

ANÁLISE DOS SISTEMAS DE AVALIAÇÃO DE
PERFORMANCE DA TAP MANUTENÇÃO E ENGENHARIA:
O TABLEAU DE BORD

Inês Martins Duarte

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

Orientador:

Prof. Doutora Maria João Martins Ferreira Major, Prof. Associada com Agregação,

ISCTE Business School, Departamento de Contabilidade

outubro 2014

Resumo

Numa altura em que Portugal vive uma das maiores crises económicas do país, têm sido várias as empresas públicas a ser noticiadas com a possibilidade de serem privatizadas. Perante isto, tornou-se interessante compreender e analisar os sistemas de avaliação de performance utilizados por estas empresas públicas de grande dimensão. A venda do maior grupo nacional de aviação, onde se enquadra a unidade de negócio TAP Portugal - Unidade de Manutenção e Engenharia (TAP M&E), tem sido alvo de notícias ao longo dos últimos anos.

O presente estudo tem como objetivo analisar como é utilizado o *tableau de bord* na TAP M&E, seguindo uma metodologia qualitativa e um estudo de caso. O *tableau de bord*, é considerado como sendo um instrumento de informação rápida, onde é possível a comparação entre o real e o previsto através de diversos indicadores, permitindo o apuramento de desvios financeiros e a tomada de decisões a curto prazo.

A realização deste estudo possibilitou compreender de que forma o *tableau de bord* é usado e o que levou a TAP M&E a procurar implementar o *balanced scorecard*.

Palavras-Chave: *Tableau de Bord*, Planeamento Estratégico, *Balanced Scorecard*

Sistema de Classificação JEL: M41- Accounting; L93- Air Transportation

Abstract

In a time when Portugal is experiencing a major economic crisis in the country, many public companies were reported with the possibility of being privatized. In this way, it became interesting to understand and analyze the performance evaluation systems used by these large public companies. The sale of the largest national group of Airline Company, where belongs the business TAP Portugal - Maintenance and Engineering Unit (TAP M&E), has been the subject of news in the latest years.

This study pretends to analyze how *tableau de bord* in the organization TAP M&E is used, following a qualitative methodology and a case study. The *tableau de bord*, is considered as a tool for rapid information, where it is possible to compare the actual and predicted by several indicators, allowing the establishment of financial improprieties and making short-term decisions.

This study allowed us to understand how the *tableau de bord* is used and which led TAP M&E to implement the balanced scorecard.

Key words: *Tableau de Bord*, Strategic Planning, *Balanced Scorecard*

JEL Classification System: M41- Accounting; L93- Air Transportation

Agradecimentos

A realização desta dissertação de mestrado contou com importantes apoios e incentivos sem os quais não se teria tornado uma realidade e aos quais estarei sempre grata.

Em primeiro lugar, à minha orientadora, Professora Doutora Maria João Major, pela sua disponibilidade e motivação.

Agradeço à TAP Portugal - Unidade de Manutenção e Engenharia por ter colaborado neste estudo, principalmente à Doutora Eunice Santos e ao Diretor Vítor Pinto por toda a disponibilidade e informação facultada para a realização deste estudo.

Agradeço, principalmente, aos meus pais e à minha família por me terem motivado e apoiado na execução deste estudo.

Por fim, agradeço aos meus amigos e colegas de trabalho por todo o apoio e energia ao longo da elaboração desta tese.

Índice

Resumo.....	II
Abstract	III
Agradecimentos.....	IV
Índice de Figuras	VII
Índice de Tabelas.....	VII
Índice de Quadros	VII
Capítulo 1 - Introdução	1
1.1 Apresentação do Tema.....	1
1.2 Questões de Investigação e metodologia adotada	2
1.3 Organização.....	3
Capítulo 2 - Revisão Literatura	4
2.1 Origens e evolução do <i>Tableau de Bord</i>	4
2.2 Características do <i>Tableau de Bord</i>	6
2.3 Sistemas de avaliação de desempenho	10
2.4 <i>Tableau de bord</i> e <i>balanced scorecard</i> - Diferenças de ideologias	12
2.5 Fraquezas no <i>Balanced scorecard</i>	16
Capítulo 3 - Metodologia e Método de Investigação	21
3.1 Metodologias e Métodos	21
3.2 Papel da Investigadora	22
3.3 Fases de Desenvolvimento do Estudo de Caso	23
3.3.1 Desenho do Estudo de Caso	23
3.3.2 Preparação para a Recolha de Evidência.....	24
3.3.3 Recolha de Evidência.....	25
3.3.4 Análise da Evidência.....	27
3.3.5 Identificação e Explicação de Padrões	27
3.3.6 Elaboração do Relatório	28
Capítulo 4 - Estudo de caso na TAP Manutenção e Engenharia.....	29
4.1 TAP Portugal.....	29
4.2 TAP Manutenção e Engenharia.....	30
4.3 Adoção do TB na TAP M&E.....	34

Análise dos Sistemas de Avaliação de Performance da TAP Manutenção e Engenharia:
O Tableau de Bord

4.4 Informações do <i>Tableau de Bord</i>	36
4.5 Realização do Relatório	36
4.6 Resultados da análise do TB	38
4.7 Dificuldades do TB	39
4.8 O Balanced Scorecard na M&E	45
Capítulo 5 - Conclusão.....	49
5.1 Síntese do trabalho realizado.....	49
5.2 Contributos práticos	50
5.3 Limitações da investigação	50
5.4 Sugestão para futuras investigações.....	51
Bibliografia	52
ANEXOS.....	54
Anexo 1 - Guião de Entrevista	55

Índice de Figuras

Figura 1- Fases de um Estudo Caso	23
Figura 2 - Organograma TAP, SGPS, SA.....	29
Figura 3 - Organograma TAP M&E	31
Figura 4 - Atividade da Produção Total	33
Figura 5 - Total Produção.....	33
Figura 6 - Evolução das Prestações de Serviços da M&E	34
Figura 7 - <i>Tableau de Bord</i> 2012 M&E	41
Figura 8 - <i>Balanced Scorecard</i> M&E	47

Índice de Tabelas

Tabela 1 - Características <i>Tableau de Bord</i>	8
---	---

Índice de Quadros

Quadro 1- Calendarização Entrevistas	26
Quadro 2 - Quadro pessoal TAP M&E	32

Capítulo 1 - Introdução

1.1 Apresentação do Tema

No decorrer do primeiro ano curricular do Mestrado em Contabilidade, foram recorrentes as notícias sobre a atual atividade económica global, o FMI e a necessidade de se recorrer a privatizações de empresas públicas portuguesas. Muitas empresas do Estado eram noticiadas diariamente relativamente a possíveis privatizações, nomeadamente o sector dos transportes (ANA-Aeroportos de Portugal, TAP), o sector da energia (EDP, REN) e o sector das comunicações (CTT), entre outros.

O anúncio da privatização da TAP, abriu a perspectiva de se vir a realizar a recapitalização da empresa para reduzir o risco financeiro e viabilizar a sua expansão futura. Neste processo, o principal interessado foi o empresário Germán Efromovich, no entanto o mesmo foi adiado pelo Governo até ao ano de 2014. Desde o período em que foi anunciada a intenção de privatização, tornaram-se recorrentes notícias sobre a greve dos pilotos, planeamento dos aviões de reserva e a resposta de manutenção.

Por estes motivos, tornou-se relevante analisar e compreender quais os sistemas de avaliação de desempenho utilizados no grupo TAP. Tendo em conta que estamos perante um grupo com uma dimensão bastante considerável, a análise foi direcionada para uma das unidades de negócio do grupo, concretamente, a TAP M&E.

É neste contexto que se desenvolve a presente dissertação. Nas primeiras reuniões realizadas com os responsáveis da unidade de negócio obtiveram-se informações ao nível do sistema de medição utilizado, nomeadamente o *tableau de bord*, os seus principais objetivos e os resultados obtidos. Posteriormente, numa reunião entre a investigadora e a sua orientadora foram discutidas as possíveis abordagens a realizar, tendo sido escolhida para análise a utilização do *tableau de bord* na organização TAP Portugal - Unidade de Manutenção e Engenharia (TAP M&E).

O *tableau de bord* é considerado como sendo um instrumento de informação rápida, onde é possível a comparação entre o real e o previsto, permitindo o apuramento de desvios e a tomada de decisões a curto prazo.

Do ponto de vista académico, esta investigação permite ampliar os conhecimentos sobre esta ferramenta, uma vez que são limitados os estudos realizados até à data sobre o *tableau de bord*, dado que a maior parte dos estudos publicados debruça-se sobre o *balanced scorecard*. No entanto, e dado o *balanced scorecard* ter sido objeto de implementação na TAP M&E, esta investigação também irá abordar o estudo deste sistema.

Assim, o presente estudo tem como objetivo principal analisar como é utilizado o *tableau de bord* na TAP M&E para apoiar processos de decisão. Os objetivos específicos consistem nos seguintes: (i) identificar quais os objetivos da implementação do *tableau de bord* e como é usada a sua informação; (ii) perceber qual foi a necessidade de se criar um *balanced scorecard* e o porquê desta ferramenta não ter substituído o *tableau de bord*.

1.2 Questões de Investigação e metodologia adotada

Com este estudo, a investigadora pretende explicar quando foi introduzido o *tableau de bord* na TAP M&E, como o mesmo é utilizado e qual foi a necessidade de se introduzir um *balanced scorecard*. Assim, de acordo com os objetivos da investigadora, o presente estudo privilegia a utilização de métodos qualitativos, recorrendo para tal à condução de um estudo de caso descritivo (Yin, 2009; Ryan et al., 2002).

Para a elaboração deste estudo, foram adotadas as recomendações de Yin (2009), Ryan et al. (2002) e Scapens (2004) relativamente às etapas a seguir na elaboração de um estudo de caso: (i) desenho do estudo de caso; (ii) preparação da recolha de evidência; (iii) recolha de evidência; (iv) análise de evidência; (v) identificação e explicação de padrões; e (vi) elaboração do relatório.

A questão de investigação aplicada, em resultante do que se referiu, consistiu em “Como é utilizado o *tableau de bord* na TAP M&E para apoiar processos de decisão?”.

Relativamente aos métodos de recolha de evidência utilizados, foram realizadas entrevistas com o diretor adjunto, com a responsável do departamento de controlo de gestão da TAP M&E e com a responsável do departamento de Finanças/Orçamento e Controlo. A investigadora recorreu, também, à recolha de informação de outras fontes de dados, nomeadamente no *site* da empresa e no relatório e contas referente ao exercício de 2012.

1.3 Organização

O presente estudo encontra-se estruturado em mais quatro capítulos, para além deste. No segundo capítulo é abordada a revisão da literatura, com evidência às origens e evolução do *tableau de bord*, as suas características, os sistemas de avaliação de desempenho, diferenças das ideologias francesas e norte-americanas com referência às principais semelhanças, diferenças e fraquezas do *balanced scorecard*. Após a revisão da literatura, surge o capítulo da metodologia onde é apresentado o método de investigação utilizado, as questões de estudo formuladas, as fases de desenvolvimento, principais técnicas e fontes de recolha de dados. No quarto capítulo encontra-se o estudo empírico, com uma breve descrição da unidade de negócio TAP M&E e o funcionamento da mesma. Por fim, no quinto capítulo são apresentadas as conclusões do estudo conduzido, com a apresentação de resposta às questões de investigação colocadas no início da realização do estudo. São, também, evidenciadas as principais limitações da investigação, bem como algumas sugestões para futuras investigações.

Capítulo 2 - Revisão Literatura

2.1 Origens e evolução do *Tableau de Bord*

O desenvolvimento das escolas de pensamento em gestão surgiu no período entre as guerras industriais de França, as quais ocorreram entre o ano 1914 a 1939. Estas escolas foram de grande relevância no desenvolvimento do *tableau de bord*, o qual remonta ao ano 1932. Foi, contudo, na década de sessenta, do século XX que este se desenvolveu, muito em parte devido ao papel dos engenheiros e administradores que o adotaram entusiasticamente como ferramenta de apoio à gestão das suas empresas.

No entanto, permanece a dúvida se o *tableau de bord* será mesmo francês (Pezet, 2009). Segundo Bessire e Baker (2005), estes referem que Lebas observou que a noção de *tableau de bord* não era totalmente nova nem exclusivamente francesa, ainda que tenha sido em França que esta ferramenta tenha sido desde cedo adotada em quase todos os tipos de empresas.

Na perspetiva de Pezet (2009), o *tableau de bord* é essencialmente um relatório escrito que surgiu quando os conselhos de administração das empresas perderam o contacto direto com os seus negócios, tendo distanciado os diretores de vendas, produtores, pessoal, etc. Deste modo, estes sentiram a necessidade de criar um *tableau de bord* composto por artefactos cognitivos, tais como tabelas, diagramas, etc.

Houve necessidade por parte dos engenheiros franceses em criar e desenvolver o *tableau de bord* pois estes procuravam formas de melhorar o processo de produção e compreender as relações entre as ações e os objetivos alcançados. Como Epstein e Manzoni (1997) notam, estratégias corporativas e funcionais claramente focadas, é o que uma empresa precisa para alcançar os seus objetivos de longo prazo.

Desde a sua origem, o *tableau de bord* sofreu mudanças na sua apresentação e nos métodos de aplicação. Na década de 1950, o *tableau de bord* sofreu a sua primeira formalização através de uma publicação intitulada “*Industrial Accounting - Tableau de Bord*”, cujos seus autores pertenciam ao *Centre de recherches et d'études des chefs d'entreprise* (CRC). De acordo com Pezet (2009), estes autores possuíam o estatuto de

diretores de grandes empresas francesas e referiam que o *tableau de bord* deveria incluir indicadores que possibilitassem informação sobre o nível de: inventários, fluxos de caixa, clientes, fornecedores, despesas, compras, níveis de produção, vendas e custos de produção por unidade. Igualmente, deveriam ser incluídas comparações entre diferentes períodos de tempo e indicadores relativos ao ambiente externo. Na perspetiva de Bourguignon et al. (2004), para além de medidas de qualidade (nomeadamente, a percentagem de entregas atrasadas, o índice de avaria, etc), o *tableau de bord* também deve incluir medidas de natureza social (como por exemplo, a taxa de absentéismo, índices climáticos, etc), medidas orientadas para o cliente (índices de satisfação, taxas de penetração, etc) e medidas orientadas para processos (tempo de produção, a precisão de estimativas de vendas, etc.).

Pezet (2009) considera o documento do CRC interessante por outro motivo. Na sua opinião, este aborda os processos práticos para implementar os indicadores de um *tableau de bord*, referindo que cada diretor deve ter um *tableau de bord* adaptado às suas necessidades. Epstein e Manzoni (1998), reforçam que o *tableau de bord* não deve ser um documento único, igual para todas as organizações, pois cada gestor tem responsabilidades e objetivos diferentes.

