

IMPLEMENTAÇÃO E DESENVOLVIMENTO DO BSC NUMA EMPRESA MUNICIPAL – ESTUDO DE CASO

Helena I. B. Saraiva

Professora Adjunta, Instituto Politécnico da Guarda

Frequenta Doutoramento na Universidade da Beira Interior

UDI – Unidade de Investigação para o Desenvolvimento do Interior

Maria do Céu Gaspar Alves

Professora Auxiliar, Universidade da Beira Interior

Núcleo de Estudos em Ciências Empresariais (NECE-UBI)

Área Temática: Contabilidade de Gestão

Palavras Chave: *Balanced Scorecard* (BSC); empresas municipais; serviços de abastecimento e saneamento de água; gestão estratégica; estudo de caso.

IMPLEMENTAÇÃO E DESENVOLVIMENTO DO BSC NUMA EMPRESA MUNICIPAL – ESTUDO DE CASO

Resumo

Verifica-se, crescentemente, que a gestão das entidades do setor público adota ferramentas na área do planeamento e controlo de gestão provenientes das práticas vigentes no setor privado. Em muitos estudos esta análise tem sido efetuada essencialmente na possibilidade de aplicação de determinada ferramenta a determinado campo de atividade. No presente trabalho é apresentada a implementação e os respetivos resultados, do *Balanced Scorecard*, numa empresa municipal no setor das águas em Portugal, que tem o conceito aplicado e em funcionamento efetivo. O estudo de caso descreve como a ferramenta pode contribuir para uma melhoria significativa do processo de planeamento e controlo.

1 - Introdução

Nos últimos anos, no contexto da Nova Gestão Pública, as pressões sobre a gestão das organizações públicas têm aumentado.

Diversos autores referem a necessidade da utilização de metodologias de gestão provenientes do setor privado para sustentar uma maior transparência na utilização de recursos públicos, referindo o *Balanced Scorecard* (BSC), como uma ferramenta relevante nesse contexto (Northcott e Taulapapa, 2012; Greatbanks e Tapp, 2007; Niven, 2006; Moore, 2003).

A necessidade dos gestores de entidades públicas se focarem mais nas questões associadas à satisfação dos cidadãos/clientes, à eficiência dos processos internos e à imagem pública das instituições tem estado na agenda do dia. A resposta a esses novos desafios, pressupõe frequentemente uma reorientação estratégica, com maior enfoque nos *stakeholders* da organização (Bianchi and Montemaggiore, 2008). Neste contexto, uma ferramenta como o BSC ganha destaque e pode representar um passo importante na gestão destas organizações, que apresentam características particulares que interessa analisar em profundidade. Neste contexto, iremos focar a nossa análise no estudo de caso de uma entidade do setor das águas e resíduos urbanos.

A aplicação do BSC no setor das águas parece ser ainda um tema pouco explorado na literatura, tendo sido identificados estudos em número escasso. O tema é tratado por Franceschini e Turina (2011), em que se apresenta um conjunto de indicadores de desempenho com a finalidade de monitorizar o serviço prestado pelas empresas do ramo numa região italiana; Bianchi and Montemaggiore (2008), desenvolveram um estudo numa empresa municipal numa cidade italiana; Rocha Fernandes *et al.* (2005) realizam uma análise tendo por base o BSC, a uma empresa de abastecimento e saneamento de água num estado brasileiro; finalmente Tebbutt *et al.* (2003) apreciam a aplicabilidade do BSC como ferramenta de tomada de decisão em investimentos no setor das águas em Inglaterra e no País de Gales.

Na revisão da literatura efetuada constatou-se a existência de alguns trabalhos de aplicação do BSC no setor público em Portugal. Contudo, muito poucos se aplicam aos serviços de abastecimento e saneamento de água (Costa, 2015), e menos ainda procuram fazer uma análise dos resultados na fase pós implementação, ou seja, alguns anos depois da implementação do BSC. É no seguimento destes trabalhos que se insere o presente estudo de caso.

No trabalho é prosseguida a implementação do modelo clássico de BSC aplicado às entidades com finalidades lucrativas. Assim o principal aspeto de enquadramento teórico, quanto ao BSC, é o apresentado por Kaplan e Norton (1992, 1996a, 1996b).

É também seguida a classificação de fases de implementação do BSC apresentada por Saraiva (2011), com a finalidade de enquadrar o tipo de utilização da ferramenta, através da identificação da fase de implementação.

A entidade analisada neste trabalho faz parte do universo das empresas municipais, as quais se encontram em Portugal regulamentadas pela Lei n.º50/2012, de 31 de agosto, que aprova o regime jurídico da atividade empresarial local e das participações locais. Trata-se de uma empresa local sob a forma jurídica de Sociedade Anónima Unipessoal.

Esta entidade assume, entre outras, a prossecução das atribuições relacionadas com a gestão e exploração dos sistemas de abastecimento público de água, de saneamento de águas residuais urbanas e de resíduos urbanos do município a que se encontra adstrita; a gestão do sistema de limpeza pública no concelho; a criação, gestão e exploração de uma rede de transportes urbanos/locais dentro da área do município.

De entre estas atividades iremos estudar mais detalhadamente a atividade relacionada com a gestão e exploração dos sistemas de abastecimento público de água, de saneamento de águas residuais urbanas e de resíduos urbanos, pois nesta atividade tem estado em funcionamento, desde 2011 um

sistema de avaliação de desempenho baseado no modelo clássico de BSC (*Balanced Scorecard*), de acordo com o apresentado por Kaplan e Norton (1992, 1996a, 1996b). O processo de implementação decorreu entre os anos de 2010 e 2011, tendo a etapa inicial sido caracterizada por perceber quais eram as grandes linhas de orientação relativas à missão e visão da empresa. Nas etapas seguintes procedeu-se ao alinhamento da estratégia de acordo com as quatro perspetivas clássicas do modelo BSC, assim como ao processo de definição de indicadores.

Neste trabalho será também abordada a questão da implementação do BSC e das respetivas motivações, à luz da introdução de inovações no Setor Público Administrativo (SPA). Assumimos o conceito de inovação neste setor tal como é entendido por Windrum, e Koch (2008): pela capacidade dos envolvidos nos programas públicos serem criativos, empreendedores, assumirem risco, desenvolverem aprendizagens com a experiência, por forma a melhorarem novos programas (Windrum e Koch, 2008, p.xi). Trata-se neste caso, de uma situação em que a iniciativa da implementação do BSC partiu de um quadro médio da entidade, tendo este conseguido a adesão à iniciativa, por parte dos responsáveis pela gestão. Este facto é relevante, uma vez que já desde o início do Século XX, se considera que o empreendedor é a força condutora que inicia o desenvolvimento de uma inovação e que gere com sucesso a sua difusão (Schumpeter, 1934).

Assim as questões de investigação relacionam-se com a identificação da motivação e do papel dos atores que responderam a essa motivação, sendo evidenciados a questão da identificação da necessidade da implementação, da forma como essa necessidade foi suprida e quais os meios utilizados para a suprir. Parece-nos que estes fatores poderão ser explicados através das características próprias da *entidade* e do *responsável pela introdução da inovação*, dos recursos a que este último recorre e da base de informação detida pelo mesmo para iniciar e prosseguir a introdução da inovação.

Serão analisadas as condições em que este responsável identificou a necessidade de implementação do sistema e como respondeu a esta necessidade, através da implementação de um BSC que tem já uma vida útil de cerca de cinco anos. Serão ainda analisadas as condições em que o sistema se desenvolveu, tem evoluído, assim como as perspetivas futuras para a continuação de utilização do mesmo, assim como os principais resultados percebidos após a implementação do sistema.

2 - Metodologia

A metodologia prosseguida neste trabalho foi de âmbito qualitativo, nomeadamente através do estudo de um caso. Para aprofundar as questões de investigação foram conduzidas diversas entrevistas na entidade, nomeadamente ao responsável pela implementação e acompanhamento do projeto, assim como à gestão de topo. Estas entrevistas foram conduzidas durante o primeiro quadrimestre de 2016, tendo também sido recolhido material diretamente de diversas fontes disponibilizadas pela entidade, nomeadamente: através de informações constantes no seu sítio de *internet*, no relatório e contas, em documentos internos disponibilizados pela entidade, assim como em diversas apresentações sobre o tema efetuadas por elementos da entidade e que se encontravam disponíveis publicamente.

