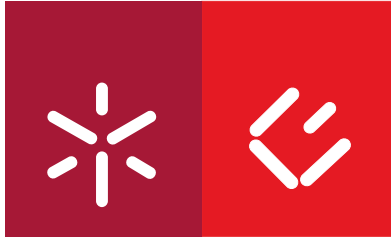


**Universidade do Minho**  
Escola de Economia e Gestão

Agostinha Patricia Silva Gomes

**A Relação entre o Contexto, o Uso de  
Práticas de Medida e Gestão de  
Desempenho e o Desempenho  
Organizacional  
Evidência Empírica no Sector Público**



**Universidade do Minho**

Escola de Economia e Gestão

Agostinha Patricia Silva Gomes

**A Relação entre o Contexto, o Uso de  
Práticas de Medida e Gestão de  
Desempenho e o Desempenho  
Organizacional  
Evidência Empírica no Sector Público**

Tese de Doutoramento  
Doutoramento em Contabilidade

Trabalho efectuado sob a orientação do  
**Professor Doutor João Baptista Carvalho**  
e da  
**Professora Doutora Sílvia Mendes Camões**

Outubro 2010

## DECLARAÇÃO

**Nome:** Agostinha Patrícias Silva Gomes

**Endereço Electrónico:** [pgomes@ipca.pt](mailto:pgomes@ipca.pt)

**Telefone:** 253 80 25 00

**Número do Bilhete de Identidade:** 11445011

**Título da Tese de Doutoramento:**

A Relação entre o Contexto, o Uso de Práticas de Medida e Gestão de Desempenho e o Desempenho Organizacional

**Orientadores:**

Professora Doutor João Baptista Carvalho

Professora Doutora Sílvia Maria Vale Mendes Camões

**Ano de conclusão:** 2010

**Ramo e Área de Conhecimento do Doutoramento:**

Ciências Empresariais, Contabilidade

É AUTORIZADA A REPRODUÇÃO INTEGRAL DESTA TESE/TRABALHO APENAS PARA EFEITOS DE INVESTIGAÇÃO, MEDIANTE DECLARAÇÃO ESCRITA DO INTERESSADO, QUE A TAL SE COMPROMETE;

Universidade do Minho, \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_\_\_

Assinatura: \_\_\_\_\_

A ti Margarida, pelo tempo de ausência,

A ti Ricardo, pelo apoio incondicional,

Aos meus pais, pela pessoa que sou!



## AGRADECIMENTOS

A concretização deste trabalho não teria sido possível sem o apoio, ajuda, orientação, compreensão, acompanhamento e incentivo de várias pessoas e instituições, a quem dirijo agora os meus sinceros agradecimentos.

Primeiro, expresso um sincero e profundo agradecimento aos meus orientadores, Professor Doutor João Carvalho e Professora Doutora Sílvia Mendes. A partilha de conhecimento científico, a sua experiência e sabedoria, bem como o sentido crítico e a objectividade das orientações em muito contribuíram para a qualidade do trabalho que agora se apresenta. Apesar dos diferentes pontos de vista, as sugestões de ambos complementaram-se e enriqueceram o *output* final conseguido. Agradeço todos estes anos de acompanhamento e orientação que, espero, sejam apenas o início de muitos outros projectos, para o bem-estar da investigação em Portugal.

Segundo, aos respondentes do inquérito aplicado no âmbito do projecto COBRA, da responsabilidade do Núcleo de Estudos em Administração e Políticas Públicas (NEAPP) da Universidade do Minho, ao qual esta dissertação está associada. Sem a colaboração destas pessoas e organizações o estudo empírico aqui apresentado não seria exequível. A todos agradeço, profundamente, a disponibilidade e colaboração demonstrada. Ao Tribunal de Contas e à Direcção Geral da Administração e Emprego Público agradeço os dados enviados que permitiram elaborar uma base de dados com a identificação de todas as agências públicas Portuguesas e respectivos endereços para a aplicação do inquérito.