Em 1959, a abordagem *tableau de bord* começou a ser discutida em diversas publicações e em capítulos designados como “Organização pessoal do chefe” e em secções dedicadas ao *tableau de bord*. Contudo, nestas últimas os indicadores de natureza financeira assumiram preponderância; apenas, na sexta secção foi apresentado um *tableau de bord* composto por indicadores de todos os tipos. Deste modo, apesar de inicialmente estar associado a um documento onde se apresentavam apenas um conjunto de rácios de apoio ao controlo financeiro da empresa, com o passar dos anos, o *tableau de bord* também passou a incluir indicadores não financeiros.

Até finais dos anos oitenta, o *tableau de bord* foi compreendido como um “dispositivo de comunicação”, controlando a realização dos objetivos previamente fixados, e funcionando como uma ferramenta para o diagnóstico, a reacção e diálogo hierárquico (Bourguignon et al., 2004).

A partir de 1990, o *tableau de bord* começou a ser alvo de diversas críticas. Bourguignon et al. (2004), clarificam que o principal objetivo das medidas de desempenho (assegurar a coerência das ações e sua convergência para objetivos estratégicos), não contribuiu para a queda do *tableau de bord* mas proporcionou a base da concepção de novos *tableau de bord*, os quais foram apresentados como elementos chave na extensa gestão de desempenho.

2.2 Características do *Tableau de Bord*

Bessire e Baker (2005), descrevem o *tableau de bord* como sendo semelhante a um “painel” usado pelos gestores para orientar as organizações. Também os autores Epstein e Manzoni (1998: 29) referem-se a este instrumento como um “painel” semelhante ao que os pilotos de avião e motoristas de carro usam para observarem a velocidade com que vão, quantos quilômetros fizeram, e quanto de combustível estão a consumir”.

O *tableau de bord* é um modo de representação, que abrange uma série de opções. De acordo com a tradição do *tableau de bord*, este é “uma ferramenta para a gestão de topo da empresa, permitindo uma visão global e rápida das suas operações e do estado do seu ambiente” (Bourguignon et al., 2004:116). Conta com o uso de inteligentes tecnologias, que são capazes de desenvolver certas habilidades, a quem as utiliza. Este permite-nos não só ver o que não pode ser visto à partida, mas também conferir novas competências para os gestores intervirem em situações de gestão. O *tableau de bord* fortalece o poder do conselho de administração, pois permite ver tudo o que ocorre dentro de uma empresa (Pezet, 2009). Esta abordagem não está limitada a um conjunto de relatórios que são cumpridos e transmitidos para e entre os gestores - este também engloba o processo através do qual o modelo causal é acordado e os indicadores identificados.

Quesado et al. (2012), resumem no seu estudo que o *tableau de bord* foi aplicado pela gestão de topo com o principal propósito de avaliar, através de um conjunto limitado de indicadores o desenvolvimento dos seus negócios. O *tableau de bord* ao permitir a comparação dos resultados reais com objetivos previamente estabelecidos possibilitou a tomada de medidas corretivas e a compreensão sobre como os negócios

estavam a ser geridos. A periodicidade do relatório também deve ser decidida em função do nível de responsabilidade do gestor e/ou gestores a quem se destina, bem como da natureza dos dados; é frequente, contudo a sua elaboração mensal principalmente quando se destina à gestão de topo.

No que respeita à ênfase na dimensão política de controlo de gestão, Bessire e Baker (2005) referem que Malo, um dos autores franceses que propunha a adoção do *tableau de bord* como ferramenta pelas empresas, seguiu uma metodologia para a sua construção baseada em três dimensões. A primeira dimensão consistia no inventário de missões (dimensão política), a segunda na identificação de tarefas críticas (dimensão estratégica), e, por fim, a terceira na definição dos indicadores relacionados com a realização dos objetivos (dimensão económica).

Como objetivos básicos que se pretendem alcançar com a utilização do *tableau de bord*, destacam-se os seguintes (Quesado et al.,2012; Epstein e Manzoni, 1998): (i) apoiar a tomada de decisões dos diferentes responsáveis da empresa; (ii) fornecer a cada gestor uma visão periódica geral do desempenho da sua unidade; (iii) Constituir o suporte operacional do controlo de gestão; (iv) comparar previsões e realizações; (v) promover o diálogo; (vi) identificar *Key Success Factors* e *Key Performance Indicators*; (vii) possibilitar a implementação de gestão por objetivos.

O desenvolvimento do *tableau de bord* envolveu a tradução da visão e missão num conjunto de objetivos, através dos quais a unidade identifica os seus principais fatores de sucesso (KSF - *Key Success Factors*). Por sua vez, os KSF são traduzidos em indicadores chave de desempenho quantitativos (KPI - *Key Performance Indicators*). Os KPIs são selecionados como indicadores de qualidade de alto nível para conduzir os objetivos e requisitos, garantindo que as partes interessadas são identificadas, as inspeções e os testes estão planeados e o trabalho está completo (Epstein e Manzoni, 1998). Os KPIs, apoiados por medidas-chave, causam pressão para dirigir o projeto através de facilitadores, monitorizar o progresso ou garantir os resultados (Basu et al., 2009). Estes são caracterizados por: (i) dar a todos uma visão clara do que é importante; (ii) permitir que a gestão de liderança do projeto possa visualizar todos os projetos de uma maneira consistente; (iii) complementar a mensuração do desempenho financeiro.

Análise dos Sistemas de Avaliação de Performance da TAP Manutenção e Engenharia:
O *Tableau de Bord*

Destacando as características que o *tableau de bord* deve possuir, Pezet (2009) evidência as características seguintes: (i) exibir um número limitado de indicadores; (ii) permitir o desenvolvimento de um *tableau de bord* secundário ¹; (iii) possibilitar a escolha da frequência de cálculo dos indicadores para possibilitar reações rápidas; (iv) garantir a sua informação de forma instantânea/imediata.

Generalizando as principais características e vantagens do *tableau de bord*, é apresentado o quadro em baixo.

Tabela 1 - Características *Tableau de Bord*

CARACTERISTICAS	VANTAGENS
<ul style="list-style-type: none">• Atuação nos pontos críticos da gestão para alcançar e melhorar continuamente os objetivos estratégicos;• Aprofundamento da análise dos dados, evidenciando os desvios, as suas causas e repercussões e os seus responsáveis;• Equilíbrio entre os indicadores financeiros e não financeiros;• Fomento à mudança através do autocontrolo e da ênfase nos problemas;• Concentração na informação relevante, atual e fiável;• Instrumento de motivação a ação, assinalando as ações oportunas a tomar em cada momento.	<ul style="list-style-type: none">• Seguimento periódico dos objetivos, planos e orçamentos;• Estado permanente de alerta com respeito aos fatores chave e aos seus desvios;• Estabelecimento de pautas para a correção dos desvios;• Compromete os diferentes responsáveis na consecução dos objetivos e planos;• Identificação das causas dos desvios e sua incidência na avaliação do desempenho diretivo;• Atualização das bases de informação;• Possibilita um controlo prévio da execução.

¹ *Tableau de bord* secundário: o *tableau de bord* deve ser dividido de acordo com os diferentes níveis hierárquicos.

Fonte: Adaptado de Quesado et al. (2012,p.133)

Em suma, Quesado et al. (2012), caracterizam o *tableau de bord* como sendo personalizado pelo gestor em função das suas necessidades, através de uma ferramenta sintética onde todas as informações são diversificadas, possibilitando a comparação da realidade com as previsões e a tomada de decisões. Este inclui indicadores financeiros e não financeiros para avaliar o impacto de tais decisões. Caracterizam-no, ainda, como sendo um instrumento de informação rápida, em tempo útil, frequente e regular. Também Epstein e Manzoni (1998) enfatizam que o francês *tableau de bord* tem vindo a melhorar rapidamente, através de um vasto número de empresas que estão a integrar indicadores não-financeiros com dados particularmente externos em relação à percepção do cliente e, ainda, com a introdução de sistemas de computador, tais como o SAP e a Oracle.

No que se refere às principais fraquezas do *tableau de bord*, Bessire e Baker (2005) mencionam que na conceção teórica do *tableau de bord*, as dimensões políticas, estratégicas e económicas constituem três níveis numa ordem hierárquica. Estes autores acreditam que a relação entre as três dimensões não é necessariamente hierárquica, e que a dimensão estratégica é uma combinação vetorial das outras duas dimensões. O facto deste modelo ter ficado limitado a medidas financeiras, mais vocacionadas para uma visão histórica do desempenho em vez de comunicar a estratégia, é mais um ponto fraco desta ferramenta.

Segundo os autores Quesado et al. (2012), uma das principais limitações deste instrumento consiste no facto de não estarem estabelecidas “*a priori*” as relações de causa-e-efeito entre as variáveis chave e a sua medição pelos indicadores. Uma vez que os indicadores não estavam relacionados entre si, o *tableau de bord* não possuía uma visão integradora que condicionasse os resultados futuros. Para estes autores, o *tableau de bord* necessita de uma abordagem que proporcione uma visão da organização como um todo. Quesado et al. (2012) afirmam, ainda, que no *tableau de bord* os indicadores não são seleccionados por uma metodologia que contenha um maior valor agregado que

possa traduzir a estratégia em termos operacionais mediante a definição de fatores críticos interligados em relações de causa-e-efeito.

Um dos principais motivos que levou ao estudo de novos modelos consistiu na falha do *tableau de bord* no que respeita à implementação efetiva da estratégia, principalmente em relação ao seu desdobramento através dos diferentes níveis organizacionais e pela excessiva predominância dos indicadores financeiros sobre os não financeiros. Epstein e Manzoni (1998), também referem algumas limitações no uso do *tableau de bord* por parte dos gestores franceses, referindo que estes tendem a recolher e divulgar indicadores de desempenho existentes, ao invés de a partir da visão estratégica de cada unidade inferir a descrição dos indicadores. Os gestores franceses caíram muitas vezes na armadilha de usar o *tableau de bord* como um dispositivo de apoio à gestão por exceção, em vez de o usar de forma interativa para criar uma agenda para discussões e reuniões. Estes autores notam que normalmente, as medidas descritas em livros sobre o *tableau de bord* tendem a ser recolhidas internamente dentro da organização e não externamente.

2.3 Sistemas de avaliação de desempenho

Ferreira (2009) caracteriza os sistemas de medição de desempenho como um conjunto de funções, sendo as medidas de desempenho o elemento central de qualquer sistema. Considera como função principal a de proporcionar informação para apoiar as tomadas de decisões de modo a atingir maior valor. Os sistemas de medição de desempenho contemporâneos, também são caracterizados por incluírem medidas de desempenho financeiras e não-financeiras.

De acordo com Henri (2006), a utilização de sistemas de medição de desempenho refere-se aos indicadores de desempenho que são utilizados pela administração de topo. Este autor refere que existem quatro tipos de utilização dos indicadores:

- Monitorização: os indicadores de desempenho são utilizados para fornecerem feedback sobre as expectativas e para ser possível a comunicação com diversos grupos de interesse (os vários stakeholders);

- Tomada de decisão: os indicadores de desempenho são utilizados para apoiarem e facilitarem todo o processo de tomada de decisão, sendo um dos elos fundamentais na criação de valor;
- Atenção-foco: os indicadores de desempenho são utilizados para transmitirem diversos sinais de toda a organização em relação a questões estratégicas, evidenciando as áreas onde aplicar os recursos organizacionais;
- Legitimação: os indicadores de desempenho são usados para justificarem e validarem as ações ou decisões passadas, atuais e futuras.

Entre as várias utilizações de sistemas de medição de desempenho, a monitorização é caracterizada por Henri (2006) como a mais amplamente usada e integrada em práticas da organização. O autor refere, ainda, que os indicadores de desempenho não são revistos regularmente pela gestão de topo nas organizações, isto é, enquanto são adicionados novos indicadores e fixadas novas metas, a gestão não revê os indicadores já existentes. Para Henri (2006), os sistemas de medição de desempenho consistem em várias componentes que têm de ser consideradas simultaneamente antes, durante e após as suas implementações.

Ferreira (2009), esclarece o melhor método de avaliar a adequação e a robustez das medidas de desempenho utilizadas pelos sistemas de medição de desempenho e sugere características a ter em conta: (i) Validade - qualificada como sendo a característica de maior importância, com o intuito de validar a qualidade da medida consoante o que for pretendido; (ii) Fiabilidade - com o intuito de tornar as medidas precisas e fiáveis e avaliar a capacidade da medida em obter bons resultados; (iii) Clareza, a qual implica que a medida de desempenho deve ser compreendida pelos diversos grupos de interesse que utilizam a informação da mesma; (iv) Eficácia de Custo, já que a criação da medida de desempenho deve ter em conta o custo benefício, tendo em conta que o objetivo da medida será em criar valor; (v) Tempestividade, o que significa que quanto mais depressa a informação da medida e o seu desempenho chegar aos maiores interessados, maior a sua utilidade permitindo a tomada de decisão de forma informada; (iv) Acessibilidade: apesar dos riscos de fuga de informação, Ferreira

(2009) salientam a importância de se disponibilizar e tornar acessível as medidas de desempenho; e (vii) Controlabilidade: na medida em que apenas se deve responsabilizar os indivíduos que controlam as medidas de desempenho.

Tal como o autor mencionado acima, também Basu et al. (2009) reconhecem que a abordagem global de um sistema de gestão de desempenho bem concebido é sustentada por três critérios fundamentais. Estes são os seguintes - rigor na finalidade; rigor na medição; rigor na aplicação.

Os sistemas que são bem concebidos, integrados em práticas organizacionais através de vários usos, e revistos periodicamente podem contribuir para a melhoria do desempenho organizacional.

2.4 *Tableau de bord e balanced scorecard* - Diferenças de ideologias

As ideologias locais, no que diz respeito aos sistemas de medição de desempenho, em França e nos EUA apresentam diferenças significativas entre si. A ideologia norte-americana é embutida no *balanced scorecard* e a ideologia francesa no *tableau de bord* (Bourguignon et al., 2004).

No entanto, o *tableau de bord* é considerado por muitos autores um esboço do atual *balanced scorecard*, pela inclusão de todo o tipo de indicadores importantes para a empresa, permitindo aos gestores uma visão resumida de tudo o que ocorre na organização (Quesado et al., 2012). A noção de *tableau de bord* é muito semelhante à do *balanced scorecard* de Robert Kaplan e David Norton. Contudo, estes propuseram um quadro específico para facilitar a tradução da estratégia em ação (Epstein e Manzoni, 1998). Ao quadro específico denominaram *balanced scorecard* como o documento que resume de forma sucinta um conjunto de indicadores de desempenho agrupados nas quatro perspetivas.

