Espanha	m. €	lag	
	Vendas em Cabo Verde, França, Suíça, Luxemburgo	m. €	lag	
Crescer Vendas em HORECA	Vendas Canais Directos	m. €	lag	
Crescer RAM	Vendas RAM	m. €	lag	
Subir Preços de Venda	Preço de Venda Top 20 Tara/Marca	€	lead	10%
Rendibilidade em RAM e C&C	Margem II RAM	m. €	lead	6%
	Margem II C&C	m. €	lead	5%
Optimizar Estrutura de Custos	Custos de Estrutura	m. €	lead	6%
CLIENTE E CONSUMIDOR				
Valorizar Sumol, Compal, B! e Pepsi	Quota Sumol	%	lag	
	Quota Compal	%	lag	
	Quota B!	%	lag	
	Quota Pepsi	%	lag	
Inovar	Vendas de Inovação	m. €	lead	2%
Experiências HORECA	Nº EO S+C	Quant.	lag	
	Crescimento de Vendas em Clientes A	%	lead	6%
	Crescimento do VPO	%	lead	8%
	Profundidade Gama Compal	Quant.	lead	6%
	Nº EO Um Bongo	Quant.	lead	3%
	Nº EO B!	Quant.	lead	1%
	Nº EO Pepsi	Quant.	lead	2%
	Nº EO Frize	Quant.	lead	3%
Nº EO ASE	Quant.	lead	1%	
Derrotar MDD	Quota de Mercado Compal	%	lag	
	Quota de Mercado Um Bongo	%	lag	
Desenvolver Mercados Internacionais	Nº Países Vendas >€5M	Quant.	lead	6%
PROCESSOS INTERNOS				
Cobertura do Mercado	Segmentar Clientes Horeca	Data	lead	6%
	Vendas Frio Positivo	m. €	lead	6%
	Reestruturação Rede Distribuidores	Data	lead	1%
Informação de Gestão	Disponibilizar Informação Transversal de Controlo	Data	lead	1%
Eficiência Operacional	Nº de SKU	Quant.	lag	
	Produtividade Logística	CT/It	lag	
	Nível de Serviço Logístico	%	lag	
	Reestruturação Equipamentos de Venda	Data	lead	4%
	Evolução de Custo de Materiais	%	lag	
	Produtividade Fábrica Pombal	CT/It	lag	
	Produtividade Fábrica Almeirim	CT/It	lag	
Produtividade Fábrica Vila Flôr	CT/It	lag		

Dificuldades e Obstáculos na Construção e Implementação do BSC: caso Sumol+Compal

	Produtividade Fábrica Gouveia	CT/It	lag	
Projecto de Fusão do Grupo Sumol+Compal	Projecto de Fusão	Data	lead	1%
Projecto de Gestão dos Materiais POS	Projecto Materiais POS	Data	lead	5%
CONHECIMENTO E CRESCIMENTO				
Atrair, Identificar e Reter Talento	Plano de Desenvolvimento Profissional	Data	lead	1%
	Programa de Compensação e Benefícios	Data	lead	6%
	Academia S+C	Data	lead	1%
Desenvolvimento Profissional	Plano de Formação	m. €	lead	1%
ADN S+C & Sentimento de Pertença	Remodelação das Instalações	Data	lead	1%
Responsabilidade Corporativa			lead	1%

Anexo 6 – Mapa Estratégico 2010 da Sumol+Compal

MAPA ESTRATÉGICO 2010

Aumentar Rendibilidade
Reduzir Dívida no Médio Prazo

CRESCIMENTO

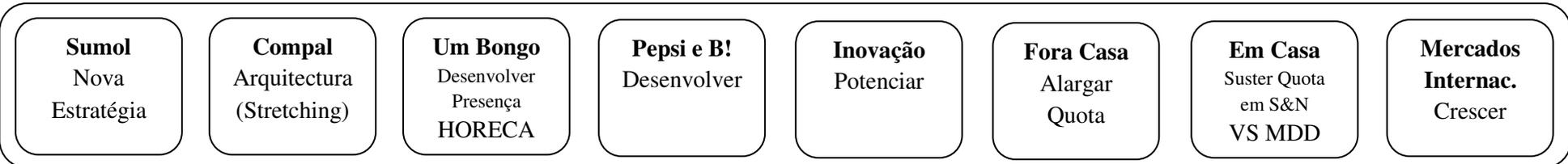
- Mercados Internacionais
- HORECA Directo
- RAM

RENDIBILIDADE

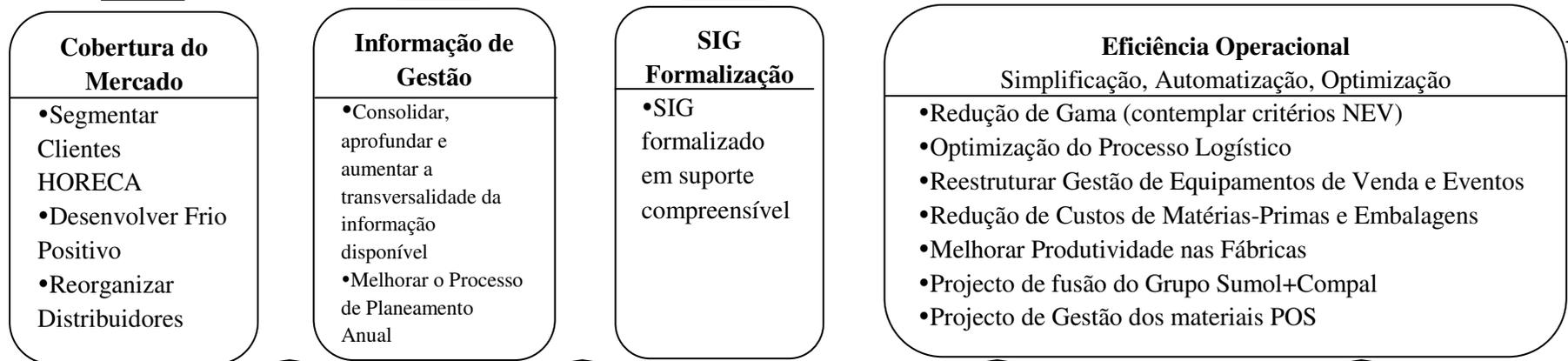
- Subir Preços de Venda
- Rendibilidade em RAM e C&C
- Optimizar Estrutura de Custos

Financeiro
O que devemos entregar aos accionistas

Consumidor e Clientes
O que os consumidores e clientes esperam de nós



Processos Internos
Onde devemos ser excelentes



Conhecimento e Crescimento
Como devemos desenvolver a nossa organização