Neste âmbito foram prosseguidas as diretrizes para estudos qualitativos apontadas por Ryan *et. al* (2002), Yin (2003), Van Der Meer-Kooistra and Vosselman (2006), Parker (2012). Entendemos, assim, que a realidade é criada por atores organizacionais que interagem com outros atores e com o seu contexto ambiental, tendo o investigador o papel de estudar e perceber como os processos no âmbito da contabilidade e controlo de gestão interagem, refletem e geram eventos específicos, atividades e mudanças, nas organizações.

A questão da abordagem qualitativa prosseguida é justificada por se pretender a ligação próxima entre a investigação e os atores, característica deste tipo de investigação, em lugar da investigação realizada de uma forma distanciada (Vaivio, 2008; Parker, 2012). Este tipo de investigação

proporciona penetração e descompactação a partir do interior dos processos organizacionais e a análise da interação da contabilidade de gestão com estes processos (Parker, 2012).

Isto permite caminhar no sentido da compreensão e clarificação da aplicação de ferramentas da contabilidade de gestão em situações de mudança organizacional (Ahrens *et al.*, 2008; Parker, 2003, 2012), assim como em processos de introdução de inovação, por extensão.

As entrevistas foram conduzidas de modo semiestruturado, através da utilização de um guião detalhado, em conjugação com o facto de muitas das questões serem abertas, dando-se liberdade aos entrevistados para apresentarem o seu ponto de vista. Deve ainda ser referido que após uma análise inicial das respostas à primeira fase de entrevista, foram clarificados junto dos entrevistados alguns dos pontos que tinham suscitado dúvidas aos investigadores.

Como resultado desta fase, foram transcritas as entrevistas e analisado o seu conteúdo, por forma a responder às questões de investigação.

3 - Enquadramento Teórico

Apesar de grande parte do enquadramento teórico já ter sido apresentado integrado na introdução, não devemos aqui deixar de evidenciar e enquadrar a questão da mudança em contabilidade de gestão, associada à de introdução de inovação. De acordo com Chenhall e Moers (2015), o BSC teve um impacto relevante na forma como os profissionais da contabilidade, entre outros, pensam ou concebem a relação entre os sistemas de controlo de gestão e inovação e estratégia, baseando-se em “noções alargadas de controlo” (Chenhall e Moers, 2015, p.6).

Neste conceito de noção alargada de controlo, a questão da inovação é referenciada por Windrum (2008, p. 9), ao definir inovações conceptuais como as que são particularmente importantes para instituições que operem sob objetivos públicos ou sociais, pois elas estabelecem ligações entre os objetivos económico-sociais de uma entidade pública e a sua lógica operacional.

Ainda quanto à questão da difusão da mudança em contabilidade de gestão e mais concretamente relativamente ao processo de difusão da adoção do BSC, Busco and Quattrone (2014) *cit. in* Busco *et al.* (2014), afirmam que a sua adoção é facilitada pela capacidade de a ferramenta criar um cenário em que:

- temas complexos são traduzidos em representações visuais claras;
- a ordem e o conhecimento podem ser classificados e reinventados;
- diferentes interesses podem ser acomodados através de um processo constante de questionamento e reinvenção
- o envolvimento dos recursos humanos é sustentado através da participação numa série recorrente de atividades.

Esta última questão – a do envolvimento dos recursos humanos – conduz à forma como as inovações de gestão e os indivíduos que as lideram aportam melhorias na eficiência das organizações e providenciam formas de trabalho que acrescentam valor (Kaplan, 1998).

A este propósito, Busco *et al.* (2014), relevam ainda a capacidade que o BSC possui para acomodar os interesses de diferentes utilizadores, permitindo um percurso de questionamento e mediação. Este percurso induz a construção do conhecimento, ao permitir aos utilizadores o questionamento dos temas estratégicos, objetivos e indicadores.

Paralelamente a estes fatores, as condições existentes dentro das organizações parecem também assumir influência no processo de adoção e no sucesso de implementação do BSC (Laitinen, 2001; Libby and Waterhouse, 1996; Shields, 1995; Innes e Mitchell, 1990).

4 – Resultados e Discussão

O presente *paper* apresenta o trabalho que tem vindo a ser efetuado na entidade, gestora dos serviços de águas e resíduos de um Concelho da região Centro de Portugal, na consolidação de um quadro de bordo de apoio à gestão, suportado no conceito de BSC, cujo objetivo, de acordo com as entrevistas efetuadas, é o de poder constituir, não só um sistema de avaliação de desempenho, com integração dos indicadores para regulação, como também, um instrumento de gestão para controlo e avaliação da estratégia organizacional.

Assim de acordo com a classificação utilizada por Saraiva (2011), o BSC é utilizado na entidade em todos os aspetos definidos, embora no aspeto relevado na última fase (sistema que gere alianças estratégicas com entidades externas), seja aplicado apenas parcialmente e de uma forma menos relevante, pois a entidade em causa não está vocacionada para a efetivação de alianças – isso estará a cargo da entidade participante.

De acordo com informação recolhida na organização, antes da tomada de decisão de implementação do BSC a entidade em causa já utilizava um sistema de avaliação do desempenho, com recurso a uma série de indicadores não financeiros. No entanto, tratava-se de um sistema em que os objetivos não comunicavam entre si, sendo essencialmente de âmbito operacional, relegando a questão da estratégia para segundo plano, prosseguindo uma abordagem por processos.

Segundo o responsável pela implementação do BSC o sistema anterior tinha limitações, pois não era considerado o posicionamento estratégico da entidade, nem a sua sistematização e comunicação aos recursos humanos da entidade.

4.1 – Identificação da necessidade de um novo sistema de avaliação de desempenho

De acordo com os responsáveis, apesar de existir anteriormente na entidade um sistema de avaliação, era necessário estender a análise de desempenho, às atividades da empresa que não eram reguladas.

O sistema anteriormente em vigor tinha surgido no âmbito da implementação das normas ISO 9001:2008, ISO 14001:2004 e 18001:2007. Também tinham repercussão nesse sistema, os indicadores de desempenho e respetivo sistema de avaliação da Entidade Reguladora do setor.

No entanto, na perspetiva do responsável pela implementação do BSC, os objetivos da Entidade Reguladora não eram totalmente coincidentes com os da entidade, existindo o mesmo tipo de problema relativamente aos indicadores utilizados.

Estes indicadores eram provenientes quer das normas ISO referenciadas, quer da Entidade Reguladora, não assumindo especificidade na realidade da organização, pois era necessário estender a análise de desempenho às outras atividades da empresa que não eram reguladas, os objetivos não comunicavam entre si, não eram compreensíveis/percetíveis pelos recursos humanos da organização, não estavam alinhados com os temas estratégicos e não existiam relações de causa e efeito claramente estabelecidas.

Na opinião deste empreendedor (quadro técnico da entidade), o sistema anterior era insuficiente para colmatar as necessidades da entidade, pois era essencial sistematizar de forma coerente e articulada os objetivos estratégicos e identificar, para cada um desses objetivos, os indicadores de avaliação do respetivo desempenho, assim como as iniciativas a desenvolver para conseguir o cumprimento das metas estabelecidas.

Outra das necessidades identificadas era a da comunicação da estratégia aos recursos humanos da entidade, assim como das ações a desenvolver por parte dos mesmos para conseguir alcançar os objetivos definidos.

Entendeu este responsável que a forma mais eficaz de responder a estas necessidades seria a implementação de um BSC para a entidade.

A identificação da solução relaciona-se com o próprio percurso formativo e de obtenção de competências do empreendedor. Trata-se de um técnico especializado e certificado na área da

contabilidade – tendo formação académica de base e estando inscrito numa associação profissional da mesma área. Quando questionado sobre a forma de contacto inicial com o conceito de BSC, o ator identificou claramente duas situações: a participação numa Pós-Graduação, onde tomou o primeiro contacto com o conceito de BSC, assim como a integração, em data posterior, num curso breve de especialização sobre o mesmo conceito e a sua aplicação. Em relação ao conhecimento prévio da noção de BSC, a resposta obtida foi inconclusiva. Estes factos parecem ir de encontro à ideia referenciada por Saraiva e Alves (2016), relativa às principais formas de difusão do conceito de BSC em Portugal.