A origem do *balanced scorecard* remonta a 1990. O mesmo visa traduzir a visão e estratégia de uma empresa em objetivos e medidas de desempenho segundo quatro diferentes perspetivas: financeira, clientes, processos internos e aprendizagem e crescimento (Bourguignon et al., 2004). Este consiste num sistema de medição e

controlo estratégico. Inicialmente, o *balanced scorecard* foi proposto como um instrumento de medição do desempenho, mas à medida que as suas potencialidades se foram sobressaindo, rapidamente passou a ser considerado como um sistema de gestão de desempenho.

Quesado et al. (2012), resumem as características do *balanced scorecard* como uma abordagem que visa traduzir a estratégia em objetivos, iniciativas e indicadores e promover a comunicação, a participação e o alinhamento das pessoas. Este, além de considerar a dimensão financeira, também considera a dimensão de clientes, processos, aprendizagem e crescimento como já foi referido acima. Considera as relações de causa-e-efeito entre as diferentes perspetivas garantindo o feedback. Caracterizam-no, ainda, como um modelo de gestão de fatores intangíveis.

Chavan (2009) sintetiza por poucas palavras o processo de *balanced scorecard* como sendo para: esclarecer e traduzir a visão em estratégia; comunicar e vincular os objetivos e medidas estratégicas; planear, estabelecer metas e alinhar iniciativas estratégicas; e melhorar o feedback e a aprendizagem estratégica. Bourguignon et al. (2004), tal como Chavan (2009) menciona que este modelo visa traduzir visões e estratégias em objetivos e medidas; caracterizando o *tableau de bord* e o *balanced scorecard* como próximos já que ambos procuram comunicar as principais decisões de gestão aos diversos níveis hierárquicos através de fluxos do tipo “top-down”.

Embora as duas abordagens tenham sido desenvolvidas em momentos e lugares diferentes, representadas por ideologias e culturas diferentes, o *tableau de bord* pode ser descrito como um instrumento de gestão antecipador do *balanced scorecard* na medição dos resultados das organizações; tal facto é considerado como sendo um dos motivos que contribuem para a relutância dos franceses em aceitar o conceito de *balanced scorecard* (Russo, 2005). No entanto, o *tableau de bord* é considerado útil para o *balanced scorecard* na determinação dos indicadores adequados para o correto seguimento do desempenho.

Citando Quesado et al. (2012), são diversos os autores que refutam que a principal semelhança entre o *tableau de bord* e o *balanced scorecard* é a medição, isto porque é fundamental fixar os objetivos antes da determinação de indicadores para medir o

desempenho. Outras semelhanças baseiam-se em características como: (i) Enfoque multidimensional; (ii) Ênfase num número reduzido de medidas chave de desempenho; (iii) Consideração de diferentes *stakeholders*; (iv) Obtenção de uma visão integrada da organização; (v) Processo de feedback e de elaboração de planos de ação.

Estes autores descrevem que ambos os modelos são considerados instrumentos que contribuem para uma gestão estratégica, apresentam uma forte relação com os objetivos e meios de ação dos gestores e traduzem os objetivos em indicadores de desempenho. O facto destes modelos apoiarem o cálculo, permitirem aos gestores visualizar com clareza quais os dados relevantes que poderão ser transformados em informações estratégicas e promoverem a comunicação e o diálogo interno, torna-os ainda mais semelhantes.

Bourguignon et al. (2004), consideram que a utilização de medidas não financeiras para efeitos de antecipação e controlo e a ligação entre as decisões estratégicas dos gestores de topo constituem as principais semelhanças entre o *tableau de bord* e o *balanced scorecard*. As duas ferramentas conciliam os indicadores financeiros com os não financeiros, ligam os indicadores aos objetivos, enfatizam os *drivers* do desempenho e traduzem a estratégia até ao nível operacional. Além disso, contêm componentes de curto, médio e longo prazo para apoiar a tomada de decisão em diferentes horizontes temporais (Germain, 2006).

Bessire e Baker (2005), nas suas comparações relativamente ao *tableau de bord* e *balanced scorecard*, demonstraram que para além de serem duas ferramentas de gestão complementares, não substituem a necessidade de liderança e de equipas devidamente qualificadas. Estes autores fazem, ainda, destaque para diversas limitações comuns ao *tableau de bord* e ao *balanced scorecard*. A primeira abrange o uso descontrolado da “*mechanical metaphor*”, ou seja, o fornecimento de informações irreais. Esta, normalmente, proporciona uma visão empobrecida e distorcida das organizações. Uma outra limitação que referenciam consiste no pressuposto de que as ferramentas de controlo de gestão são geralmente impostas de cima para baixo, e para o uso particular do gestor ou de quem toma decisões. Uma nova perspetiva que possibilita realçar as opiniões de outros para além da dos gestores é refutada pelos mesmos,

concluindo que ambos os modelos são duas ferramentas de gestão complementares, que não substituem a necessidade de liderança e de equipas devidamente qualificadas.

Relativamente às principais diferenças, Bourguignon et al. (2004), mencionam que, enquanto o *balanced scorecard* usa o modelo de Michael Porter, associado às quatro perspetivas, o *tableau de bord* não depende explicitamente de qualquer modelo estratégico específico mas na conceção da estratégia dos gestores, podendo envolver ambas as perspetivas. Por outras palavras, o *tableau de bord* apresenta uma natureza mais operacional enquanto o *balanced scorecard* apresenta uma natureza mais estratégica. Por este motivo, Epstein e Manzoni (1998) sustentam que a aplicação prática do *tableau de bord* é mais complexa do que a do *balanced scorecard*.

O *tableau de bord* apresenta a definição de indicadores de uma forma mais rica e abrangente em comparação com o *balanced scorecard*, uma vez que o *tableau de bord* considera indicadores de objetivos, de meios e de convergência e o *balanced scorecard* apenas distingue indicadores de resultados e de processos.

O *balanced scorecard* assume relações de causa-e-efeito entre as quatro áreas no nível estratégico originando a existência de uma espécie de modelo genérico de desempenho. Por outro lado o *tableau de bord* não assume qualquer ligação entre as diferentes áreas estratégicas, o que poderá provocar alguns conflitos entre os objetivos estratégicos.

De acordo com Quesado et al. (2012), inicialmente, o *tableau de bord* foi concebido por engenheiros que procuraram monitorizar os elementos críticos na área produtiva, enquanto o *balanced scorecard* foi criado por professores de gestão com componente académica no estudo da estratégia. O *tableau de bord* baseia-se na ação que terá efeito nos resultados, enquanto o *balanced scorecard* apoia-se no conceito de fator crítico. Outra das principais diferenças entre o *balanced scorecard* e o *tableau de bord* baseia-se nos seus processos hierárquicos de construção. Bourguignon et al. (2004), referem que Kaplan e Norton classificam o *balanced scorecard* como estando assente num processo onde os objetivos são em cascata desde o topo da gerência até os níveis inferiores, possibilitando a transmissão dos objetivos da gestão de topo aos níveis inferiores, não havendo nenhuma interação entre os diferentes níveis e objetivos.

No caso do *tableau de bord*, este requer a interação entre os vários níveis podendo assumir a forma de negociação em vez de diálogo, sendo estes níveis flexíveis. Bourguignon et al. (2004) salientam, ainda, que no *tableau de bord* o processo visa levar os gestores a pensarem em termos de processo de orientação em vez de processo de responsabilidade, em termos coletivos em vez de termos individuais e em termos multifuncionais em vez de termos especializados.

O *tableau de bord* não tem ênfase em recompensas, ao invés do *balanced scorecard*. Por outras palavras o *tableau de bord* não incentiva a ligação de recompensas à medição de desempenho. Os autores franceses enfatizam a aprendizagem já que o objetivo principal do *tableau de bord* não é fazer os funcionários responsáveis pelos resultados mas sim pelo fornecimento de informações sobre ocorrências passadas e futuras (Bourguignon et al.,2004). Para estes autores existe uma última diferença entre o *tableau de bord* e o *balanced scorecard* às diferentes tradições e ideologias, considerando o *balanced scorecard* um sistema moderno ao contrário do *tableau de bord*, que tem uma tradição de uso, mudança e desenvolvimento.

Quesado et al. (2012), ao concluírem as principais diferenças entre estes dois modelos, referem a semelhança do *tableau de bord* com um painel de bordo de um piloto de avião, facultando informação e controlando o percurso do avião. Por sua vez o *balanced scorecard* é descrito como um simulador de voo, identificando as relações causais entre os diferentes indicadores e proporcionando a aprendizagem sobre o funcionamento do avião.

2.5 Fraquezas no Balanced scorecard

Rompho (2011) menciona que os autores Seda e Malmi realizaram diversos estudos onde descobriram que a utilização do *balanced scorecard* é generalizada.

Nørreklit (2000), faz diversas críticas a esta ferramenta, resumindo que o *balanced scorecard* sofre de uma falta de clareza. Esta autora refere que nem sempre a relação entre as medidas são verdadeiras e dá o exemplo da satisfação dos clientes com os bons resultados financeiros, pondo em causa se esta relação é válida para todos os clientes e

todas as empresas. A mesma autora questiona a validade do sistema, visto que o espaço temporal entre a causa e o efeito não será igual para todas as medidas de desempenho. É mencionado que avaliar as consequências financeiras da maior satisfação do cliente e qualidade requer um cálculo financeiro.

A validade do *balanced scorecard* está dependente da verificação das relações de causa-e-efeito, considerando-as como problemáticas. A relação de causa-e-efeito nas perspetivas também pode ser criticada em função de uma análise económica neoclássica, isto é, o preço que o cliente está disposto a pagar por um produto expressa a utilidade do produto para o cliente, ou seja, o valor do produto para o cliente. A partir de uma perspetiva neoclássica, a relação entre a satisfação do cliente e os resultados financeiros é de uma relação lógica e não uma relação de causa-e-efeito. Nørreklit (2000), sobre este ponto, concluiu que os lucros são condicionados pela satisfação do cliente e que eles não são a sua causa mostrando que o *balanced scorecard* faz suposições inválidas sobre relações causais, levando à antecipação de indicadores de desempenho, que são defeituosos. No que se refere à interdependência das quatro perspetivas, a autora menciona que existem argumentos que indicam que não há nenhuma relação causal entre as medidas das quatro perspetivas. Bessire e Baker (2005) também citam que uma área de dúvida quanto ao *balanced scorecard* é a escolha das suas quatro componentes estratégicas. A perspetiva financeira e a perspetiva dos clientes podem ser mais adequadamente vistos como metas ou objetivos, enquanto a perspetiva de processos internos e a perspetiva de aprendizagem e crescimento lidam com os meios utilizados para alcançar esses objetivos.

Nørreklit (2000) explica que tais questões podem ser explicadas pelo facto de Kaplan e Norton assumirem finalidade, em vez de causalidade, para além disto, esta autora refere que outro argumento que pode ser levantado contra o modelo *balanced scorecard* baseia-se no empirismo. A autora cita que Kaplan e Norton referem-se a estudos de casos que são muito complexos - uma indicação de que o mundo empírico é diferente da teoria desenvolvida no *balanced scorecard*.

Outra das críticas realizadas ao *balanced scorecard* refere-se ao facto do modelo não ter em consideração nenhuma estratégia incerta em termos de risco envolvido em eventos que possam ameaçar ou invalidar a presente estratégia. Perguntar o que tem de

ser bem feito para realizar a estratégia planeada não é suficiente, é necessário perguntar também quais os pressupostos e os choques externos que podem impedir a realização dos objetivos estratégicos. Uma outra dificuldade que o *balanced scorecard* enfrenta reside no facto do sistema requerer transparência e divulgação da informação estratégica aos diversos níveis da organização.

Para o *balanced scorecard* se tornar mais realista, os seus métodos precisam de ser ajustados. Os processos de controlo devem ser mais interativos durante a formulação da estratégia, durante a construção do *balanced scorecard* e durante a implementação. O *balanced scorecard* faz suposições inválidas sobre relações causais, levando à antecipação de indicadores de desempenho errados o que poderá resultar num comportamento organizacional disfuncional e num desempenho abaixo do ideal. “Conclui-se que o *balanced scorecard* precisa ser ajustado e desenvolvido” (Nørreklit, 2000:82).

A principal limitação do *balanced scorecard*, segundo Bessire e Baker (2005) é o seu “*under-theorization*”, aparecendo mais claramente no que se refere à dimensão política. Esta dimensão política aparece numa forma menor e oculta, sendo normalmente expressa pelo termo “visão” ou “missão”. Estes autores referem, ainda, que as dimensões políticas e estratégicas da realidade organizacional são muitas vezes confundidas no *balanced scorecard*. O *balanced scorecard* é relativamente caro para desenvolver, de modo que os benefícios em adoptá-lo dependem da medida em que melhora as decisões dos gestores. A abordagem do *balanced scorecard* pode exigir algumas alterações substanciais na cultura da empresa, sendo que exige compreensão, empenho e apoio do topo da empresa para baixo - “top-down” (Chavan, 2009).

Quesado et al. (2012), através do estudo da implementação do *tableau de bord* e do *balanced scorecard* em diversas empresas, referem que as empresas mais experientes tendem a recorrer ao *balanced scorecard*, ao passo que as menos experientes tendem a adotar o *tableau de bord*. Compreende-se por empresas experientes aquelas que apresentam imensas capacidades e conhecimentos e que operam em ambientes relativamente estáveis. As empresas menos experientes envolvem as que operam em ambientes em constante alteração, que necessitam de ter mais informação e que se caracterizam pela falta de compromisso dos seus diretores.

Apesar de existirem imensas histórias de sucesso da implementação do *balanced scorecard* em empresas de grande dimensão, Rompho (2011) explica no seu estudo que com base na experiência de implementação deste sistema, Kaplan e Norton identificaram dois tipos de deficiências em organizações de grande dimensão - o projeto e o processo.

As deficiências relacionadas com o projeto correspondem a problemas e dificuldades relacionadas com toda a conceção do *balanced scorecard* na organização, nomeadamente: falhas na medida em que possam existir poucas medidas em cada perspetiva, demasiados indicadores em estudo levando a empresa a perder o seu foco, e quando a estratégia não é traduzida em ação, perdendo-se o benefício da aplicação do *balanced scorecard*.

As deficiências associadas ao processo, segundo este autor são contudo as mais comuns na implementação desta ferramenta. Este tipo de deficiências consiste em: (i) Falta de compromisso da gestão de topo; (ii) Dificuldade em manter o *balanced scorecard* no topo; (iii) Duração excessiva no processo de desenvolvimento; (iv) Excessivo enfoque no *balanced scorecard* como um projeto de medição; (v) Tratar o *balanced scorecard* como um processo contínuo; (vi) Contratação de consultores inexperientes.