Um agradecimento também à Fundação para a Ciência e a Tecnologia (FCT), pela bolsa individual de apoio à realização da dissertação atribuída entre Janeiro de 2008 e Agosto de 2009, bem como pela possibilidade de transitar, desde Setembro de 2009, para o PROTEC (programa especial de apoio ao doutoramento dos docentes do Ensino Politécnico). Ao IPCA, instituição com quem tenho um vínculo laboral, agradeço a oportunidade para concluir este trabalho de investigação que se revela imprescindível para a continuidade na carreira. Ao NEAPP, agradeço a possibilidade de integrar o projecto COBRA através do qual foi possível recolher os dados necessários ao estudo empírico.

Para além do apoio institucional, a conclusão deste projecto só foi possível com a ajuda e compreensão de um conjunto de pessoas. Particularmente, à minha filha, Margarida, e ao

meu marido Ricardo, pelo tempo que abdiquei da sua companhia e pela atenção que não lhes pude dedicar, em prol da realização deste trabalho. Aos meus pais agradeço os valores e os objectivos de vida que me transmitiram, bem como a oportunidade que me deram de estudar e seguir uma carreira. À minha grande colega e amiga, Professora Maria José Fernandes, agradeço a força e a confiança que depositou em mim ao longo dos últimos anos e o “empurrão” fundamental nesta fase final do projecto. À Sara, amiga de longos anos, agradeço a amizade e sinceridade bem como as palavras de força e confiança. Ainda à Manuela Costa, pela proximidade nestes últimos dois anos, com quem partilhei muitas angústias e dúvidas. Agradeço, de uma forma geral, a todos os colegas e funcionários do IPCA com quem tive a oportunidade de partilhar este projecto.

A lista seria extensa se pudesse expressar os meus agradecimentos a todos os que de alguma forma contribuíram para concluir esta dissertação. Por isso, agradeço a toda à minha família e amigos e a todos os que me acompanharam ao longo deste tempo, a quem peço a compreensão pelos momentos de ausência.

A todos muito obrigado!

## RESUMO

Esta dissertação aborda o tema da medida e gestão de desempenho numa perspectiva multidimensional. O objectivo central consiste em perceber as relações destas práticas de contabilidade e controlo de gestão com o contexto cultural e ambiental, bem como os seus efeitos no desempenho organizacional. Pretende-se contribuir para conhecer estas relações no sector público, onde a investigação desenvolvida até à data é muito limitada. Os pressupostos teóricos assentam numa abordagem complementar entre a teoria da contingência e da economia, por um lado, e a teoria institucional (na perspectiva do isomorfismo) por outro. Esta abordagem complementar permitiu obter uma melhor compreensão acerca do papel das práticas de medida e gestão de desempenho na melhoria dos níveis de desempenho das organizações do sector público.

Baseado nos dados recolhidos através da aplicação de um inquérito por questionário a toda a população de agências públicas Portuguesas, entre Outubro de 2009 e Maio de 2010, investigou-se até que ponto as agências da amostra usam sistemas de controlo e de gestão, como as medidas de desempenho e as técnicas de gestão, de forma a promover o desempenho organizacional. Os resultados mostram que as agências mais orientadas para os postulados da NPM desenvolvem estas práticas com maior extensão e evidenciam ter uma maior capacidade para melhorar o seu desempenho. Por outro lado, obteve-se evidência empírica em relação ao efeito positivo das práticas de controlo estudadas no desempenho organizacional (nas várias vertentes). Em relação ao contexto cultural, designadamente o foco nos clientes/objectivos e a capacidade de inovação, existem indícios que apontam para a sua influência positiva e significativa no desempenho organizacional. Encontrou-se maior evidência empírica acerca do efeito moderador da orientação para os clientes/objectivos no desempenho individual e no alcance dos objectivos organizacionais, quando as agências usam medidas e técnicas de gestão interna com maior extensão. Em relação à capacidade de inovação, encontraram-se alguns resultados inconclusivos que apelam ao aprofundamento desta relação em estudos futuros.

Por fim, a influência do ambiente externo revelou ser determinante no uso das medidas de desempenho (mas insignificante no uso das técnicas de gestão alinhadas com o desempenho), o que apoia as expectativas formuladas. A ausência de impacto no desempenho, quando as práticas de controlo são usadas em contextos altamente institucionalizados, mostra alguma evidência da perspectiva do isomorfismo.