Neste caso parece ter-se verificado a existência de características organizacionais propícias à introdução de inovação e mudança:

- a presença das características necessárias do ator individual e das atividades (Anderson, 1995) – no sentido em que a iniciativa parte de um ator específico dentro da entidade, que de forma empreendedora, promove a introdução da inovação em atividades da sua área de competência;
- a capacidade para promover a mudança (Libby and Waterhouse, 1996) – o ator possui competências técnicas para promover a mudança através da introdução de inovação;
- a presença de facilitadores da mudança e de introdução de inovação (Innes and Mitchell, 1990; Laitinen, 2001) – consubstanciadas no caso presente na participação em formações académicas e profissionais que permitiram ao ator a obtenção de conhecimento e a aplicação desse conhecimento na implementação da mudança.

4.2 – Implementação do BSC

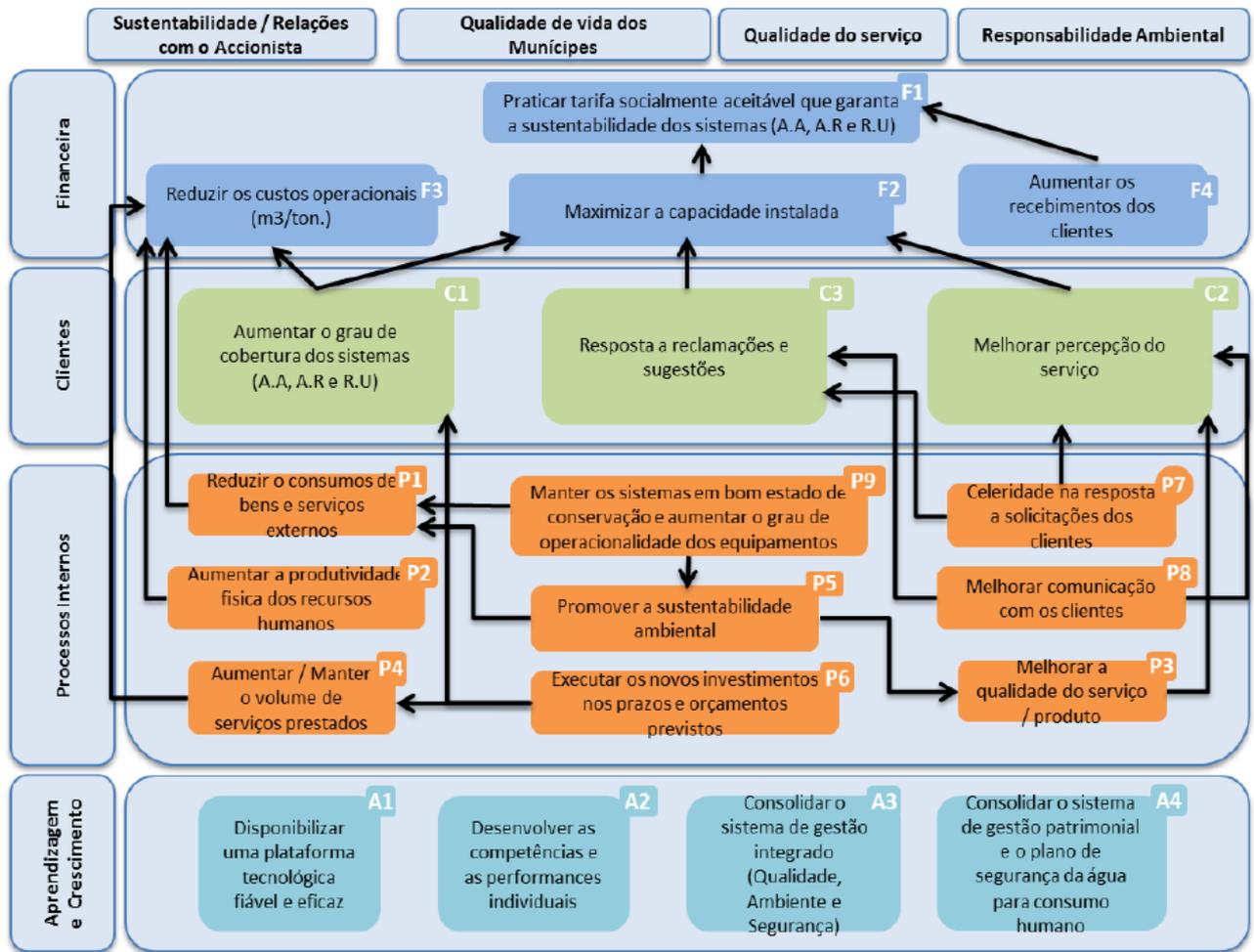
O processo de implementação do BSC na entidade decorreu entre 2010 e 2011. O promotor da iniciativa referiu ter sido muito fácil ganhar a adesão da gestão de topo ao projeto de implementação. Caracterizou a gestão da entidade como participativa, no sentido em que a mesma é dialogante com os funcionários da entidade, ouvindo as propostas e as ideias dos mesmos, decidindo depois, em conformidade com os objetivos delineados.

Tendo por base a missão e a visão da entidade, foram definidas as grandes linhas de orientação e identificados os seguintes temas estratégicos: sustentabilidade económico-financeira, orientações emitidas pela participante (acionista), qualidade de vida dos cidadãos do município, qualidade do serviço.

Posteriormente delineou-se a estratégia, ancorada na missão e na visão da entidade. A missão, de acordo com o sítio da *internet* da entidade, visa "(...) garantir a um custo socialmente aceitável a qualidade dos serviços públicos municipais de abastecimento de água, águas residuais e resíduos urbanos, bem como garantir que todas as restantes atribuições delegadas pelo Município (...) são desenvolvidas com critérios de eficácia e eficiência, promovendo-se a qualidade de vida das populações e obedecendo-se a critérios de sustentabilidade económico-financeira e ambiental". Ainda de acordo com a mesma fonte, a visão consubstancia-se em "(...) ser uma entidade gestora de referência a nível nacional, relativamente aos serviços públicos de abastecimento de água, águas residuais e resíduos urbanos e contribuir para que (...) seja um dos Concelhos com melhor qualidade de vida do país".

Nesta fase foram transpostas para as perspetivas do modelo clássico do BSC a missão e a visão da entidade, resultando o mapa estratégico constante na figura 1.

Figura 1 – Mapa estratégico da entidade



Fonte: dados internos da entidade.

O mapa estratégico apresentado tem como característica distintiva o facto de em cada perspetiva terem sido integrados objetivos. Estes objetivos foram caracterizados como estratégicos pela gestão da entidade. Foram ainda apontadas relações de causa e efeito entre os objetivos de três das perspetivas do mapa estratégico, à exceção dos objetivos que integram a perspetiva de Aprendizagem e Crescimento. De acordo com os resultados das entrevistas, os responsáveis pela implementação do BSC justificam a não identificação de relações de causa e efeito nos objetivos da perspetiva de base por estes serem transversais à organização e assumirem impacto em todos os objetivos estratégicos.

Os resultados das entrevistas revelam também que na fase de construção do BSC a obtenção de consensos foi das situações menos complicadas, sendo por outro lado, a definição de objetivos e de metas aspetos mais complexos na construção do sistema. É, no entanto, referido que muitos dos indicadores utilizados para medir a performance dos serviços regulados estavam previamente testados e ofereciam à partida bastante confiança. Para os outros setores da empresa, foi também consensual a escolha dos indicadores.

Os objetivos foram posteriormente traduzidos em indicadores. Para a definição dos indicadores foram considerados os indicadores de regulação, ou seja, definidos de acordo com a Entidade Reguladora. De uma forma mais clara, foi identificado através de entrevista, que os indicadores selecionados pela Entidade Reguladora no seu modelo de avaliação, foram integrados no BSC. Os indicadores provenientes do modelo utilizado pela Entidade Reguladora encontram-se integrados nas três perspetivas superiores, ou seja, apenas não integram a perspetiva Aprendizagem e Crescimento.