Segundo Nørreklit (2000), para uma boa implementação do *balanced scorecard* é essencial que este seja aceite pelos gestores e restantes elementos de uma empresa. No que respeita aos gestores, esta aceitação passa por esta ferramenta coincidir com os conceitos que foram utilizados pela gestão de topo quando esta formulou a estratégia e a visão da organização. Se o *balanced scorecard* for diferente do modelo estratégico que a gestão de topo idealizou, existe uma dificuldade acrescida na sua aceitação na empresa. As grandes organizações parecem ganhar mais se beneficiarem de uma comunicação eficaz de estratégia; por sua vez as pequenas ou médias empresas têm mais benefícios se derem a importância necessária à descrição das prioridades dos objetivos estratégicos.

Relativamente a organizações de pequenas ou médias dimensões, Rompho (2011) menciona que estas são diferentes das organizações de grande dimensão em três

aspectos: a incerteza, a inovação e a evolução. É referido que é difícil envolver as pequenas ou médias empresas nos projetos de medição de desempenho devido à falta de tempo disponível ou falta de motivação por parte da gestão de topo. Outros fatores que contribuem para tal situação consistem em: (i) Falta de apoio dos funcionários; (ii) Uma má cooperação entre os serviços; (iii) Ausência de suporte de sistemas de *software* e *hardware* padrão; (iv) Recursos humanos limitados; (v) Recursos de capital limitados; (vi) Frequentes mudanças estratégicas que exigem a revisão do *balanced scorecard*; (vii) Nenhuma formalização dos processos.

De acordo com Nørreklit (2000), os efeitos de medição são, particularmente, difíceis em empresas que têm constantemente de se adaptar a novas situações e em que a inovação é importante para a sua competitividade. Normalmente, este tipo de empresas implementam algumas partes dos projetos de medição de desempenho ou, simplesmente, modificam os modelos sem estudarem o impacto de tal modificação. A fim de implementar o *balanced scorecard*, as pequenas ou médias empresas selecionam somente os indicadores de desempenho mais críticos e utilizados (Rompho,2011). Este autor conclui que o *balanced scorecard* não é apropriado para as mesmas.

Basu et al. (2009) finaliza citando que se perde a oportunidade de ter um *balanced scorecard* bem concebido e monitorizado quando os dados não são utilizados para melhorar e manter o desempenho. Um processo de revisão deve estar constantemente no local para analisar as métricas de forma contínua e tomar medidas para a melhoria do desempenho. Muitas vezes esta situação não se verifica, contribuindo para o insucesso da aplicação deste sistema.

Capítulo 3 - Metodologia e Método de Investigação

O presente capítulo aborda a metodologia e método adotado pela investigadora para a presente dissertação. Este capítulo irá identificar e esclarecer a metodologia e método utilizado, identificar os principais passos no desenvolvimento do estudo empírico, explicação dos métodos utilizados e analisar as conclusões retiradas.

3.1 Metodologias e Métodos

No entendimento de Yin (1984: 26) "Case study research is remarkably hard, even though case studies have traditionally been considered to be soft research. Paradoxically, the softer a research technique, the harder it is to do."

Yin (2009) menciona cinco métodos referindo três condições relevantes para a utilização de cada método: tipo de questão de investigação, ausência do controlo do investigador sobre os eventos em estudo e se os fenómenos estudados se referem a eventos atuais ou eventos históricos. Este autor afirma, também, que o estudo de caso é um dos métodos mais utilizados na metodologia qualitativa, sendo necessário para o efeito as três condições acima descritas, uma vez que os tipos de questões de investigação deverão ser apresentados sobre a forma de "porquê" ou "como".

Ryan et al. (2002) e Scapens (2004) caracterizam o estudo de caso como um método de investigação e não uma metodologia que pode ser utilizado numa variedade de maneiras por investigadores. Estes identificam cinco tipologias de estudos empíricos, embora argumentando que possam existir mais: (i) Descritivos: Consistem em estudos de caso que descrevem os sistemas de contabilidade, técnicas e procedimentos técnicos. O objetivo destes estudos abrangem os princípios contabilísticos na sua prática e forma, sendo úteis para explorar o uso de práticas tradicionais ou mais modernas. No entanto, os mesmos levantam a questão crucial do que constitui a melhor prática; (ii) Ilustrativos: Definem-se como estudos de caso com o intuito de ilustrar novas práticas, desenvolvidas por empresas que demonstram o que tem sido desenvolvido na prática; (iii) Experimentais: Estudo com procedimentos e técnicas desenvolvidas a partir de perspetivas teóricas já existentes, examinando os problemas e benefícios e usando o

raciocínio normativo. O mesmo é destinado a indicar o que deve ser feito na prática; (iv) Exploratório: Usado com o intuito de a partir do estudo das práticas contabilísticas desenvolver hipóteses e ideias que venham a possibilitar o desenvolvimento teórico; (v) Explanatório: Consiste num estudo com o objetivo de explicar as razões de determinadas práticas contabilísticas observadas tendo por base teorias já existentes.

Neste estudo de caso, a tipologia que se enquadra configura-se num estudo de caso descritivo, uma vez que consiste em explicar quando foi introduzido o *tableau de bord* na TAP M&E, como o mesmo é utilizado e qual foi a necessidade de se introduzir um *balanced scorecard*.

3.2 Papel da Investigadora

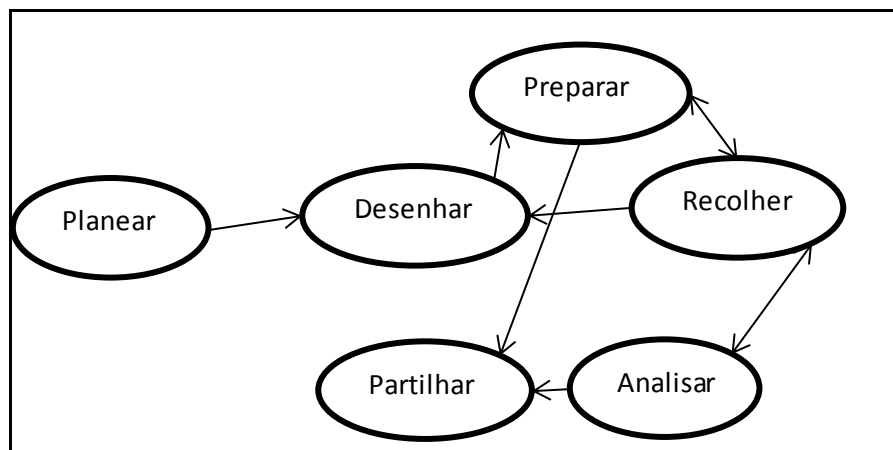
De acordo com Ryan et. al (2002) e Scapens (2004), existem cinco tipos de investigadores: (i) *Outsider*: Onde o investigador pode manter distância do estudo, confiando nas evidências disponíveis, tais como relatórios publicados e outras fontes. O investigador não tem qualquer tipo de contacto com os participantes no caso; (ii) Visitante: Investigador que visita o *site*, entrevistando os responsáveis da pesquisa. O investigador não está diretamente envolvido no fenómeno em estudo. Ambos os autores destacam como o tipo de investigador mais comum; (iii) Facilitador: O investigador levanta questões, dá conselhos e abre opções para possíveis dificuldades. O investigador não apresenta soluções mas ajuda a identificar problemas e a encontrar possíveis soluções; (iv) Participante: Este tipo de investigadores trabalha como participantes nas suas próprias organizações; (v) Ator: O investigador está diretamente envolvido no fenómeno que está a investigar.

Neste estudo de caso, o papel da investigadora caracteriza-se como sendo visitante, uma vez que a investigadora não tem relações diretas com a TAP M&E, tendo procedido à recolha de evidência por entrevistas com os responsáveis desta unidade.

3.3 Fases de Desenvolvimento do Estudo de Caso

Ryan et. al (2002), Scapens (2004) e Yin (2009) referem a existência de seis fases de desenvolvimento de um estudo de caso: desenho do estudo de caso, preparação da recolha de evidência, recolha de evidência, análise de evidência, identificação e explicação de padrões e elaboração do relatório.

Figura 1- Fases de um Estudo Caso



Fonte: Adaptado de Yin (2009:24)

3.3.1 Desenho do Estudo de Caso

De acordo com Ryan et. al (2002) e Scapens (2004), a primeira etapa na condução de um estudo de caso consiste na preparação do estudo, onde é especificado com maior clareza possível as questões de estudo, tendo subjacente a literatura relevante na área. Esta etapa é particularmente importante na medida em que o desenho da investigação é aqui planeado.

Após a especificação das questões de investigação, o investigador poderá escolher o papel que terá no estudo.

Yin (2009) menciona que para os estudos de caso, existem cinco componentes importantes no desenho do mesmo: as questões em estudo, as suas proposições, as suas unidades de análise, a lógica que liga os dados às proposições e os critérios para a

interpretação dos resultados. O mesmo autor, sublinha ainda quatro testes que têm vindo a ser utilizados para julgar a qualidade do desenho do estudo: i) validade de construção identificando medidas operacionais corretas para os conceitos em estudo; ii) validade interna procurando estabelecer uma relação casual; iii) validade externa definindo o domínio em que as conclusões do estudo podem ser generalizadas; e iv) fiabilidade demonstrando que as operações de um estudo podem ser repetidos, com os mesmos resultados.

No presente estudo, a investigadora identificou como questão de investigação principal “Como é usado o *tableau de bord* na TAP M&E para apoiar o processo de decisão?”.

Por outro lado, foram identificadas outras questões de carácter secundário, tais como (i) identificar quais os objetivos da implementação do *tableau de bord* e como é usada a sua informação; (ii) perceber qual foi a necessidade de se criar um *balanced scorecard* e o porquê desta ferramenta não ter substituído o *tableau de bord*.

3.3.2 Preparação para a Recolha de Evidência

Ryan et. al.(2002) e Scapens (2004) referem as seguintes formas de se obter a informação para a realização do estudo:

- i) por documentos escritos;
- ii) por artefactos: como atas, notas pessoais;
- iii) por questionários: quando o intuito consiste em obter evidência de um largo número de pessoas;
- iv) por entrevistas: sendo caracterizado pelos autores como o método mais comum, tendo de ser preparadas antecipadamente e com possibilidade de serem gravadas;
- v) por observação de ações e reuniões.

De acordo com Yin (2009), um investigador que conduza estudos de caso deve possuir determinadas características, nomeadamente, as seguintes: colocar questões

pertinentes/fazer boas questões; absorver a informação de forma correta; ser flexível e adaptar-se; ter uma boa compreensão das questões em estudo; e manter uma postura imparcial relativamente à evidência recolhida.

De salientar que Ryan et. al (2002) defende a importância de a informação recolhida ser objeto de avaliação e de interação contínua com outras fontes de informação (triangulação de evidência). Os autores referem ainda que no caso de a evidência ser recolhida por entrevistas, o investigador deve questionar mais que uma pessoa.

3.3.3 Recolha de Evidência

Dada a atual atividade económica global, foi anunciada a privatização da TAP, abrindo-se a perspectiva de se vir a realizar a recapitalização da empresa para reduzir o risco financeiro e viabilizar a sua expansão futura.

Por este motivo, tornou-se relevante analisar e compreender quais os sistemas de avaliação de performance utilizados numa das unidades de negócio do grupo TAP, uma vez que esta empresa é conhecida como a melhor companhia de transportes aéreos a nível nacional. Os sistemas que são bem concebidos, integrados em práticas organizacionais através de vários usos, e revistos periodicamente podem contribuir para a melhoria do desempenho organizacional (Basu et al.,2009).

Neste estudo de caso, foram realizadas entrevistas de forma a recolher-se a evidência necessária para a realização do mesmo. Segundo Yin (2009), as entrevistas representam uma das mais importantes fontes de informação em estudos de caso; um dos seus principais pontos fortes é o facto de permitir ao investigador concentrar-se diretamente sobre o tema em estudo e permitir a obtenção de explicações profundas. Por outro lado, atribui como pontos fracos a possibilidade de questões mal articuladas, influência de resposta, imprecisões e o facto do entrevistado por vezes fornecer informações por influência das questões colocadas pelo entrevistador.

Análise dos Sistemas de Avaliação de Performance da TAP Manutenção e Engenharia:
O Tableau de Bord

Dado o organograma da TAP M&E e a sua hierarquia, foram realizadas entrevistas com a área de Finanças e Controlo, com a responsável do departamento de Estratégia e Controlo de Negócio e com o diretor adjunto da unidade TAP M&E.

No estudo foram realizadas cinco entrevistas, das quais três foram gravadas (ver Quadro 1- Calendarização Entrevistas)

Quadro 1- Calendarização Entrevistas

Cargo	Empresa	Dia	Duração	
1 Finanças/Orçamento e Controlo	TAP SA	11-07-2013	-	Não gravada
2 Estratégia e Controlo de Negócios	TAP M&E	16-07-2013	-	Não gravada
3 Estratégia e Controlo de Negócios	TAP M&E	22-07-2013	00:35:23	Gravada
4 Estratégia e Controlo de Negócios	TAP M&E	30-07-2013	01:12:42	Gravada
5 Director Adjunto TAP	TAP M&E	02-08-2013	00:40:15	Gravada

Todas as entrevistas decorreram nos edifícios da TAP SA no aeroporto da Portela, sendo que todas foram realizadas individualmente. Na condução das entrevistas seguiu-se um guião elaborado previamente (ver Anexo 1). Na condução das entrevistas, a investigadora seguiu um formato de entrevista semi-estruturada tendo procurado incentivar que os entrevistados abordassem outros assuntos que não estivessem no guião.

As entrevistas foram transcritas sempre que possível nos dois dias seguintes à realização das entrevistas. Na primeira entrevista realizada, foi facultado à investigadora o último relatório de contas da TAP SA publicado e o *template* do relatório de contas do ano, mas que ainda não se encontrava publicado. Foi nesta entrevista que foram planeadas as entrevistas seguintes com os responsáveis da TAP M&E.

A evidência do *tableau de bord* e do *balanced scorecard* foi facultado na terceira entrevista, sendo que mais elementos foram disponibilizados posteriormente via *e-mail*.

3.3.4 Análise da Evidência

Ryan et. al (2002) defende que a evidência deve ter um bom desenho de pesquisa, especificando as questões que aborda. O plano de pesquisa deve ser compreensível, com evidência toda registada num conjunto de notas, devendo a análise de caso ser devidamente documentada.

Yin (2009) salienta que a melhor preparação para a realização da análise de estudo de caso consiste em ter uma estratégia geral de análise, tendo o mesmo autor mencionado quatro destas estratégias: i) confiar em proposições históricas, com base na revisão de literatura realizada; ii) desenvolver uma descrição de caso, funcionando como alternativa quando se encontram dificuldades na primeira estratégia; iii) usar dados qualitativos e quantitativos; e iv) testar explicações rivais.

Tendo em conta, novamente, Yin (2009), são três os princípios fundamentais para possibilitar a análise da evidência, sendo estes: i) o uso de múltiplas fontes de evidência; ii) a criação de uma base de dados do estudo de caso; e iii) manter uma cadeia de evidências.