## ABSTRACT

This thesis addresses the topic of performance measurement and management in a multidimensional perspective. The central goal is to understand the relationships among management accounting and control practices and the cultural and environmental variables as well as their effects on organizational performance. It is intended to help further understand these relations in the public sector, where developed empirical research is very limited. The theoretical assumptions are based on a complementary approach between the contingency theory and economics on the one hand, and institutional theory (isomorphism) on the other. This complementary approach allowed for a better understanding of the role of performance measurement and management practices to promote performance in public sector organizations.

Based on data collected using a questionnaire survey of the entire population of Portuguese public agencies, between October 2009 and May 2010, we investigate the extent to which our agencies use control and management systems in order to improve performance, like performance measures and measurement techniques. Our empirical results show that agencies more oriented to the NPM postulates develop these practices with a greater extent, and will have a better performance, than other agencies. On the other hand, we found empirical evidence regarding the positive effect of performance measurement and management practices on different approaches of organizational performance.

About the cultural context, such as citizens/goals focus and the capacity to innovate, we found some empirical evidence about its positive influence on the organizational performance. A greater evidence were found about the moderated effect of the citizens/goals focus on the individual performance as well on the goals achievements, when agencies use performance measures and internal management techniques with a greater extent. In relation to the capacity to change, we found some inconclusive results which call for further research into this relationship.

Finally, we find evidence on the influence of external environment in the use of performance measures (but not on the use of management techniques) that lends support for our expectations. The insignificant impact on performance when these techniques are used in highly institutionalized agencies supports propositions of the institutional theory (in the isomorphism perspective).



## ÍNDICE DE CONTEÚDOS

AGRADECIMENTOS.....	v
RESUMO .....	vii
ABSTRACT .....	ix
ÍNDICE DE CONTEÚDOS.....	xi
ÍNDICE DE QUADROS E FIGURAS.....	xiii
LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS .....	xv
CAPÍTULO 1 - INTRODUÇÃO .....	1
1.1 Enquadramento.....	3
1.2 Objectivos e Perguntas de Investigação.....	5
1.3 Relevância e Motivação.....	7
1.4 Contributos.....	8
1.5 Estrutura da Dissertação .....	9
PARTE I – CONTRIBUTOS TEÓRICOS.....	13
CAPÍTULO 2 - PARADIGMAS E PERSPECTIVAS DE INVESTIGAÇÃO EM CONTABILIDADE DO SECTOR PÚBLICO.....	15
2.1 Introdução .....	17
2.2 Evolução da Investigação em Contabilidade do Sector Público.....	19
2.3 Paradigmas e Perspectivas de Investigação em Contabilidade.....	25
2.4 Comentários Finais .....	45
CAPÍTULO 3 - MEDIDA E GESTÃO DE DESEMPENHO: SUA UTILIDADE PARA O SECTOR PÚBLICO.....	47
3.1 Introdução .....	49
3.2 Abordagem Multidimensional da Medida de Desempenho .....	52
3.3 Medidas, Iniciativas e Modelos Adoptados no Contexto Internacional .....	61
3.4 Limitações e Constrangimentos .....	67
3.5 Comentários Finais .....	69
CAPÍTULO 4 - PRÁTICAS DE MEDIDA E GESTÃO DE DESEMPENHO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA PORTUGUESA .....	71
4.1 Introdução .....	73
4.2 Técnicas de Medida e Gestão de Desempenho em Ascensão no Sector Público.....	74
4.3 Iniciativas, Reformas e Práticas introduzidas na Administração Pública Portuguesa.....	77
4.4 Comentários Finais .....	96
PARTE II – ANÁLISE EMPÍRICA .....	99
CAPÍTULO 5 – DESENVOLVIMENTO DAS HIPÓTESES DE INVESTIGAÇÃO .....	101