De acordo com os resultados da análise efetuada, a Entidade Reguladora não possuía no seu modelo nenhum indicador que pudesse ser integrado na perspetiva de base. Por outro lado, existiu ainda um propósito subjacente à implementação do BSC que se prendia com a comunicação da

estratégia e o responsável pela implementação do BSC referiu claramente esse aspeto durante as entrevistas: “(...) era necessário traduzir para a *linguagem* da nossa empresa, os objetivos estratégicos que todos devem compreender e com os quais devem estar alinhados.”

Foi ainda referido pelos responsáveis que “era necessário estender a análise de desempenho, a outras atividades da empresa que não eram reguladas”.

De seguida são apresentados os indicadores associados a cada perspetiva, nas figuras 2 a 5. Seguimos aqui a ordem pela qual as perspetivas justificam ou contribuem para a perspetiva seguinte, iniciando-se assim a nossa análise pela perspetiva de aprendizagem e crescimento e finalizando na financeira.

Figura 2 – Indicadores da Perspetiva aprendizagem e crescimento

Perspetiva	O.E	Indicador Desempenho	ERSAR	Unidade Medida	2014	Meta 2014	Classificação	
							100,49%	
Aprendizagem e Crescimento	A.1	A.1.1 - Georreferenciação infraestruturas do S.A.A	NÃO	%	100	90	111,11%	
		A.1.2 - Georreferenciação infraestruturas do S.A.R	NÃO	%	90	90	100,00%	
		A.1.3 - Georreferenciação infraestruturas do S.R.U	NÃO	%	90	90	100,00%	
	A.2	A.2.1 - Horas de Formação	NÃO	Unidade	3.672	750	489,60%	
	A.3	A.3.1- N° de conformidades maiores SGQAS	NÃO	Unidade	0	0	100,00%	
		A.3.2- N° de conformidades menores SGQAS	NÃO	Unidade	8	8	100,00%	
	A.4	A.4.1 - Conclusão e Atualização GPI	NÃO	%	80	70	114,29%	
		A.4.2 - Conclusão e Atualização PSA	NÃO	%	70	70	100,00%	

Fonte: dados internos da entidade.

Legenda:

SAA – Sistema de Abastecimento de Água; SAR – Sistema de Saneamento de Águas Residuais; SRU – Sistema de Gestão de Resíduos Urbanos; SGQAS – Sistema de Gestão da Qualidade, Ambiente e Segurança; GPI – Gestão Patrimonial de Infraestruturas; PSA – Plano de Segurança de Água.

Atente-se ao facto de a perspetiva Aprendizagem e Crescimento integrar medidas como o número de horas de formação relacionadas com o desenvolvimento de competências e de performances individuais; o número de conformidades, com relação à consolidação do sistema de qualidade, ambiente e segurança; a georreferenciação de infraestruturas relativamente à disponibilização de uma plataforma tecnológica fiável e eficaz; o grau de conclusão e atualização de GPI – Gestão Patrimonial de Infraestruturas e PSA – Plano de Segurança de Água, relativamente ao sistema de gestão patrimonial e respetiva consolidação e ao plano de segurança da água para consumo humano.

Parece-nos que a construção destes indicadores é aderente ao modelo proposto por Kaplan e Norton (1996a), na subdivisão desta perspetiva em indicadores relacionados com os recursos humanos e respetiva aprendizagem, assim como com a existência de sistemas de informação e de sistemas de gestão de ativos não correntes.

Será ainda de evidenciar o facto de que todos os indicadores integrados nesta perspetiva não se encontram referenciados no modelo da Entidade Reguladora – o que indicia que a Entidade Reguladora não considera este nível no respetivo modelo, uma vez que foi resultante das entrevistas que todos os indicadores do modelo da entidade estavam integrados no BSC da organização aqui analisada.

Aparentemente a falta deste tipo de indicadores no modelo da Entidade Reguladora foi considerada pelos responsáveis desta organização como uma limitação do sistema de avaliação da Entidade Reguladora.

Aqui, uma vez mais, é evidenciado o espírito crítico e as características de liderança do promotor da inovação, baseadas na visão do desenvolvimento da capacidade intelectual, as quais estão ligadas

às abordagens da nova gestão pública ou *NPM (New Public Management)*, que têm por sua vez, influenciado as práticas de gestão na administração pública durante as últimas décadas. A introdução de inovações tem sido recorrentemente associada a estas novas práticas de gestão no âmbito das entidades do setor público pelas entidades responsáveis pela promoção da modernização no setor (Saraiva e Gabriel, 2016; Salge e Vera, 2012; Walker *et al.*, 2011).

Figura 3 – Indicadores da Perspetiva Processos Internos:

Perspetiva	O. E.	Indicador Desempenho	ERSAR	Unidade Medida	2014	Meta 2014	Classificação	
							100,49%	
Processos Internos	P. 1	P.1.1 - Afluência de águas pluviais SIMRIA	NÃO	%	119,34	104,25	85,53%	
		P.1.2 - Quantidade de resíduos entregues para tratamento	NÃO	%	3,76	-0,5%	59,44%	
		P.1.3 - Consumos energéticos no S.A.A	NÃO	Unidade	0,78	0,76	96,97%	
		P.1.4 - Consumos energéticos no S.A.R	NÃO	Unidade	0,76	0,72	94,86%	
		P.1.5 - Gastos com a emissão, distribuição, cobrança de faturas e material escritório	NÃO	€uros	144.562	149.916	103,57%	
		P.1.6 - Média de consumo combustíveis viaturas de recolha de resíduos urbanos	NÃO	%	53,43	50,45	94,10%	
		P.1.7 - Gastos com a reparação de viaturas e equipamentos dos serviços regulados	NÃO	€uros	72.480	91.000	120,35%	
	P. 2	P.2.1 - Adequação dos recursos humanos em A.A	SIM	Unidade	1,62	2	81,15%	
		P.2.2 - Adequação dos recursos humanos em A.R	SIM	Unidade	4,17	5	98,34%	
		P.2.3 - Adequação dos recursos humanos em R.U	SIM	Unidade	2,40	1,5	120,04%	
		P.2.4 - Taxa de absentismo	NÃO	%	6,49	4,5	55,78%	
		P.2.5 - Acidentes de trabalho: Índice de frequência	NÃO	Unidade	49,55	40	76,11%	
		P.2.6 - Acidentes de trabalho: Índice de gravidade	NÃO	Unidade	1.172	400	-93,00%	
	P. 3	P.3.1 - Ocorrência de falhas no abastecimento	SIM	Unidade	0,17	0	96,50%	
		P.3.2 - Qualidade da água	SIM	%	99,82	99	100,83%	
		P.3.3 - Ocorrência de inundações em A.R	SIM	Unidade	5,71	0	28,68%	
		P.3.4 - Lavagem de contentores	SIM	Unidade	6,35	6	101,94%	
	P. 4	P.4.1 - Água não faturada	SIM	%	35,89	31,4	85,70%	
		P.4.2 - M3 faturados de água para abastecimento	NÃO	Unidade	2.624.845	2.599.480	100,98%	
		P.4.3 - M3 faturados de águas residuais	NÃO	Unidade	2.283.995	2.157.722	105,85%	
		P.4.4 - M3 faturados em contratos especiais de RU	NÃO	Unidade	19.048	18.500	102,96%	
	P. 5	P.5.1 - Perdas reais de água	SIM	Unidade	142	131,97	92,49%	
		P.5.2 - Cumprimento do licenciamento das captações	SIM	%	100	100	100,00%	
		P.5.3 - Eficiência energética de instalações elevatórias em A.A	SIM	Unidade	0,40	0,41	103,17%	
		P.5.4 - Eficiência energética de instalações elevatórias em A.R	SIM	Unidade	1,20	0,88	63,98%	
		P.5.5 - Destino adequado de águas residuais recolhidas	SIM	%	100	100	100,00%	
		P.5.6 - Controlo de descargas de emergência em A.R	SIM	%	95,45	100	95,46%	