Neste sentido procedeu-se, igualmente, à comparação de toda a evidência de forma a confirmar a qualidade da informação recolhida.

3.3.5 Identificação e Explicação de Padrões

O primeiro passo da investigadora, de forma a identificar padrões, consistiu na transcrição das entrevistas para documentos. Posteriormente, a investigadora dividiu as entrevistas por tópicos consoante os assuntos tratados com o intuito de ligar toda a informação recolhida com um fio condutor. Desta forma, a investigadora inicializou o seu estudo retirando todas as conclusões importantes.

3.3.6 Elaboração do Relatório

Ryan et al. (2002) indicam três aspetos que consideram essenciais para um bom estudo de caso: autenticidade, plausibilidade e criticidade.

A autenticidade é conseguida através da demonstração de que as interpretações do investigador se baseiam na evidência recolhida.

A plausibilidade será reforçada se o texto fizer sentido para o leitor e apresentar um alto nível de conhecimento por parte do investigador.

A criticidade do texto relaciona-se com as possibilidades que provoca, suscitando novas ideias ou adicionando novas teorias.

São quatro os princípios fundamentais para que um estudo de caso seja considerado de elevada qualidade: i) o estudo deve mostrar que foi utilizada toda a evidência; ii) a análise deve abordar todas as principais questões levantadas; iii) a análise deve abordar os aspetos mais significativos do estudo de caso; e iv) o investigador na escrita do relatório deve fornecer uma análise clara do caso que faça sentido face à evidência recolhida. Na escrita desta dissertação, a investigadora procurou seguir estas recomendações.

Capítulo 4 - Estudo de caso na TAP Manutenção e Engenharia

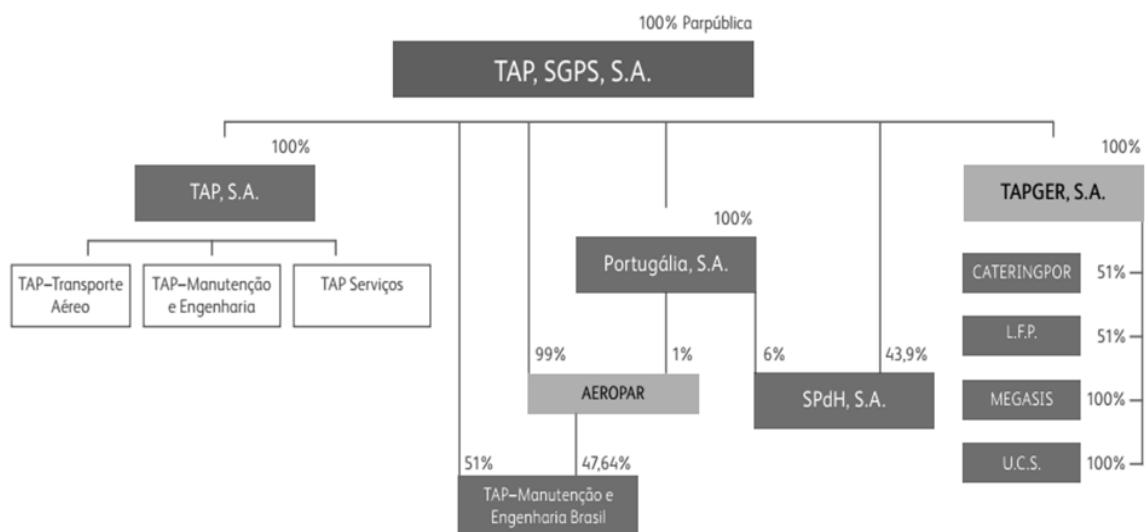
No presente capítulo descreve-se a origem do *tableau de bord* na TAP M&E, as suas características e como é utilizado. Também é abordada a criação do *balanced scorecard* e qual o seu propósito.

4.1 TAP Portugal

A TAP Portugal é a companhia aérea Portuguesa líder de mercado e membro da Star Alliance desde 14 Março de 2005. É considerada uma das maiores exportadoras nacionais, a grande alavanca do Turismo em Portugal e faz a ligação dos portugueses ao mundo dos negócios internacionais e dos investidores externos com Portugal. Esta companhia aérea é reconhecida pelo seu posicionamento geográfico do seu *hub* operacional, Lisboa, proporcionando uma plataforma de acesso privilegiado pois, atualmente, liga a Europa a África, Américas do Norte, Central e Sul.

O Grupo das empresas que se encontram no perímetro de consolidação da *holding* TAP é constituído pela TAP – Transportes Aéreos Portugueses, SGPS, SA e subsidiárias, de acordo com a organização representada na figura seguinte (Figura 2 - Organograma TAP, SGPS, SA).

Figura 2 - Organograma TAP, SGPS, SA



Fonte: Adaptado de Relatório Anual. (2012,p.11)

A sua principal atividade consiste no transporte aéreo de passageiros e carga, desenvolvendo, também, atividade de serviço a terceiros, com a intervenção no negócio de Manutenção, em Portugal e no Brasil. As empresas que desenvolvem a sua atividade em áreas ligadas aos negócios principais do grupo são o transporte aéreo e a manutenção e engenharia.

4.2 TAP Manutenção e Engenharia

A unidade de negócio TAP M&E tem por missão prestar serviços de manutenção e engenharia de aviões, reatores e componentes à empresa e a clientes externos, garantindo um nível superior de qualidade, e contribuindo ativamente para a manutenção dos elevados requisitos de segurança exigidos pela indústria aeronáutica.

A TAP M&E tem sido responsável pela manutenção da frota da TAP, desde 1974, tendo desenvolvido uma atividade importante para os clientes externos que representou em 2012 cerca de 40% dos rendimentos desta unidade de negócios.

A unidade de negócio empregava, à data de 31 de dezembro 2012, cerca de 1.910 pessoas, treinados e qualificados para prestar serviços de manutenção e engenharia de aeronaves, motores e componentes. Apresentou um volume de negócios de 115,2 milhões de euros relativamente a proveitos com vendas e serviços prestados de manutenção a terceiros, representando cerca de 4,4% do volume de negócios do grupo.

Apesar da grave crise económica que atingiu uma série de países, a par da ação concertada dos fabricantes contra as organizações de manutenção e das crescentes dificuldades do mercado, o balanço relativo a 2012 mostrou-se positivo, começando a revelar alguns sinais de recuperação da atividade de manutenção. Do trabalho prestado para o segmento de clientes terceiros, verificou-se um aumento nas vendas de cerca de 24,4%. No final do primeiro trimestre, a área de manutenção de aviões tinha quase todo o espaço disponível para terceiros ocupado em Portugal, e no final do ano, o número total de grandes inspeções realizadas sobre a frota de clientes terceiros registou um aumento de 73%, face a 2011. Por seu turno, a manutenção de motores evidenciou,

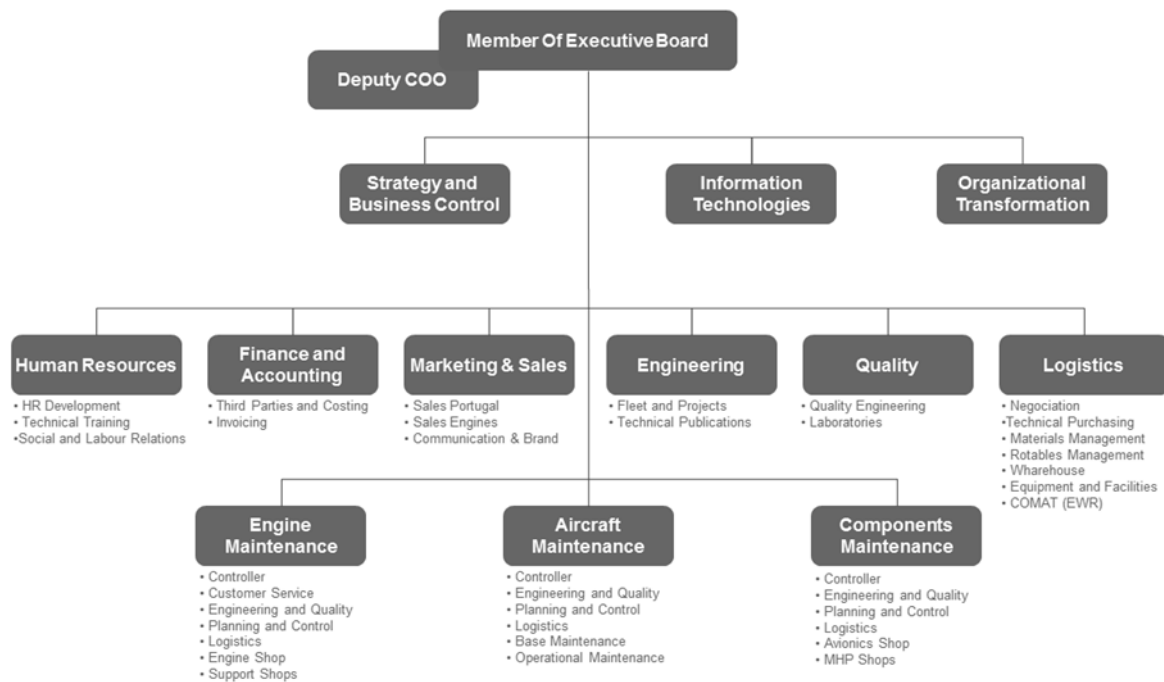
Análise dos Sistemas de Avaliação de Performance da TAP Manutenção e Engenharia:
O Tableau de Bord

igualmente, uma melhoria, face a 2011, com cerca de 19% de aumento nas ESv (Engine Shop Visits) de clientes terceiros.

A área de melhoria contínua prosseguiu a sua atividade, tendo sido concluídos os projetos relativos à Prevenção de Acidentes de Trabalho dentro da área de Motores, o Diagnóstico do Processo de Faturação na TAP M&E, o Diagnóstico do TAT (Turn Around Time) de motores e o Diagnóstico do TAT das C-Checks de aviões.

A organização da TAP M&E segue a seguinte estrutura (Figura 3 - Organograma TAP M&E):

Figura 3 - Organograma TAP M&E



Fonte: Adaptado de Apresentação ME-2013. (2012,p.6)

Relativamente ao quadro do pessoal, o pessoal é dividido por pessoal direto (MOD) e pessoal indireto (MOI), sendo o pessoal direto todo o que dá ponto à obra, só existindo nas áreas de produção. No que se refere ao pessoal indireto, são todos os administrativos mais trabalhadores de suporte. Todavia, no departamento de Manutenção de Aeronaves, a estrutura de pessoal está dividido entre a unidade de

Análise dos Sistemas de Avaliação de Performance da TAP Manutenção e Engenharia:
O *Tableau de Bord*

manutenção da linha de Lisboa e as unidades de manutenção de linha fora de Lisboa (Estações). Deste modo, o quadro de pessoal está dividido da seguinte forma:

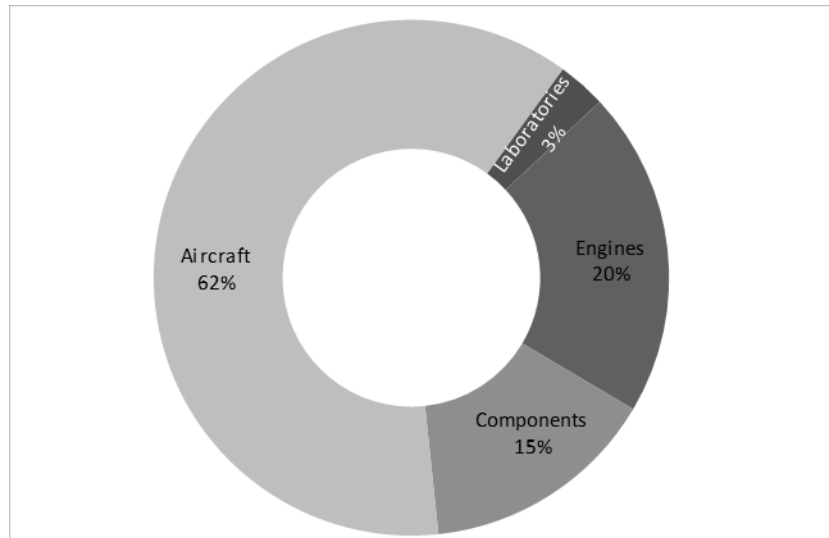
Quadro 2 - Quadro pessoal TAP M&E

			LISBOA		ESTAÇÕES	
	MOI	MOD	MOI	MOD	MOI	MOD
Deputy COO	9					
Strategy and Business Control	2					
Information Technologies	3					
Organizational Transformation	4					
Human Resources	12					
Finance and Accounting	22					
Marketing & Sales	14					
Engineering	30					
Quality	36	30				
Logistics	130					
Engine Maintenance	101	231				
Aircraft Maintenance			296	743	3	39
Components Maintenance	57	146				

De salientar que o responsável pela TAP M&E pertence ao quadro executivo da TAP SA, no entanto mantém as funções de diretor geral de manutenção e engenharia juntamente com o seu diretor adjunto.

Durante o ano 2012, saíram 89 trabalhadores e foram admitidos 78, registando-se, ainda, a integração no quadro permanente de 18 trabalhadores. Na área de aviões existem colaboradores em Lisboa que realizam todo o tipo de manutenção e colaboradores nas Estações, fora de Lisboa, que só fazem Manutenção de Linha (durante rotação do avião no aeroporto).

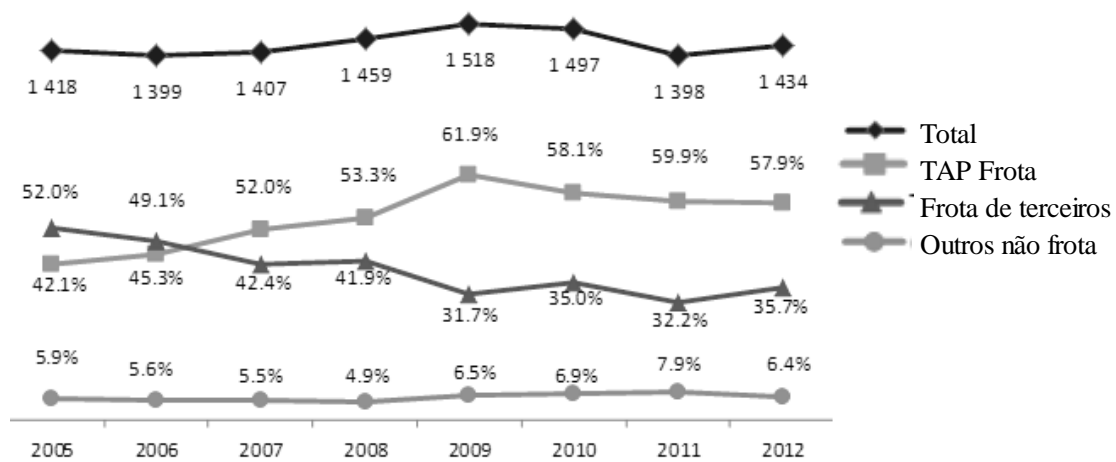
Figura 4 - Atividade da Produção Total



Fonte: Adaptado de Apresentação ME-2013. (2012,p.14)

A Figura 4 - Atividade da Produção Total permite concluir que a manutenção do transporte aéreo corresponde em cerca de 62% da produção total, seguido pela manutenção dos motores com 20%. A manutenção da TAP Frota representa 58% da produção total e de terceiros 36%. Devido ao aumento da frota, desde 2006 que a manutenção da frota da TAP assumiu mais de 50% da produção total (Figura 5 - Total Produção).