5.1 Introdução .....	103
5.2 Perspectivas Teóricas de Suporte.....	104
5.3 Hipóteses de Investigação.....	109
CAPÍTULO 6 – METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO .....	121
6.1 Dados.....	123
6.2 Amostra .....	125
CAPÍTULO 7 - INSTRUMENTOS DE MEDIDA E DESCRIÇÃO DOS DADOS.....	131
7.1 Introdução .....	133
7.2 Estrutura Interna e a <i>New Public Management</i> .....	133
7.3 Cultura Organizacional e Ambiente Externo.....	136
7.4 Práticas de Medida e Gestão de Desempenho .....	141
7.5 Desempenho Organizacional.....	151
7.6 Notas Finais .....	156
CAPÍTULO 8 – O CONTEXTO, O USO DE MEDIDAS DE DESEMPENHO E SEUS EFEITOS NO DESEMPENHO ORGANIZACIONAL .....	157
8.1 Introdução .....	159
8.2 Especificação do Modelo Empírico.....	159
8.3 Análise de Resultados.....	164
8.4 Discussão dos Resultados e Conclusões.....	174
CAPÍTULO 9 – O CONTEXTO, O USO DE TÉCNICAS DE GESTÃO DE DESEMPENHO E SEUS EFEITOS NO DESEMPENHO ORGANIZACIONAL.....	179
9.1 Introdução .....	181
9.2 Especificação do Modelo Empírico.....	182
9.3 Análise de Resultados.....	186
9.4 Discussão dos Resultados e Conclusões.....	198
9.5 Conclusões Gerais do Estudo Empírico .....	201
CAPÍTULO 10 – CONCLUSÕES GERAIS, LIMITAÇÕES DO ESTUDO E PISTAS PARA INVESTIGAÇÃO FUTURA .....	207
10.1 Conclusões Gerais.....	209
10.2 Principais Limitações do Estudo .....	214
10.3 Pistas de Investigação Futura .....	216
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....	219
APÊNDICES.....	237
Apêndice nº 1: Lista de Agências Públicas Portuguesas, por Ministério.....	239
Apêndice nº 2: Taxa de Resposta por Tipo de Agência e por Ministério .....	243

## ÍNDICE DE QUADROS E FIGURAS

### QUADROS

Quadro 2.1: Tipos de <i>Accountability</i> e Respective Instrumentos de Contabilidade .....	21
Quadro 2.2: Variáveis Contextuais Relevantes para o Sector Público .....	31
Quadro 2.3: Modelo de Reforma do Sistema de Contabilidade Pública de Lüder (2002) .....	42
Quadro 2.4: Análise Comparativa Internacional dos Factores Determinantes do Processo de Reforma de Gestão e da Contabilidade Pública .....	44
Quadro 3.1: Sector Público vs Sector Privado: Principais Diferenças .....	53
Quadro 3.2: Propósitos e Tipos de Utilização dos Sistemas de Medida de Desempenho.....	56
Quadro 3.3: Iniciativas e Modelos de Medida de Desempenho Adoptados no Contexto Internacional .....	66
Quadro 3.4: Principais Limitações no Desenvolvimento dos Sistemas de Medida de Desempenho ...	69
Quadro 4.1: Categorização das Técnicas de Gestão de Desempenho .....	75
Quadro 4.2: Iniciativas e Medidas da Reforma da Gestão Pública em Portugal.....	81
Quadro 4.3: Síntese das Iniciativas de Controlo, Medida e Gestão de Desempenho.....	91
Quadro 4.4: Critérios de Avaliação do Grau de Excelência dos Serviços .....	94
Quadro 5.1: Investigação Empírica sobre Medida e Gestão de Desempenho no Sector Público.....	107
Quadro 6.1: Caracterização da Amostra por Tipo de Agência .....	129
Quadro 6.2: Caracterização da Amostra por Área Política.....	130
Quadro 7.1: Indicadores da Variável NPM .....	135
Quadro 7.2: Associação entre o Tipo de Agência e a NPM .....	136
Quadro 7.3: Indicadores da Cultura Organizacional .....	137
Quadro 7.4: Indicadores da Influência/Incerteza do Ambiente Externo .....	138
Quadro 7.5: Análise Factorial das Variáveis Ambiente e Cultura.....	140
Quadro 7.6: Estatísticas Descritivas dos Factores de Mensuração do Ambiente e da Cultura.....	141
Quadro 7.7: Processo de Definição e Especificação dos Objectivos .....	143
Quadro 7.8: Uso de Indicadores de Desempenho .....	144
Quadro 7.9: Uso de Técnicas de Gestão de Desempenho .....	146
Quadro 7.10: Base do Sistema de Orçamento e de Contabilidade .....	147
Quadro 7.11: Análise Factorial das Medidas e Técnicas de Desempenho.....	148
Quadro 7.12: Estatísticas Descritivas dos Factores de Mensuração das Medidas e Técnicas .....	149
Quadro 7.13: Uso da Informação de Desempenho para Diferentes Propósitos .....	151
Quadro 7.14: Indicadores do Desempenho Organizacional .....	153
Quadro 7.15: Estatísticas Descritivas dos Factores do Desempenho Organizacional.....	156