Perspetiva	O. E	Indicador Desempenho	ERSAR	Unidade Medida	2014	Meta 2014	Classificação
							100,49%
Processos Internos	P. 5	P.5.7 - Análise de águas residuais realizadas	SIM	%	100	100	100,00%
		P.5.8 - Cumprimento dos parâmetros de descarga	SIM	%	98,93	85,68	115,31%
		P.5.9 - Destino de lamas do tratamento em A.R	SIM	%	100	100	100,00%
		P.5.10 - Utilização de recursos energéticos em R.U	SIM	Unidade	5,69	5,86	102,94%
		P.5.11 - Emissão de gases com efeito de estufa em R.U	SIM	Unidade	17,26	17,39	100,74%
	P. 6	P.6.1 - Desvio na execução de novos investimentos	NÃO	%	22,83	20	85,87%
		P.6.2 - Desvio nos valores contratados das empreitadas	NÃO	%	0	0	100,00%
	P. 7	P.7.1 - Tempo máximo de execução - Estabelecimento de uma nova ligação / contador	NÃO	%	94,5	95	99,48%
		P.7.2 - Tempo médio de execução - Ramais água e saneamento	NÃO	%	91,32	90	101,47%
		P.7.3 - Tempo médio de execução - Limpeza de Fossas	NÃO	%	100	95	105,26%
		P.7.4 - Tempo médio de execução - Recolha de Verdes	NÃO	%	99,96	95	104,18%
		P.7.5 - Tempo médio de execução - Recolha de Monstros	NÃO	%	98,3	95	103,48%
		P.7.6 - Prazo p/ Informação e resposta em processos de obras	NÃO	%	100	95	105,26%
		P.7.7 - Prazo p/ Informação e resposta em processos de loteamentos	NÃO	%	100	80	125,00%
	P. 8	P.8.1 - Aviso de Interrupções de Serviço (programadas)	NÃO	%	100	100	100,00%
		P.8.2 - Implementação de balcão digital	NÃO	%	25	90	27,78%
		P.8.3 - Promoção de ações de sensibilização ambiental	NÃO	Unidade	30	70	42,86%
		P.8.4 - N° de notícias no site da INOVA	NÃO	Unidade	17	6	283,33%
	P. 9	P.9.1 - Reabilitação de condutas em A.A	SIM	%	0,51	0,58	-103,75%
		P.9.2 - Ocorrência de avarias em condutas	SIM	Unidade	13,82	10,51	68,54%
		P.9.3 - Reabilitação de coletores	SIM	%	0,42	2,55	16,33%
		P.9.4 - Ocorrência de colapsos estruturais em coletores	SIM	Unidade	0,77	0	80,80%
		P.9.5 - Reciclagem de resíduos de embalagem	SIM	%	124,48	141	88,28%
P.9.6 - Renovação do parque de viaturas em R.U		SIM	Unidade	426.313	430.202	100,90%	
P.9.7 - Rentabilização do parque de viaturas em R.U		SIM	Unidade	539,08	543	99,28%	

Fonte: dados internos da entidade.

Legenda:

SAA – Sistema de Abastecimento de Água; SAR – Sistema de Saneamento de Águas Residuais; A.A. - Águas em Alta; A.R. - Águas Residuais; R.U. - Resíduos Urbanos.

Denota-se o elevado número de indicadores que integram a perspetiva de Processos Internos. Sendo o modelo total composto por cento e nove indicadores, esta perspetiva abarca cinquenta e dois indicadores.

A definição dos indicadores foi referida pelo responsável do projeto, como uma das maiores dificuldades na criação e implementação do BSC. A referida definição envolveu ainda o cálculo das respetivas fórmulas de base para os indicadores, por forma a poder avaliar o desempenho em termos da consecução dos objetivos. Foram ainda identificadas ações a desenvolver para alcançar a realização das metas definidas, tendo sido atribuída responsabilidade a diversos elementos dentro da entidade, pela execução das referidas ações.

De acordo com a informação recolhida por entrevista, não esteve presente aquando da construção do sistema, a questão da definição de indicadores de ação e de resultados (*lag* e *lead*).

Por outro lado, uma das preocupações subjacentes durante a construção do BSC foi a questão da resposta às necessidades dos destinatários do sistema, assumidos como a totalidade dos

stakeholders. Assim, é natural que a quantidade de indicadores nesta perspetiva seja muito elevada, uma vez que foram assumidos como destinatários/utilizadores da informação a própria entidade, a Entidade Reguladora, as empresas de auditoria financeira, as empresas auditoras no âmbito dos sistemas de certificação da Gestão da Qualidade pelas normas ISO (NP ISO 9001:2008, NP EN ISO 14001:2012 e OHSAS 18001:2007 /NP 4397:2008).

Também o leque das necessidades a que a informação visava responder conduz à expansão desta perspetiva. No caso da resposta às necessidades da entidade, a informação serve essencialmente as finalidades de gestão - nomeadamente controlo, acompanhamento da estratégia, tomada de decisões. No respeitante à resposta às necessidades da Entidade Reguladora, a informação serve para efeitos de avaliação da qualidade de serviço dos serviços regulados, envolvendo a regulação por comparação, assim como o exercício de *benchmarking*. Relativamente à última vertente, serve essencialmente para avaliação dos objetivos definidos no âmbito do sistema de gestão de qualidade, ambiente e segurança.

Figura 4 – Indicadores das Perspetivas Financeira e Clientes:

Perspetiva	O.E	Indicador Desempenho	ERSAR	Unidade Medida	2014	Meta 2014	Classificação		
		Classificação Global					100,49%		
Financeira	F.1	F.1.1 - Acessibilidade económica do serviço de A.A	SIM	%	0,23	0,25	100,40%		
		F.1.2 - Acessibilidade económica do serviço de A.R	SIM	%	0,38	0,42	100,24%		
		F.1.3 - Acessibilidade económica do serviço de R.U	SIM	%	0,17	0,19	100,53%		
		F.1.4 - Cobertura dos gastos totais em A.A	SIM	Unidade	1,09	1	101,70%		
		F.1.5 - Cobertura dos gastos totais em A.R	SIM	Unidade	0,97	1	98,10%		
		F.1.6 - Cobertura dos gastos totais em R.U	SIM	Unidade	1,08	1	102,20%		
	F.2	F.2.1 - Adesão ao serviço em A.A	SIM	%	97,81	90	108,68%		
		F.2.2 - Adesão ao serviço em A.R	SIM	%	97,72	87	112,32%		
		F.2.3 - N° Clientes em R.U	NÃO	%	89,38	89	100,44%		
	F.3	F.3.1 - Gastos operacionais unitários em A.A	NÃO	€uros	0,39	0,42	107,14%		
		F.3.2 - Gastos operacionais unitários em A.R	NÃO	€uros	0,72	0,8	110,00%		
		F.3.3 - Gastos operacionais unitários em R.U	NÃO	€uros	75,91	81,95	107,37%		
	F.4	F.4.1 - Tempo de envio das listagens de dívidas para contencioso	NÃO	%	69,56	90	77,29%		
	Clientes	C.1	C.1.1 - Acessibilidade física do serviço de A.A	SIM	%	99,66	99	100,67%	
			C.1.2 - Acessibilidade física do serviço de A.R	SIM	%	95,56	96	99,54%	
			C.1.3 - Acessibilidade física do serviço de R.U - recolha indiferenciada	SIM	%	95,36	94	101,45%	
C.1.4 - Acessibilidade física do serviço de R.U - recolha seletiva			SIM	%	67,32	66	102,01%		
C.2		C.2.1 - Inquérito satisfação cliente ao S.A.A	NÃO	Unidade	3,73	3,5	106,57%		
		C.2.2 - Inquérito satisfação cliente ao S.A.R	NÃO	Unidade	3,68	3,5	105,14%		
		C.2.3 - Inquérito satisfação cliente ao S.R.U	NÃO	Unidade	357	3,5	102,00%		
		C.2.4 - Comparação da qualidade do serviço c/ Municípios Vizinhos S.A.A - RASARP 2012	NÃO	Unidade	3	3	100,00%		
		C.2.5 - Comparação da qualidade do serviço c/ Municípios Vizinhos S.A.R - RASARP 2012	NÃO	Unidade	3	3	100,00%		
		C.2.6 - Comparação da qualidade do serviço c/ Municípios Vizinhos S.R.U - RASARP 2012	NÃO	Unidade	5	3	33,33%		
C.3		C.3.1 - Resposta a reclamações e sugestões em A.A	SIM	%	100	100	100,00%		
		C.3.2 - Resposta a reclamações e sugestões em A.R	SIM	%	100	100	100,00%		
		C.3.3 - Resposta a reclamações e sugestões em R.U	SIM	%	100	100	100,00%		

Fonte: dados internos da entidade.