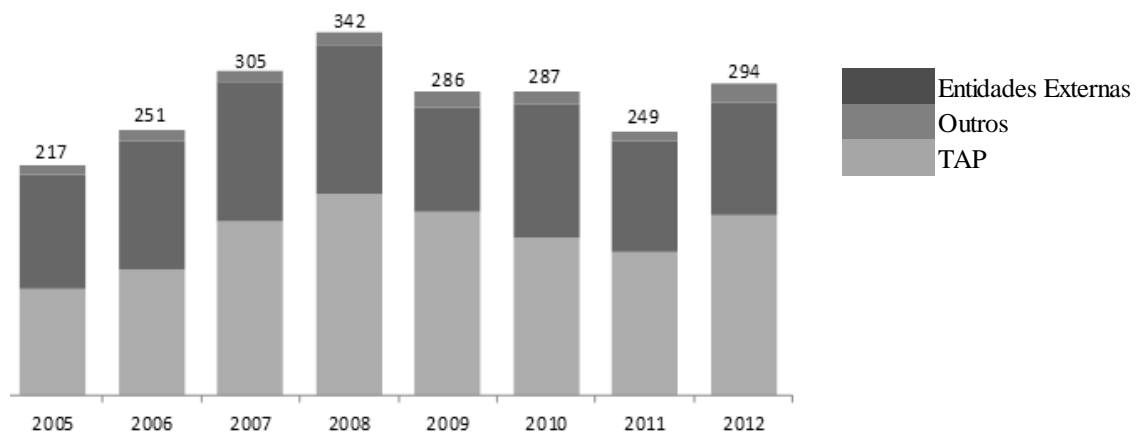
Figura 5 - Total Produção



Fonte: Adaptado de Apresentação ME-2013. (2012,p.15)

Como se pode observar na Figura 6 - Evolução das Prestações de Serviços da M&E, as prestações de serviços da TAP M&E registaram um aumento em 35,4% nos últimos 7 anos, sendo que em 2012 esta área da empresa terminou o ano com cerca de 294 milhões de euros. Deste montante mais de 50% correspondeu a prestações de serviços com a TAP e 40% com entidades externas.

Figura 6 - Evolução das Prestações de Serviços da M&E



Fonte: Adaptado de Apresentação ME-2013. (2012,p.19)

4.3 Adoção do TB na TAP M&E

Segundo as informações obtidas, é desconhecida a data oficial da implementação deste sistema de gestão na TAP M&E. No entanto, julga-se que poderá remontar ao ano de 1974, data a partir do qual esta unidade de negócio iniciou o desenvolvimento de atividades direcionadas para os seus clientes internacionais, tendo inclusive ganho o concurso internacional para a inspeção de uma frota de trinta e cinco aviões da Federal Express. A existência de um sistema de controlo de gestão demonstrava-se, pois, extremamente necessária. Anteriormente a esta data, o controlo de gestão baseava-se num formato de acompanhamento do orçamento (realizações *versus* previsões), já que naquela altura a unidade de manutenção e engenharia não possuía uma avaliação baseada nos resultados (mas sim orientada para os custos). O formato atual do *tableau de bord* surgiu numa altura em que houve necessidade de analisar resultados,

principalmente verificando se a atividade internacional contribuía para resultados positivos.

O atual diretor adjunto salientou que o formato do sistema de controlo tem variado ao longo dos anos, sendo que entre 1992 e 1994, período no qual assumiu funções de responsável do departamento de controlo de gestão, o sistema já se encontrava implementado, através da existência de reuniões mensais de acompanhamento dos indicadores de gestão. O formato *tableau de bord* tem vindo a evoluir, contribuindo para uma maior automatização de processos e informação, sendo que o *tableau de bord* em vigor com o formato mais gráfico e mais visual, foi implementado pela atual responsável pelo controlo de gestão da TAP M&E.

No início começou por existir um painel de controlo e relatórios de informação dos vários tipos de atividade, definidos em reuniões que envolviam toda a gestão. Quando a atual responsável pelo controlo de gestão da M&E iniciou a sua atividade, tentou formatar o painel de uma forma mais visual, através da aplicação de formas mais gráficas, que tornassem mais apelativas as já existentes tabelas numéricas. A primeira etapa consistiu em reunir com os diretores responsáveis pelas várias áreas para se redefinir os indicadores que estavam a ser utilizados, verificando se os mesmos faziam sentido e redefinir outros que pudessem ser relevantes à atividade. Estes pormenores possibilitaram que a *controller* fosse melhorando o entendimento da atividade e quais as necessidades de cada um dos diretores de departamentos.

Ao longo dos anos verificou-se também que o formato do *tableau de bord* foi evoluindo, em função das certificações que passaram a estar associadas à gestão, nomeadamente a certificação AS 9110 - *Quality Maintenance Systems – Aerospace – Requirements for Maintenance Organizations*. Esta evolução esteve relacionada com a definição dos principais processos de produção, com os processos de suporte e os processos de gestão, tendo contribuído para a seleção dos indicadores utilizados atualmente no *tableau de bord*.

4.4 Informações do *Tableau de Bord*

O *tableau de bord* na TAP M&E funciona essencialmente como ferramenta para os principais responsáveis pela unidade, ainda que acabe também por fornecer informações para as restantes áreas e departamentos. O departamento de controlo de gestão consiste num gabinete de suporte à direção, que funciona com base nas informações relevantes das diferentes áreas de negócio da M&E. Nas reuniões mensais, todas as decisões são tomadas pelos diretores e pelos três *controllers* com base na informação fornecida previamente pelo relatório, sendo que estas decisões têm por base os desvios negativos.

Apesar de assumirem responsabilidades diferentes dentro da organização, a informação é fornecida em simultâneo e na mesma forma aos dois diretores de topo, sendo posteriormente discutida por ambos. O diretor é o responsável por toda a organização e gere diretamente as três áreas operacionais enquanto o diretor adjunto realiza o acompanhamento das áreas de *staff*.

Posteriormente o relatório é disponibilizado a título informativo a todos os colaboradores da TAP M&E, sendo que numa primeira etapa o método de divulgação consistia em cópias do documento enviadas em papel a todos os funcionários; atualmente a divulgação é feita através de *e-mail*. Para além do *e-mail*, também existe um repositório no *Campus* onde se encontram todos os relatórios e toda a informação. O *Campus* consiste numa espécie de intranet que serve para a colocação de informação relativa às diversas áreas da M&E, onde cada uma tem o seu espaço para colocar os trabalhos que são realizados e todos os colaboradores têm acesso.

4.5 Realização do Relatório

Ao longo da implementação do *tableau de bord*, cada área foi desenvolvendo os seus sistemas informáticos, sendo que inicialmente existia o suporte da MEGASIS, que pertencia a um departamento da TAP SA e que atualmente se encontra separado, conforme Figura 2 - Organograma TAP, SGPS, SA. A maioria das bases de dados

Análise dos Sistemas de Avaliação de Performance da TAP Manutenção e Engenharia:
O Tableau de Bord

existentes nestes sistemas foram desenvolvidas através do *software* informático DB2 (Sistema Gerenciador de Banco de Dados Relacionais).

Os sistemas não estão todos interligados, de maneira a que seja possível completar o *tableau de bord* com informação rápida. No entanto, isto é algo que se encontra a ser melhorado, encontrando-se em desenvolvimento um novo sistema de *business intelligence* na TAP SA (designado por “*Galaxy*”), e que irá ser posteriormente adaptado pela TAP M&E. Este sistema está a ser desenvolvido pela unidade MEGASIS e irá permitir recolher informação em todas as bases de dados que se encontram na M&E.

Uma vez que as bases de dados se encontram na mesma linguagem, o relatório será realizado de uma forma mais fácil, arranjando formas de limpar as informações irrelevantes que se encontram nas bases de dados e retirar a informação no formato adequado. Quando estiver implementado este sistema, a M&E terá acesso não só à sua informação, mas também à informação de todas as outras unidades, ficando tudo interligado na mesma cadeia de informação. De acordo com a direção, o “*Galaxy*” irá poupar o trabalho de estar a coligir dados, a processá-los, passando a ter uma informação permanente e com uma flexibilidade que permite efetuar eventuais ajustes de forma bastante simples. A apresentação também será bastante mais visual com indicadores como se fossem manómetros: uma faixa verde a assinalar que o indicador em análise é positivo; e amarelo quando algo se passar. Tal permitirá visualmente identificar de imediato o desvio.

Atualmente a informação necessária para a elaboração dos indicadores do relatório não é obtida da forma mais eficaz, pois é retirada manualmente das diversas bases de dados existentes na M&E e na restante empresa. A implementação do novo sistema permitirá otimizar a forma como é retirada a informação utilizada para a elaboração do *tableau de bord*.

A base de dados do departamento financeiro e do departamento dos recursos humanos é global a toda a empresa, sendo que a ferramenta utilizada é o SAP. Deste modo o departamento de controlo de gestão pode transferir a informação para folhas de Excel, sendo esta posteriormente trabalhada de forma a ser utilizada no relatório final.

Análise dos Sistemas de Avaliação de Performance da TAP Manutenção e Engenharia: O *Tableau de Bord*

Tendo como objetivo a inclusão de indicadores de interesse transversal à M&E, os mesmos são estabelecidos pela direção por forma a serem incluídos no *tableau de bord*.

Apesar de a TAP M&E ser uma das unidades da TAP SA (ver Figura 2 - Organograma TAP, SGPS, SA), a mesma tem total autonomia para decidir sobre qual o sistema de gestão que mais se adequa. A realização do *tableau de bord* não é, pois, uma imposição da TAP SA, sendo a maior parte desta informação para uso próprio da M&E. De acordo com a direção, a TAP SA tem a informação económica, controlo e execução orçamental que é realizada para todo o grupo, existindo, posteriormente um conjunto de indicadores associados a um relatório de gestão mensal de todo o grupo onde constam alguns indicadores da M&E. Tal significa que dos indicadores do *tableau de bord* da M&E, apenas uma parte é utilizada pela TAP SA.

4.6 Resultados da análise do TB

De acordo com o departamento de controlo de gestão a análise recai essencialmente sobre os desvios negativos. Como tal, quando são detetados desvios, estes poderão ser considerados como expectáveis por parte da direção, ou caso contrário poderá ser necessária uma explicação por parte da área respetiva. Quando a direção não fica satisfeita com a justificação que é dada ou com os desvios observados e considera que há ações a serem tomadas, é pedida uma análise mais detalhada para se determinarem as causas do desvio e se apresentarem soluções para ultrapassar o desvio.

O intuito da direção, também, passa por saber o ponto de situação nos diversos ramos de atividade, como por exemplo o nível de inspeções, o número de motores em oficina, o número de componentes em oficina. Para além disso, estes são também os principais indicadores que despertam a atenção da direção na análise do *tableau de bord*.

De acordo com o diretor adjunto a informação fornecida apresenta uma periodicidade mensal e um carácter histórico, pois permite à direção acompanhar a evolução real da atividade em comparação com o previsto no início do período.

Inicialmente a análise da direção incide sobre o resultado operacional e o resultado líquido, passando de seguida para a execução orçamental, nomeadamente nos custos e proveitos nos trabalhos em *hangares* e oficinas, seguidos dos indicadores por atividade tais como, por exemplo, o absentismo. Os indicadores relacionados com a produtividade ajudam a explicar o estado do negócio, sendo os indicadores da fiabilidade da frota de carácter mais técnico.

Todas as reuniões são registadas em atas, ficando registado o envolvimento da direção na necessidade de identificar as causas dos desvios e pedir soluções para os mesmos, tendo em conta que o registo em ata faz parte dos processos que são auditados pelas entidades externas quando são realizadas auditorias no âmbito da atividade de gestão.

Solicitou-se o *tableau de bord* realizado para o ano de 2012 (ver a Figura 7 - *Tableau de Bord 2012 M&E*, onde se observam os custos e proveitos respeitantes ao valor real do ano comparativo de 2011, o objetivo que se expectava atingir em 2012 e, por fim, os montantes reais do ano de 2012). O resultado operacional e líquido correspondem à legenda verde, consistindo em melhores resultados face ao ano comparativo.

4.7 Dificuldades do TB

A maior dificuldade do *tableau de bord*, consiste na sua própria realização, pois trata-se de um processo, ainda, muito trabalhoso na obtenção dos dados. O processo é demorado em resultados das fases que envolve, as quais vão desde a recolha das informações nas diversas bases de dados, até ao transporte da informação para os ficheiros que são depois trabalhados em Excel. A maior dificuldade por parte do departamento do controlo de gestão refere-se à quantidade de trabalho e de tempo despendido para produzir o *tableau de bord* e os respetivos suportes. Tal situação dificulta a existência de tempo para a revisão analítica do *tableau de bord*.

Análise dos Sistemas de Avaliação de Performance da TAP Manutenção e Engenharia:
O Tableau de Bord

O processo envolve não só a apresentação dos “números” nas reuniões, mas também a análise relativa ao período com base num pequeno relatório englobando apenas a informação mais relevante, dada a limitação de tempo já mencionada.

O sistema “*Galaxy*”, futuramente irá permitir combater alguns destes pontos, passando a libertar mais tempo para a realização da revisão analítica, permitindo mais margem de manobra para a recolha de informação de forma diferente.

Dadas as atuais limitações do sistema, os responsáveis pelo controlo de gestão procuram estruturar o processo inerente à preparação do *tableau de bord* através de folhas de Excel. A ideia é retirar informação do sistema no mesmo formato de forma a ser posteriormente trabalhada quase que automaticamente.

Um próximo passo será ao nível de uma hierarquização dos indicadores, identificando claramente aqueles em que a direção deve ter a visão geral do conjunto e depois aqueles que dizem respeito a cada uma das áreas, para a manutenção dos aviões, motores, logística.