Legenda:

Denota-se assim a integração no BSC de indicadores provenientes dos sistemas de Gestão da Qualidade implementados na entidade. A introdução destes sistemas vai de encontro a questões referidas anteriormente, uma vez que os sistemas de Gestão da Qualidade são também assumidos como indutores da introdução de inovação na administração pública: “(...) as políticas globais de modernização administrativa, encetadas no seio da União Europeia (UE), passam, entre outras soluções, por indicar os referenciais de Gestão da Qualidade como ferramentas que facilitam a introdução de modernização e inovação nas práticas de gestão da AP” (Saraiva e Gabriel, 2016, p.36). Outra constatação é a de que diversos referenciais da Gestão da Qualidade direcionam, por sua vez, as instituições que os utilizam para a introdução de novas ferramentas de controlo e avaliação, integrando-se nesta situação o BSC.

Nas duas perspetivas agora analisadas, será de salientar a integração de indicadores, para além daqueles que anteriormente integravam o sistema de avaliação da Entidade Reguladora, tais como os relacionados com a satisfação dos clientes e os que envolvem comparações com entidades da mesma região relativos à qualidade do serviço – isto na perspetiva clientes.

Também na perspetiva financeira a introdução de indicadores essencialmente direcionados para a finalidade de controlo de custos e gastos, assim como com o controlo das receitas não realizadas nos parece relevante e direcionado para a introdução de práticas efetivas de controlo de gestão.

Parece-nos de registar a tendência consequente com outras situações já identificadas no BSC da entidade, no sentido de prosseguir práticas de gestão baseadas na gestão privada, tão características da NPM e dos programas de modernização da AP.

4.3 Evolução do BSC implementado e principais resultados

De acordo com a informação recolhida em documentos da organização e através das entrevistas realizadas conseguimos avaliar as principais evoluções prosseguidas depois da implementação do BSC da entidade, que foi documentada nos dois subpontos anteriores, assim como os resultados obtidos depois da sua implementação e até ao final do exercício de 2015.

Em termos da evolução do BSC teremos de considerar dois níveis: por um lado, o nível da composição dos indicadores do quadro – a qual se manteve estável entre 2011 e 2015; por outro lado o percurso relativo à operacionalização do BSC e ao seu funcionamento regular, que levaram a que em 2013 fosse implementada na organização uma aplicação informática que permitiu a automatização do processo e o aumento da frequência da avaliação.

Figura 5 - *Balanced Scorecard* 2015 - Objetivos Estratégicos – Perspetiva Financeira e Perspetiva Clientes

Perspetiva	Objetivo Estratégico	Classificação
	Classificação Global	101,65%
	Classificação Contrato de Gestão Delegada	104,53%
Financeira	F.1 Praticar tarifa socialmente aceitável que garanta a sustentabilidade dos sistemas (A.A, A.R e R.U)	112,50% ●
	F.2 Criar Valor / Redução do défice dos restantes serviços prestados (Expofacil, Espaços Verdes, Quinta Agrícola, Limpeza e Transportes Urbanos)	83,58% ▲
	F.3 Maximizar a utilização das infraestruturas existentes e otimizar a sua gestão	102,10% ●
	F.4 Reduzir os gastos operacionais (m3 A.A / m3 A.R / ton. / m2 / nº bilhetes)	104,23% ●
	F.5 Aumentar os recebimentos dos clientes	84,42% ◆
Clientes	C.1 Aumentar o grau de cobertura dos sistemas de A.A, A.R e R.U	98,60% ▲
	C.2 Melhorar a perceção do serviço	112,35% ●
	C.3 Resposta a reclamações e sugestões	98,51% ▲

Figura 5 - *Balanced Scorecard* 2015 - Objetivos Estratégicos – Perspetiva Processos Internos e Perspetiva Aprendizagem e Crescimento

Perspetiva	Objetivo Estratégico	Classificação
Processos Internos	P.1 Reduzir o consumo de bens e serviços externos	107,25% ●
	P.2 Aumentar a produtividade física dos recursos humanos	93,76% ▲
	P.3 Melhorar a qualidade do serviço / produto	97,20% ●
	P.4 Aumentar o volume de serviços prestados	97,55% ▲
	P.5 Promover a sustentabilidade ambiental	95,75% ▲
	P.6 Executar os novos investimentos nos prazos e orçamentos previstos	51,50% ◆
	P.7 Celeridade na resposta a solicitações de clientes	106,62% ●
	P.8 Melhorar a comunicação com os clientes	141,19% ●
	P.9 Manter os sistemas em bom estado de conservação e aumentar o grau de operacionalidade dos equipamentos	88,30% ▲
Aprendizagem e Crescimento	A.1 Disponibilizar uma plataforma tecnológica fiável, eficaz e adequada a dimensão da empresa	75,40% ◆
	A.2 Desenvolver as competências e as performances individuais	110,93% ●
	A.3 Consolidar o sistema de gestão integrado (Qualidade, Ambiente e Segurança)	108,75% ▲
	A.4 Implementar o sistema de gestão patrimonial e o plano de segurança de água para consumo humano	125,00% ●

Dados do Relatório e contas - 2015

A não alteração dos indicadores ao longo deste período de tempo foi justificada quer pelo facto de os objetivos terem permanecido ao longo do tempo, quer pela forma como o BSC foi desenvolvido: nomeadamente por ter sido concebido por técnicos que conheciam profundamente o funcionamento da organização e as respetivas necessidades. Foi ainda referido que não houve recurso a consultores no processo de implementação do BSC.

São de seguida apresentadas figuras onde constam os resultados apresentados no ultimo relatório e contas da entidade, relativos aos BSC.

introdução da aplicação informática, proporcionou, segundo os responsáveis, diversas vantagens, destacando-se as seguintes:

- centralização do registo dos objetivos, indicadores, planos de ação, iniciativas e meios (humanos, materiais e financeiros), na mesma plataforma;
- registo de todas as alterações efetuadas aos dados e mecanismos de segurança;
- simplificação do processo de carregamento de dados para obtenção dos indicadores a enviar anualmente à Entidade Reguladora;
- possibilidade de obtenção de históricos e relatórios para explicar a informação sistematizada;
- obtenção de relatórios que permitem a visão integrada de toda a informação;
- comunicação clara dos resultados através de um *cockpit* de gestão.

Figura 7 – Cockpit de Gestão:

CA (2014/DEZ)		PONDERAÇÃO	SCORE	META N	CLASSIFICAÇÃO
Classificação Global		100%			102,88%
Financeira		25%			83,48%
F.1 - Tarifa reduzida e sustentabilidade		42,5%			100,53%
F.2 - Criar valor restantes serviços		17,5%			-5,26%
F.3 - Maximizar capacidade instalada		5%			107,14%
F.4 - Redução de gastos operacionais		30%			106,00%
F.5 - Aumentar os recebimentos dos clientes		5%			90,29%
Clientes		25%			98,39%
C.1 - Aumentar o grau de cobertura		33,33%			100,70%
C.2 - Melhorar a percepção do serviço		33,33%			94,46%
C.3 - Resposta a reclamações e sugestões		33,34%			100,00%
Processos Internos		25%			88,02%
P.1 - Reduzir consumos de bens e serviços externos		15%			90,76%
P.2 - Aumentar produtividade física rec. humanos		8%			57,76%
P.3 - Melhorar a qualidade do serviço / produto		13%			80,18%
P.4 - Aumentar/Manter volume serviços prestados		15%			98,53%
P.5 - Promover a sustentabilidade ambiental		13%			99,07%
P.6 - Investimentos prazos e orçamentos previstos		6%			92,93%
P.7 - Caloridade resposta a solicitações clientes		13%			104,83%
P.8 - Melhorar a comunicação com os clientes		4%			113,49%
P.9 - Boa conservação dos sistemas		13%			61,21%
Aprendizagem e Conhecimento		25%			141,62%
A.1 - Disponibilizar plataforma tecnológica		30%			102,91%
A.2 - Desenvolver competências e performances		10%			489,60%
A.3 - Consolidar sistema de gestão integrada		35%			100,00%
A.4 - Implementar / Consolidar GPI e PSA		25%			107,14%

Fonte: dados internos da entidade.