Análise dos Sistemas de Avaliação de Performance da TAP Manutenção e Engenharia:
O Tableau de Bord

Figura 7 - Tableau de Bord 2012 M&E

Painel de Controlo ME	Acumulado: Dezembro			Relação ao OBJECTIVO	Relação ao ANO ANTERIOR
	Real 2012	Objectivo	Real 2011		
1 Proveitos Operacionais (mil euro)	290.927	268.172	244.924		
TAP (Transporte Aéreo)	169.110	147.733	135.594	108,5%	118,8%
Terceiros	107.263	114.328	103.078	114,5%	124,7%
Outros	14.554	6.111	6.252	93,8%	104,1%
2 Custos Operacionais (mil euro)	263.178	256.002	235.979		
Pessoal	68.754	77.277	71.958	238,2%	232,8%
Materiais Total	152.736	135.044	117.536	102,8%	111,5%
Materiais TA	94.660	73.192	57.740	89,0%	95,5%
Materiais Terceiros	43.645	50.333	48.824	113,1%	129,9%
Materiais Outros	14.431	11.519	10.971	129,3%	163,9%
Outros	41.688	43.681	46.485	86,7%	89,4%
3 Rácio Proveitos / Materiais					
TA (Transporte Aéreo)	1,79	2,02	2,35	88,5%	76,1%
Terceiros	2,46	2,27	2,11	108,2%	116,4%
4 Resultado Operacional (mil euro)	27.749	12.170	8.945		
Margem Operacional (%)	10,54%	4,75%	3,79%	15,579	18,803
5 Resultado Líquido Total (mil euro)	27.451	11.999	9.795		
Margem Operacional (%)				5,79	6,75
6 Prazo Médio de Recebimento (meses)					
Prazo Médio de Recebimento (meses)				15,452	17,656
7 Produção Total Real (Hh) / Produção Planeada (Hh)	93,50%	100,00%	90,46%		
Produção Total Real (Hh) - Destino	1.433.696	1.533.383	1.397.834	93,5%	103,4%
Transporte Aéreo (Frota+Outros Departamentos TA)	727.021	704.153	707.920	103,2%	102,7%
Terceiros	423.250	543.198	356.829	77,9%	118,6%
Outros	35.749	52.155	43.335	68,5%	82,5%
Gastos Gerais Totais	247.676	233.877	289.750	105,9%	85,5%
Produção GG Próp. (Hh) / Produção Total Real (Hh)	15,50%	13,75%	18,83%	112,7%	82,3%
9 Produção Normal Real (Hh) / Total MOD	1.208	1.237	1.161		
Produção Normal Real (Hh) / Total MOD				97,6%	104,0%
10 Proveito Médio da Hh (Proveitos/Hh)	203	175	175		
Proveito Médio da Hh (TA)	233	210	192	116,0%	115,8%
Proveito Médio da Hh (Terceiros)	253	210	289	110,9%	121,4%
11 VAB / Trabalhador (euro)	50.186	44.772	42.293		
VAB / Trabalhador (euro)				112,1%	118,7%
12 Fiabilidade de Despacho (%)	97,79	98,35	98,49		
A319-100	98,32	98,60	98,86	99,4%	99,3%
A320-200	98,02	98,50	98,75	99,7%	99,5%
A321-200	97,93	98,30	98,35	99,5%	99,3%
A330-200	95,91	97,50	96,81	99,6%	99,6%
A340-300	93,72	96,00	96,21	98,4%	99,1%
13 Actividade					
Engine Shop Visits (motores e módulos)	71	91	60		
TA	18	21	18	78,0%	118,3%
Terceiros	53	70	42	85,7%	100,0%
Componentes	19.070	19.124	19.461		
TA	14.638	13.982	14.552	75,7%	126,2%
Terceiros	4.432	5.142	4.909	99,7%	98,0%
Aviões	384	383	381		
TA	331	322	315	104,7%	100,6%
Light Maintenance Inspections (A Checks)	307	294	286	86,2%	90,3%
Heavy Maintenance Inspections (C / D / IL Checks)	24	28	29	100,3%	100,8%
Terceiros	53	61	66	102,8%	105,1%
Light Maintenance Inspections (A / B Checks)	34	40	55	104,4%	107,3%
Heavy Maintenance Inspections (C / D / IL Checks)	19	21	11	85,7%	82,8%
Total de Pequenas Inspecções (PI)	341	334	341	86,9%	80,3%
Total de Grandes Inspecções (GI)	43	49	40	85,0%	61,8%
14 Total de Trabalhadores - Activos	1.917	1.994	1.933		
Taxa de Absentismo	4,83	4,00	4,26	90,5%	172,7%
15 Valor do Stock	49.665	54.405	55.799		
Valor do Stock				102,1%	100,0%
Taxa de Absentismo				87,8%	107,5%

Legenda

- pior em mais de 10%
- pior entre 5% e 10%
- pior até 5%
- igual ou melhor
- inexistente / não aplicável

Análise dos Sistemas de Avaliação de Performance da TAP Manutenção e Engenharia: O *Tableau de Bord*

Painel de Controlo ME		Cálculo	Fonte de Informação
Proveitos Operacionais (mil euro)	1	Soma das contas abaixo	Sistema SAP-FI - Acesso directo por relatório preformatado
TA (Transporte Aéreo)	2	Conta 9172	"
Terceiros	3	Conta 72	"
Outros	4	Soma das contas: 71 + 73 + 74 + 75 + 9171 + 9173 + 9174 + 9175	"
Custos Operacionais (mil euro)	5	Soma das contas abaixo	Sistema SAP-FI - Acesso directo por relatório preformatado
Pessoal	6	Soma das contas: 62 + 9164	"
Materiais Total	7	Soma das contas abaixo	"
Materiais TA	8	Soma das contas: 613204 + 622321 + 622816	"
Materiais Terceiros	9	Soma das contas: 613201 + 622320	"
Materiais Outros	10	Somas das contas: 6123 + 613202/3 + 622327 + 61320501 + 62232701 + 62	"
Outros	11	Somas das contas: 62 (restante) + 63 + 65 + 66 + 67	"
Rácio Proveitos / Materiais	12	Rácio: 1 / 7	Cálculo directo
TA (Transporte Aéreo)	13	Rácio: 2 / 8	"
Terceiros	14	Rácio: 3 / 9	"
Resultado Operacional (mil euro)	15	Diferença: 1 - 5	Cálculo directo
Margem Operacional (%)	16	Percentagem de cobertura dos Proveitos sobre os Custos (1/5)	"
Resultado Líquido Total (mil euro)	17	Proveitos Totais - Custos Totais = Margem de Contribuição	Cálculo directo
Prazo Médio de Recebimento (meses)	18		Calculado por ME/FC - Descontinuado por inacessibilidade aos "Bancos"
Produção Total Real (Hh) / Produção Planeada	19	Produção Total Real (Hh) / Produção Planeada (Hh)	Sistema CARINA - Módulo WOC - Acesso directo por query
Produção Total Real (Hh) - Destino	20		Sistema CARINA - Módulo WOC - Acesso directo por query
Transporte Aéreo (Frota+Outros Departamentos)	21	Total de Hh trabalhadas para a frota TAP e outros departamentos do TA	"
Terceiros	22	Total de Hh trabalhadas para clientes Terceiros	"
Outros	23	Total de Hh trabalhadas para outros trabalhos não frotas	"
Gastos Gerais Totais	24	Total de Hh trabalhadas em Gastos Gerais Próprios e Interáreas	"
Produção GG Próp. (Hh) / Produção Total Real	25	Produção GG Próp. (Hh) / Produção Total Real (Hh)	Cálculo directo
Produção Normal Real (Hh) / Total MOD	26	Produção Normal Real (Hh) / Total MOD (pessoal MOD médio)	Cálculo directo: MOD obtida do Sistema SAP-RH - Acesso directo por relatório preformatado
Proveito Médio da Hh (Proveitos/Hh)	27	Rácio: 1 / 20	Cálculo directo
Proveito Médio da Hh (TA)	28	Rácio: 2 / 21	Cálculo directo
Proveito Médio da Hh (Terceiros)	29	Rácio: 3 / 22	Cálculo directo
VAB / Trabalhador (euro)	30	Rácio: (17 - 6) / 54	Cálculo directo
Fiabilidade de Despacho (%)	31		Sistema POLARIS - Acesso directo portal ME
A319-100	32		"
A320-200	33		"
A321-200	34		"
A310-300	35		"
A330-200	36		"
A340-300	37		"

Análise dos Sistemas de Avaliação de Performance da TAP Manutenção e Engenharia: O *Tableau de Bord*

Actividade	38		
Engine Shop Visits (motores e módulos)	39	Total de motores e módulos que foram alvo de Shop Visit <i>in house</i> - unidades terminadas	Sistema GEMINI - Fornecedor por ME/MM/PC
TA	40	" - cliente TA	"
Terceiros	41	" - clientes Terceiros	"
Componentes	42	Total de unidades intervencionadas <i>in house</i> - unidades terminadas	Sistema COMET - Acesso directo por query
TA	43	" - cliente TA	"
Terceiros	44	" - clientes Terceiros	"
Aviões	45	Total de grandes e pequenas inspecções (A, B, C, D, IL) realizadas <i>in house</i>	Calculado por ME/MA/PC - Acesso directo folha Excel na rede ME on "Monsanto"/Geral/Planeamento/PLANS.xls
TA	46	" - cliente TA	"
Light Maintenance Inspections (A Checks)	47	" - cliente TA - Pequenas Inspecções (PI)	"
Heavy Maintenance Inspections (C / D / IL Checks)	48	" - cliente TA - Grandes Inspecções (GI)	"
Terceiros	49	" - clientes Terceiros	"
Light Maintenance Inspections (A / B Checks)	50	" - clientes Terceiros - Pequenas Inspecções (PI)	"
Heavy Maintenance Inspections (C / D / IL Checks)	51	" - clientes Terceiros - Grandes Inspecções (GI)	"
Total de Pequenas Inspecções (PI)	52	Total de Pequenas Inspecções (PI): 47 + 50	"
Total de Grandes Inspecções (GI)	53	Total de Grandes Inspecções (GI): 48 + 51	"
Total de Trabalhadores - Activos	54	Total de Trabalhadores Activos - valor médio no período	Sistema SAP-RH - Acesso directo por relatório preformatado
Taxa de Absentismo	55	Rácio entre nº dias de Absentismo / nº de dias úteis no período	Cálculo directo: Dias de Absentismo obtidos do Sistema SAP-RH - Acesso directo por relatório preformatado
Valor do Stock	56	Valor total do Stock de Materiais em Armazém	Calculado por ME/LG - Acesso directo por Query ao Sistema SCORPIUS

Análise dos Sistemas de Avaliação de Performance da TAP Manutenção e Engenharia: O *Tableau de Bord*

<i>Tabelas de Suporte da informação</i>		Cálculo	Fonte de Informação
Controlo Orçamental	57	Mapas de Controlo Orçamental por área	Sistema SAP-FI - Acesso directo por relatório preformatado
Demonstração de Resultados	58	Demonstração de Resultados ME e áreas com actividade considerada negócio	Sistema SAP-FI - Acesso directo por relatório preformatado; Processo de Rateio identificado no SAP
Facturação por Cliente	59	Total facturado por cliente. Engloba Conta 71, 72 e outras, consoante a natureza das vendas e dos proveitos gerados	Sistema CARINA - Módulo AMIS - Acesso directo por query, corrigido em função dos lançamentos efectuados no SAP
Facturação por Mercado	60	Total facturado por mercado. Engloba Conta 71, 72 e outras, consoante a natureza das vendas e dos proveitos gerados	Sistema CARINA - Módulo AMIS - Acesso directo por query, corrigido em função dos lançamentos efectuados no SAP
Facturação por área	61	Total facturado por área, com decomposição por item facturado	Sistema CARINA - Módulo AMIS - Acesso directo por query, corrigido em função dos lançamentos efectuados no SAP
Dívida	62	Mapa da Dívida por cliente e com informação dos prazos	Fornecido por ME/FC
Mão de Obra	63	Produção Total Real (Hh) por área (origem) e actividade (destino)	Sistema CARINA - Módulo WOC - Acesso directo por query
Aproveitamento de Mão de Obra	64	Cálculo de ME/PC. Inclui comparações com a Capacidade real e com quadro médio de MOD	Sistema CARINA - Módulo WOC - Acesso directo por query + SAP-RH - Acesso directo por relatório preformatado.
Prestações Recíprocas	65	Nº de Hh trabalhadas de umas áreas para as outras.	Sistema CARINA - Módulo WOC - Acesso directo por query
Actividade	66	Total de motores/módulos, componentes e inspecções de aviões (unidades terminadas) e comparação com o previsto	Ver itens 39, 42 e 45 + Plano de Produção por área.
Pessoal	67	Quadro de Pessoal activo e não activo por área, com identificação de MOD e MOI.	Sistema SAP-RH - Acesso directo por relatório preformatado
Ausentismo Total	68	Rácio entre nº dias de Ausentismo / nº de dias úteis no período - total de trabalhadores	Cálculo directo: Dias de Ausentismo obtidos do Sistema SAP-RH - Acesso directo por relatório preformatado
Ausentismo MOD	69	Rácio entre nº dias de Ausentismo / nº de dias úteis no período - trabalhadores MOD	Cálculo directo: Dias de Ausentismo obtidos do Sistema SAP-RH - Acesso directo por relatório preformatado
Deslocações em Serviço	70	Nº de dia e valor relativo a deslocações em serviço identificando a causa da deslocação	Fornecido por TPS/RH. Suspenso por falta de fornecimento da informação por parte de TPS/RH.
Materiais por Frota	71	Mapa de Stock de materiais por frota	Acesso directo por Query ao Sistema SCORPIUS
Materiais por Armazém	72	Mapa de Stock de materiais por armazém	Calculado por ME/LG - Acesso directo por Query ao Sistema SCORPIUS
Materiais por Área	73	Mapa de consumo de materiais e serviços subcontratados, por área	Acesso directo por Query ao Sistema SCORPIUS
Investimentos	74	Mapa de controlo da realização dos investimentos face ao planeado	Fornecido por ME/FC
Imobilizado Corpóreo por Equipamento	75	Mapa de Imobilizado Corpóreo por tipo de equipamento	Sistema SAP-FI - Acesso directo por relatório preformatado
Imobilizado por Frota	76	Mapa de Imobilizado Corpóreo por frota	Sistema SAP-FI - Acesso directo por relatório preformatado
Indicadores de Gestão	77	Mapa de Indicadores de Gestão controlados ao abrigo dos Processo de Gestão e constantes do MPS/GES-04-01	Trabalhado por ME/EC. Indicadores fornecidos pelas áreas responsáveis pelo seu cálculo, Objectivos e Real.
Projectos Especiais	78	Folha de controlo dos Projectos Especiais abertos na sequência da identificação de não conformidades	Fornecido por ME/QL

4.8 O *Balanced Scorecard* na M&E

O plano estratégico realizado pelo departamento de controlo de gestão da M&E numa estrutura de *balanced scorecard*, teve como objetivo organizar melhor algumas ideias e interligar a informação causa-e-efeito. Havia uma necessidade de criar um plano estratégico para a atividade, dado que, até ao momento o mesmo era realizado através de análises SWOT. No entanto, os resultados obtidos com o *balanced scorecard* acabaram por não ser os esperados, pois o relatório gerado continha informação bastante vasta, acabando por não ser claro e eficaz para a utilização por parte dos diversos departamentos além da direção. Como tal, este foi o motivo principal, para até à data apenas se ter realizado um *balanced scorecard* (ver Figura 8 - *Balanced Scorecard* M&E).

Conforme referido acima, a principal necessidade da M&E foi redefinir os objetivos, estratégias e futuros acontecimentos. Porém, o *balanced scorecard* também tem uma outra vertente de gestão, para além do plano estratégico. Nomeadamente, a existência dos seus próprios indicadores, não tendo esta vertente sido completamente implementada na M&E. Neste caso, o método utilizado consistiu em tentar-se interligar a filosofia de *balanced scorecard* à informação que a M&E já possuía. Assim, apesar de terem sido criados alguns indicadores, não se pode afirmar que o processo tenha consistido na criação dos mesmos, dado que maioritariamente foram utilizados os que já existiam no *tableau de bord*.

Alguns dos novos indicadores criados através deste processo, acabaram por ser introduzidos no *tableau de bord*, sendo que a maioria destes indicadores dizem respeito a projetos específicos e tinham como objetivo auxiliar a estratégia definida nos mesmos. Cada indicador estava associado a uma ficha de projeto, que continha toda a informação do mesmo, tal como, duração, áreas envolvidas, montante de investimento e a forma de medir a sua eficiência.

A cada três anos, é efetuada uma revisão global do plano estratégico. Futuramente, com o lançamento do “*Galaxy*”, a M&E não põe de parte a ideia de desenvolver novos indicadores ou indicadores de uma forma visual diferente, que possam estar enquadrados no novo sistema.

Análise dos Sistemas de Avaliação de Performance da TAP Manutenção e Engenharia:
O Tableau de Bord

O *balanced scorecard* foi divulgado nos mesmos moldes que o *tableau de bord*. Atualmente, existe uma intenção por parte da M&E de investir num planeamento estratégico, no entanto, a ideia principal não passa por haver uma substituição do *tableau de bord* pelo *balanced scorecard*.

Na figura abaixo (ver a Figura 8 - *Balanced Scorecard* M&E), observa-se o relatório de planeamento estratégico realizado pela M&E para o ano de 2012, no conceito de *balanced scorecard*. Comparativamente ao relatório disponibilizado do *tableau de bord*, encontram-se semelhanças nos indicadores no que respeita essencialmente aos objetivos.

Figura 8 - *Balanced Scorecard* M&E

MAPA ESTRATÉGICO - ME

PERSPECTIVAS	ÂMBITO	OBJECTIVOS	ESTRATÉGIAS	
FINANCEIRA	RENDIBILIDADE	Maximizar a rendibilidade do negócio	Aumentar a venda de serviços com maior margem	
			Explorar "nichos" de mercado	
	Aumentar a quota de clientes terceiros	Obter capacidade financeira para alcançar soluções de maior valor acrescentado		
		Reduzir os custos unitários de produção		
PRODUTIVIDADE	Maximizar a Produtividade	Melhorar a utilização dos activos/meios	Procurar novos Clientes sem limitação de mercados	
			Alargar os serviços prestados aos clientes actuais	
			Garantir a máxima ocupação da capacidade	
CLIENTES	ATRIBUTOS DO SERVIÇO	Ser a opção mais atractiva para a TAP	Modernizar / adequar as infra-estuturas e equipamentos	
			Investir em activos que melhorem a produtividade	
			Garantir o suporte total da frota	
			Garantir a melhor Fiabilidade	
			Garantir o melhor Preço	
	RELACIONAMENTO	Ser uma opção atractiva para o cliente externo	Fidelizar os clientes numa relação de longo prazo	Alargar a gama de serviços técnicos e financeiros oferecidos
				Fornecer opções de manutenção integrada
				Oferecer soluções customizadas de manutenção
				Garantir preço competitivo
				Garantir a consistência do serviço
IMAGEM	Consolidar uma imagem credível e de confiança		Evidenciar um tratamento privilegiado	
			Responder com eficiência às solicitações pontuais e específicas do cliente	
			Garantir o cumprimento dos padrões de serviço contratados	
			Garantir a percepção de satisfação pelo cliente	
			Divulgar a TAP ME internacionalmente	

Análise dos Sistemas de Avaliação de Performance da TAP Manutenção e Engenharia: O *Tableau de Bord*

PROCESSOS INTERNOS	OPERACIONAIS	Optimizar os processos da actividade	Implementar um programa de Melhoria Contínua
		Melhorar a produtividade dos meios humanos	Implementar acções efectivas de controlo
	DE GESTÃO DE FORNECEDORES	Aumentar o valor obtido por cada fornecedor	Implementar acções de reconhecimento dos progressos alcançados
			Criar uma área estratégica de negociação de compras
	DE GESTÃO DE CLIENTES	Aumentar o valor obtido por cada cliente	Procurar parcerias que permitam aumentar a capacidade para o suporte da actividade
			Garantir uma boa concepção e gestão dos contratos
			Garantir um Customer Support atento e com boa formação
	DE INOVAÇÃO	Aumentar as capacidades de produção (capabilities)	Desenvolver o "life time value" do cliente
			Optimizar o processo de facturação e de recebimento
			Explorar permutas de serviço mutuamente vantajosas
			Investir em novos produtos e tecnologias de reparação
	REGULATÓRIOS E SOCIAIS	Melhorar as condições de SHST	Procurar parcerias com ganho tecnológico
Implementar um Sistema de Gestão da Segurança			
Reduzir o nº de acidentes e de incidentes			
Consolidar o Sistema de Gestão da Qualidade			
Reduzir o nº e criticidade de reclamações e não conformidades			
CRESCIMENTO E APRENDIZAGEM	CAPITAL HUMANO	Melhorar a relação com o meio ambiente	
		Implementar um Sistema de Gestão Ambiental	
		Utilizar processos e tecnologias amigas do ambiente	
		Elaborar o estudo prévio para a implementação de um Sistema de Gestão de SHST	
		Garantir a eficiência da comunicação interna	
		Garantir a continuidade da formação específica e geral	
		Fomentar a capacidade de decisão descentralizada (empowerment)	
		Fomentar a formação e rotatividade de quadros	
		Criar um sistema de caminhos de evolução com base no know-how para funções específicas	
		Incentivar a responsabilidade social dos colaboradores	
GESTÃO DA INFORMAÇÃO	Melhorar os sistemas de suporte à produção e de tratamento da informação	Investir em sistemas modernos e user-friendly	
		Criar mecanismos de pesquisa, arquivo e divulgação interna do conhecimento	
INFRAESTRUTURAS	Garantir a adequação e qualidade das áreas de trabalho	Criar um sistema fiável e eficiente de gestão de informação	
		Criar mecanismos que garantam uma eficaz intervenção sobre as infraestruturas	
ORGANIZAÇÃO	Melhorar a comunicação e reforçar o espírito de equipa	Utilizar os meios disponíveis para divulgar a informação pertinente e para promover o envolvimento dos trabalhadores nos projectos	
		Promover uma cultura de Melhoria Contínua	
			Criar um sistema de reconhecimento de boas sugestões

Capítulo 5 - Conclusão

5.1 Síntese do trabalho realizado

Dada a atual conjuntura económica do país, muitas empresas públicas portuguesas foram, ou encontram-se na eminência de serem privatizadas. Perante isto, tornou-se interessante compreender e analisar os sistemas de medição de performance utilizados por empresas públicas de grande dimensão. Durante a última década, vários governos equacionaram a venda do maior grupo nacional de aviação, onde se enquadra a unidade de negócio TAP Portugal - Unidade de Manutenção e Engenharia.

Esta investigação pretende ser um contributo para um melhor entendimento das ferramentas de Contabilidade e Controlo de Gestão - como o *tableau de bord* - nas empresas nacionais, nomeadamente numa empresa de grande dimensão e ainda, clarificar as preferências e utilizações do *tableau de bord* face ao *balanced scorecard*.

Neste contexto, iniciou-se este estudo analisando a literatura existente, procurando-se compreender as origens e evolução do *tableau de bord*, as suas principais características e comparações com o *balanced scorecard* e críticas que lhe têm sido colocadas. O interesse por esta temática deveu-se ao facto de os sistemas de medição de performance utilizados pela TAP M&E estarem associados ao desenvolvimento do *tableau de bord* como ferramenta de controlo de gestão.

Seguindo uma metodologia qualitativa e como método de investigação o estudo de caso, a investigadora através de entrevistas e levantamento documental recolheu toda a evidência de modo à realização do seu estudo, procurando obter respostas para as principais questões de investigação. O *tableau de bord* na TAP M&E funciona essencialmente para a sua direção, ainda que forneça informações potencialmente para todas as áreas. O departamento de controlo de gestão consiste num gabinete de suporte à direção funcionando com base nas informações relevantes das diferentes áreas de negócio da M&E. Nas reuniões mensais, apenas os diretores e os três *controllers* tomam decisões com base na informação fornecida pelo relatório, sendo que estas decisões têm por base os desvios negativos.

O plano estratégico realizado pelo departamento de controlo de gestão da M&E, passou a ser expresso através da elaboração do *balanced scorecard*, este instrumento possibilitou uma melhor organização das ideias e interligação da informação através de relações de causa-e-efeito. A TAP M&E necessitava de um plano estratégico, dado que anteriormente o mesmo era realizado através de análises *SWOT*. O resultado consistia em relatórios muito vastos onde quem os lia, se perdia entre pontos fortes, fracos, oportunidades e fraquezas.

A implementação do *balanced scorecard*, surgiu pela necessidade de criar um plano estratégico que mantivesse organizadas e interligadas as ideias e a informação causa-e-efeito da unidade de negócio, tendo em conta que anteriormente este plano era realizado através de uma análise *SWOT*. No entanto, os resultados obtidos com o *balanced scorecard* ficaram aquém das expectativas iniciais, dado que o relatório gerado era composto por informação demasiado vasta, não sendo claro e eficaz para a utilização por parte dos diversos departamentos além da direção.

5.2 Contributos práticos

O principal contributo deste estudo, consistiu em sistematizar a forma como o *tableau de bord* é utilizado por uma das unidades de negócio de uma das mais importantes organizações para a economia Portuguesa.

O presente estudo permitiu, complementarmente, a investigadora compreender as dificuldades em se adotar o instrumento *balanced scorecard* numa empresa, em que o *tableau de bord* assumiu um papel de relevância no fornecimento de informação à direção.

5.3 Limitações da investigação

Como principais limitações deste estudo reconhece-se a escassez de tempo para avaliar questões mais complexas, visto tratar-se de uma Dissertação de Mestrado. Como segunda principal limitação, a investigadora identifica a dificuldade de agendamento

das entrevistas com os responsáveis da unidade, destacando, no entanto, a prontidão dos mesmos em facultar toda a informação solicitada pela investigadora.

5.4 Sugestão para futuras investigações

Para futuras pesquisas na área da contabilidade de gestão, sugerem-se investigações da utilização da ferramenta *tableau de bord* noutras organizações nacionais e estrangeiras com o intuito de confirmar e desenvolver os contributos decorrentes do presente estudo, sobre as principais vantagens e dificuldades de utilização deste instrumento.

Também se sugere a implementação do *tableau de bord* em empresas de pequena dimensão com o propósito de compreender o sucesso ou insucesso da ferramenta neste tipo de organizações, a expectativa dos gestores face à sua implementação e o estudo dos principais indicadores a incluir.

Por fim, uma última sugestão de investigação diz respeito ao estudo das razões que levaram organizações a não adotar ferramentas como *balanced scorecard*, bem como compreender os motivos por detrás de decisões de implementar este instrumento e posteriormente abandoná-lo.

Bibliografia

Annual Report 2011 - Corporate Governance and Sustainability Report

Apresentação ME-2013. (2012)

Basu, R., Little, C. & Millard, C. 2009. Case study: A fresh approach of the Balanced Scorecard in the Heathrow Terminal 5 project. *Measuring Business Excellence*, 13(4): 22-33.

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

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

Chavan, M. 2009. The balanced scorecard: a new challenge. *Journal of Management Development*, 28(5): 393-406.

Epstein, M. & Manzoni, J. 1997. The balanced scorecard and tableau de bord: Translating strategy into action. *Management Accounting*; 79(2): 28-36.

Epstein, M. & Manzoni, J. 1998. Implementing Corporate Strategy: From Tableaux de Bord to Balanced Scorecards. *European Management Journal* 16(2): 190–203.

Ferreira (2009) publicado em Vieira, R., Major, M. J., & Robalo, R. 2009

Henri, J. 2006. Are your performance measurement systems truly performing? *CMA Management*, 80(7): 31-35.

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

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

Análise dos Sistemas de Avaliação de Performance da TAP Manutenção e Engenharia:
O Tableau de Bord

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

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

Pezet, A. 2009. The history of the french tableau de bord (1885–1975): evidence from the archives. *Accounting, Business & Financial History*, 19(2): 103-125.

Quesado, P., Guzmán, B. & Rodrigues, L. 2012. O Tableau de Bord e o Balanced Scorecard : Uma Análise Comparativa. *Revista de Contabilidade e Controladoria*, 4(2): 128-150.

Rompho, N. 2011. Why the Balanced Scorecard Fails in SMEs: A Case Study. *International Journal of Business and Management*, 6(11): 39-46.

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

Relatório de Gestão dos Transportes Aéreos Portugueses, SA

TAP Portugal: <http://www.tapportugal.com/Info/pt/sobre-tap/companhia/valores-missao>, 6 de janeiro de 2014

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

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

Análise dos Sistemas de Avaliação de Performance da TAP Manutenção e Engenharia:
O Tableau de Bord

ANEXOS

Anexo 1 - Guião de Entrevista

Dados do Entrevistado:

Nome do Entrevistado:

Data:

Início (hora):

Fim (hora):

Questões a desenvolver:

1. Como apareceu o *tableau de bord*? Em que contexto?
2. Quem foram os mentores da sua implementação?
3. Quais os objetivos com a sua implementação?
4. Como era o sistema na altura de implementação e quais os seus propósitos?
5. Quais as principais alterações com a sua evolução?
6. Quem usa as informações do *tableau de bord*?
7. Como é utilizada a sua informação?
8. Que áreas utilizam a sua informação?
9. Como é retirada a evidência para a realização do *tableau de bord*? Em que sistemas?
10. Que tipo de decisões são tomadas com base no *tableau de bord*?
11. Como é divulgado o *tableau de bord*?
12. Quais as principais dificuldades deste sistema?
13. TAP SA impõe a realização do *tableau de bord*?
14. O que esteve por trás da criação do *balanced scorecard*?
15. Porque houve esta tentativa de criação do *balanced scorecard*?
16. Quem teve acesso ao *balanced scorecard*?
17. Porque não se avançou para o seu desenvolvimento?