O responsável pela implementação do BSC considerou que a introdução do suporte informático constituiu um passo extremamente importante na operacionalização do BSC, uma vez que o volume e a complexidade do trabalho associado ao sistema decresceram significativamente. Também valorizou bastante a questão dos *outputs* gráficos do sistema, que permitem visualizar de uma forma clara a evolução dos indicadores e a prossecução da estratégia.

Quanto às finalidades e à forma como o BSC é utilizado, foram identificadas nas entrevistas as seguintes situações:

- para gestão da entidade, nomeadamente: controlo, acompanhamento da estratégia, tomada de decisões;
- para avaliação da qualidade de serviço dos serviços regulados (regulação por comparação, envolvendo exercício de *benchmarking*);
- para avaliação dos objetivos definidos no âmbito do sistema de gestão de qualidade, ambiente e segurança;
- como sistema de comunicação da estratégia;
- como sistema de avaliação e de gestão da estratégia, de apoio à gestão, através de avaliação de desempenho;
- um instrumento de gestão para controlo e avaliação da estratégia organizacional;
- como sistema que contribui para o desenvolvimento das capacidades dos seus funcionários, na sua adequação à estratégia – sistema de aprendizagem estratégica.

Os principais resultados da implementação são revelados através dos benefícios percebidos relacionando-se essencialmente com:

- a obtenção de uma maior perceção dos efeitos da utilização de indicadores não financeiros;
- maior focalização estratégica;
- melhor clarificação e comunicação da estratégia
- maior ligação entre a estratégia de médio e longo prazo e as atividades e ações de curto prazo – por exemplo através da garantia de serviço não apenas no momento atual, mas também a médio e

longo prazo; nesse sentido terá que se ter uma prática anual de reabilitação das infraestruturas a fim de evitar o seu colapso no futuro;

- a definição/utilização de uma linguagem comum para comunicar dentro da empresa/entidade;
- melhor percepção e conhecimento das motivações e finalidades dos diferentes stakeholders - exemplo dessa situação, foi a incorporação dos indicadores para regulação no BSC implementado;
- desenvolvimento da estratégia - a informação que se vai obtendo, permite afinar a estratégia;
- permite aos gestores a oportunidade de questionar a relevância dos objetivos estratégicos, proporcionando aos indivíduos a possibilidade de troca de conhecimentos e a contribuição para aumentar o conhecimento dentro da entidade (processo de melhoria e aprendizagem contínua);
- incentivo ao investimento em ativos Intangíveis através da percepção de que o investimento na formação dos colaboradores, na implementação de sistemas de gestão e no uso de novas tecnologias, pode melhorar a eficácia e eficiência dos processos produtivos e conseqüentemente do desempenho global da organização.

Foi ainda referido que a capacidade de a entidade conseguir realizar os objetivos estratégicos aumenta, uma vez que o BSC facilita a identificação de oportunidades que permitem melhorar a *performance* e o desempenho e conseqüentemente realizar os objetivos estratégicos.

Quanto ao sucesso das iniciativas delineadas no BSC foi avaliado positivamente tendo sido considerado que determinadas iniciativas foram cruciais para alcançar determinados resultados.

Quanto à verificação da realidade/ajustamento das relações causa-efeito, foi considerado existirem essas relações e que isso era percebido através da informação proporcionada pela evolução da informação resultante dos indicadores.

Resultados positivos foram também percebidos ao nível da melhoria dos processos internos, da capacidade de inovação, da relação com os clientes e da relação com os acionistas – em todos estes aspetos foi referido que a mensuração dos fenómenos permitia conhecê-los melhor e esse conhecimento proporcionava a base para conseguir a melhoria.

Quanto a perspectivas de futuro, as mesmas passam por continuar a desenvolver o conceito e fazer alguns ajustamentos ao sistema atualmente existente, nomeadamente a adequação dos recursos materiais e a formação dos recursos humanos – com impactos/ efeitos mais perceptíveis no BSC, assim como a possibilidade de serem introduzidas compensações em ligação ao sistema de avaliação da *performance*.

5 - Conclusões

Nas últimas décadas tem-se verificado, crescentemente, um esforço para dotar a gestão das entidades do setor público de ferramentas na área do planeamento e controlo de gestão provenientes das práticas vigentes no setor privado. O referido esforço prende-se ainda com a finalidade atribuída a estas ferramentas, no sentido de promover a sua utilização não apenas numa perspectiva operacional, mas também estratégica, levando em linha de conta temas como a satisfação dos clientes/cidadãos, a eficiência dos processos operacionais, a imagem das entidades que respondem às necessidades públicas e a obtenção de visibilidade e de poder por parte de cada uma destas entidades.

O caso estudado pode ser analisado à luz da existência de características organizacionais propícias à introdução de inovação e mudança: nomeadamente apoio e suporte por parte da gestão de topo, ligação à avaliação da *performance* e à política de compensações (intenção atual na organização estudada), adequação dos recursos materiais e da formação dos recursos humanos (Shields, 1995).

Foi, ao longo do processo de estudo de caso, claramente referido pelos responsáveis que, apesar de existir um modelo de avaliação de desempenho prévio - o modelo da Entidade Reguladora – esse modelo servia os propósitos dessa entidade, mas os propósitos próprios poderiam não ser totalmente coincidentes com os da Entidade Reguladora. Isto gerou a oportunidade para que um quadro da

entidade assumisse a iniciativa de introduzir uma inovação no sistema de controlo de gestão, o que configura um caso de empreendedorismo no setor público.

De uma forma geral, os empreendedores, são essenciais nos casos de inovação estudados na administração pública – o que foi verificado também no caso em análise. Windrum (2008, p.4), refere empreendedores nos programas públicos e empreendedores nos serviços, que designa com “campeões” da inovação, por estarem dispostos a experimentar e a assumir riscos, aplicando pela primeira vez, novas ideias. Estas ideias são quer desenvolvidas por eles, quer ideias desenvolvidas por outros, mas aplicadas por eles.

Será ainda de evidenciar que no caso presente a iniciativa da introdução da inovação partiu de um quadro técnico que identificou a necessidade e a oportunidade de resolver uma limitação da organização em que se enquadra. Para o facto contribuiu o conhecimento que tinha do setor, a sua formação de base, assim como a formação frequentada ao longo da sua vida profissional. De acordo com Windrum (2008), o potencial de inovação por parte dos empreendedores que desenvolvem atividade profissional nos serviços pode ser elevado, pois estes empreendedores têm um profundo conhecimento dos processos e normalmente são altamente especializados e com um profundo conhecimento do setor, habitualmente com formação superior, assim como treino profissional (Windrum, 2008, p.14).

Desta forma, o caso presente contribui para que o papel destes empreendedores passe a ser analisado de forma mais atenta, sustentado no facto de que assumindo estes empreendedores um papel tão relevante na difusão da inovação, parece haver lugar para que as políticas de inovação levem em linha de conta estes atores: reconhecendo-os, conferindo-lhes os recursos necessários e as responsabilidades associadas.

Prefigura-se na organização analisada um caso de sucesso de iniciativa empreendedora, acompanhada de um caso de sucesso de implementação de um BSC numa entidade do setor público.

Atente-se também neste caso, ao que parece configurar a existência de condições prévias que algumas organizações reúnem e que permitem a introdução com sucesso de inovação e mudança na área da contabilidade:

- a presença de facilitadores da mudança (Innes e Mitchell, 1990) - neste sentido e existência prévia de um sistema de medição da performance é um facilitador, pois nos casos em que existe um sistema prévio, o sucesso do sistema superveniente é mais provável;
- características operacionais e de ator (Anderson, 1995) - a referida atitude empreendedora do ator e o seu domínio dos aspetos técnicos necessários à implementação e desenvolvimento do BSC;
- catalisadores e motivadores da mudança (Innes e Mitchell, 1990; Laitinen, 2001) – a necessidade identificada de implementar um sistema de avaliação da *performance* que fosse ajustado aos objetivos e estratégia da organização;
- capacidade para promover a mudança e a para a implementar (Libby and Waterhouse, 1996) – as características e os conhecimentos do empreendedor;
- apoio e envolvimento da gestão de topo (Shields, 1995) – o que ao longo do caso estudado é evidente.

Refira-se que todas estas condições são normalmente referenciadas em entidades do setor privado.

Também a existência de uma abordagem de implementação por parte de um ator específico, denota a existência de um ambiente pós Weberiano na AP portuguesa – o que vai de encontro ao tipo de entidade em causa – trata-se de uma empresa municipal. O conceito de empresa municipal é introduzido em Portugal numa lógica de introdução das práticas de *NPM*, libertando as autarquias das atividades que não fazem parte da sua “motivação” ou missão, e entregando uma parcela dessa atividade ao setor privado.

As principais limitações da investigação apresentada prendem-se com o facto de uma investigação desta natureza dever acompanhar as evoluções dos casos estudados – pelo que a presente investigação será continuamente uma investigação em continuação ou *ongoing*. Realce-se ainda a

questão da escolha do modelo de BSC aplicado pela organização – que não se conseguiu ainda aprofundar com a intensidade pretendida.

Assim, como pistas para futuras investigações estas questões terão de ser consideradas. Outras, tais como a aplicação efectiva e a avaliação dos resultados no setor público em geral e no setor das águas, em particular, parece-nos uma senda relativamente inexplorada e a prosseguir.

Referências:

AHRENS, T., BECKER, A., BURNS, J., CHAPMAN, C.S., GRANLUND, M., HABERSAM, M., et al.(2008), “The future of interpretive accounting research: a polyphonic debate”, **Critical Perspectives on Accounting**, 19(6), pp.840–66.

ANDERSON, S. (1995), “A framework for assessing cost management system changes: the case of activity based costing implementation at General Motors, 1986–1993”, **Journal of Management Accounting Research**, 7, pp.1–51.

BIANCHI, C. and MONTEMAGGIORE G. B. (2008), “Enhancing strategy design and planning in public utilities through “dynamic” balanced scorecards: insights from a project in a city water company”, **System Dynamics Review**, Vol. 24, No. 2, pp.175–213.

BUSCO, Cristiano; CAGLIO, Ariela and SCAPENS, Robert W. (2014), “Management and accounting innovations: reflecting on what they are and why they are adopted”, **Journal of Management and Governance**, 19, pp.495–524. DOI 10.1007/s10997-014-9288-7

CHENHALL, Robert H. and MOERS, Frank (2015), “The role of innovation in the evolution of management accounting and its integration into management control”, **Accounting, Organizations and Society**, Volume 47, November, pp.1–13.

COSTA, Gustavo Manuel Santos da (2015), “A operacionalização, implementação e utilização de um Balanced Scorecard numa Empresa Pública de Serviços – O caso da Águas do Porto, EM”, Dissertação de Mestrado em Economia e Administração de Empresas, **Faculdade de Economia da Universidade do Porto**.

FRANCESCHINI, F. and TURINA, E. (2012), “Proposal for a Performance Dashboard for the Monitoring of Water and Sewage Service Companies (WaSCs)”, **Water Resources Management**, Volume 26, Issue 1, pp.63-80.

GREATBANKS, R. and TAPP, D., (2007), “The impact of balanced scorecards in a public sector environment: Empirical evidence from Dunedin City Council, New Zealand”, **International Journal of Operations and Production Management**, 27 (8), pp.846-873.

INNES, J. and MITCHELL, F. (1990), “The process of change in management accounting: some field study evidence”, **Management Accounting Research**, 1, pp.3–19.

KAPLAN, R. S. (1998), “Innovation action research: Creating new management theory and practice”, **Journal of Management Accounting Research**, 10, 89–118.

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

KAPLAN, R.; NORTON, D. (1996b), “Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System”, **Harvard Business Review**, Jan – Feb, pp.75-85. Disponível em: <https://labcalidad.files.wordpress.com/2013/02/oil.pdf>
Consultado em 26 de abril de 2016.

KAPLAN, R.; NORTON, D. (1992), “The Balanced Scorecard – Measures that Drive Performance”, **Harvard Business Review**, Jan- Feb, pp. 71- 79. Disponível em: [file:///C:/Users/estg/Downloads/balanced-scorecard%20\(4\).pdf](file:///C:/Users/estg/Downloads/balanced-scorecard%20(4).pdf)
Consultado em 26 de abril de 2016.

- LAITINEN, E. K. (2001), "Management accounting change in small technology companies: towards a mathematical model of the technology firm", **Management Accounting Research**, 12 (4), pp.507–541.
- LIBBY, T. and WATERHOUSE, J.H. (1996), "Predicting change in management accounting systems", **Journal of Management Accounting Research**, 8, PP.137–150.
- MOORE, M. H. (2003), "The Public Value Scorecard: A Rejoinder and an Alternative to 'Strategic Performance Measurement and Management in Non-Profit Organizations' by Robert Kaplan", Hauser Center for Nonprofit Organizations Working Paper No. 18.
- NÍVEN, P.R. (2006), **Balanced Scorecard Step-by-step for Government and Nonprofit Agencies**, 2nd ed., John Wiley & Sons, Hoboken, NJ.
- NORTHCOTT, D. and TAULAPAPA, T. M. (2012), "Using the balanced scorecard to manage performance in public sector organizations: Issues and challenges", **International Journal of Public Sector Management**, Vol. 25, No. 3, pp.166 – 191.
- PARKER, Lee D. (2012), "Qualitative management accounting research: Assessing deliverables and relevance", **Critical Perspectives on Accounting**, 23, pp.54–70
- PARKER, Lee D. (2003), "Qualitative research in accounting and management: the emerging agenda", **Journal of Accounting and Finance**, 2, pp.15–30.
- ROCHA FERNANDES, B. H., MILLS, J. F. and FLEURY, M. T. L. (2005), "Resources that drive performance: an empirical investigation", **International Journal of Productivity and Performance Management**, Vol. 54, Nº 5/6, pp.340 – 354.
- RYAN, Bob, SCAPENS, Robert W. and THEOBOLD, Michael (2002), **Research Method and Methodology in Finance and Accounting**, Second Edition, TJ Digital, Padstow, UK.
- SALGE, T. O. and VERA, A. (2012), "Benefiting from Public Sector Innovation: The Moderating Role of Customer and Learning Orientation", **Public Administration Review**, Vol. 72, Iss. 4, pp. 550–560.
- SARAIVA, H. I. B. and ALVES, M. C. G. (2016), "The use of the Balanced Scorecard in Portugal: Evolution and effects on management changes in Portuguese large companies", **Tékhne**, Available online 26 April, [doi:10.1016/j.tekhne.2016.04.001](https://doi.org/10.1016/j.tekhne.2016.04.001)
- SARAIVA, H. I. B. (2011), "The Balanced Scorecard: the Evolution of the Concept and its Effects on Change in Organisational Management", **Estonian Business Review**, N28, pp.53-66.
- SARAIVA, Helena e GABRIEL, Vítor (2016), "Determinantes da Certificação da Qualidade nas Autarquias Portuguesas", **Revista Portuguesa de Estudos Regionais**, nº 41, pp.35-48.
- SCHUMPETER, J. A. (1934), **The theory of Economic Development: An Inquiry Into Profits, Capital, Credit, Interest and Business Cycle**, Cambridge, Harvard University Press.
- SHIELDS, M. D. (1995), "An empirical analysis of firms' implementation experiences with activity-based costing", **Journal of Management Accounting Research**, 7, pp.148–166.
- TEBBUTT, R.J., GOCHIN R.J. and LESTER, J.N. (2003), "Balanced scorecard investment appraisal in the water industry of England and Wales", **Environmental Technology**, 24:7, pp.845-854
- VAIVIO, J. (2008), "Qualitative management accounting research: rationale, pitfalls and potential", **Qualitative Research in Accounting and Management**, 5(1), pp.64–86.
- VAN DER MEER-KOOISTRA, J. and VOSSELMAN, E. G. J. (2006), "Research on management control of interfirm transactional relationships: whence and whither", **Management Accounting Research**, 17, pp.227–37.
- WINDRUM, Paul and KOCH, Per M. (2008), **Innovation in Public Sector Services: Entrepreneurship, Creativity and Management**, Edward Elgar, Cheltenham, UK. ISBN 978 1 84542 631 6. Disponível em: <https://books.google.pt/books?hl=en&lr=&id=LhpHU90ztcC&oi=fnd&pg=PR1&dq=innovation+management+and+entrepreneurship+manchester&ots=09GEtUWnW&sig=z3P9aN1x1-w7v4k->