Quadro 8.1: Especificação do Modelo Empírico .....	163
Quadro 8.2: Correlações de <i>Spearman</i> entre as Variáveis Dependentes e Independentes.....	166
Quadro 8.3: Resultados da Análise de Regressão: Efeitos Directos no Desempenho .....	168
Quadro 8.4: Resultados da Análise de Regressão com Efeitos Moderadores .....	173
Quadro 9.1: Descrição dos Indicadores que Compõem as Técnicas de Desempenho .....	183
Quadro 9.2: Especificação do Modelo Empírico .....	185
Quadro 9.3: Correlações de <i>Spearman</i> entre as Variáveis Dependentes e Independentes.....	187
Quadro 9.4: Resultados da Análise de Regressão: Efeitos Directos no Desempenho Organizacional	191
Quadro 9.5: Resultados da Análise de Regressão: Efeitos Moderadores no Desempenho, considerando as Técnicas de Gestão da Qualidade.....	195
Quadro 9.6: Resultados da Análise de Regressão: Efeitos Moderados no Desempenho, considerando as Técnicas de Gestão Interna .....	197

## FIGURAS

Figura 2.1: Perspectivas de Investigação Determinantes na Explicação da Escolha Pública .....	34
Figura 2.2: Estrutura do Modelo de Reforma de Gestão Pública de Pollitt e Bouckaert (2004) .....	36
Figura 2.3: Estrutura do Estado e a Natureza do Poder Executivo .....	38
Figura 3.1: Abordagem Multidimensional da Medida de Desempenho .....	60
Figura 4.1: Análise Comparativa do POCP com os Planos Sectoriais .....	86
Figura 4.2: Estrutura da Definição e Avaliação dos Objectivos no âmbito do SIADAP .....	90
Figura 4.3: Instrumentos de Apoio à Elaboração do Relatório de Actividades.....	95

## **LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS**

AD – Administração Directa

AI – Administração Indirecta

AP – Administração Pública

AICPA - American Institute of Certified Public Accountants

EPE – Entidade Pública Empresarial

FASB – Financial Accounting Standards Board

GASB – Governmental Accounting Standards Board

GPRA - Government Performance and Results Act

IES – Instituições de Ensino Superior

IFAC - International Federation of Accountants

IMA – Institute of Management Accountants

INTOSAI - International Organization of Supreme Audit Institutions

IPSASB – International Public Sector Accounting Standards Board

NPM – New Public Management

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

POCP – Plano Oficial de Contabilidade Pública

PRACE – Programa de Reestruturação da Administração Central do Estado

QUAR – Quadro de Avaliação e Responsabilidade

RAFE – Reforma Administrativa e Financeira do Estado

SIADAP – Sistema Integrado de Avaliação de Desempenho da Administração Pública

SIMPLEX - Programa de Simplificação Administrativa e Legislativa





## **CAPÍTULO 1 - INTRODUÇÃO**



## **CAPÍTULO 1 - INTRODUÇÃO**

### **1.1 Enquadramento**

Esta dissertação pretende contribuir para compreender o uso de práticas de medida e de gestão de desempenho no sector público, onde a investigação empírica realizada é escassa comparativamente ao sector privado. Após o paradigma da *New Public Management* (NPM), desde os anos 80, assistiu-se à introdução de um conjunto de reformas com vista à melhoria dos níveis de eficiência, eficácia e qualidade dos serviços públicos. Os incentivos baseados no desempenho fazem parte da linguagem da NPM e pretendem aplicar os conceitos da teoria da agência, bem como adaptar as práticas da gestão privada à governação pública (Newberry e Pallot, 2004).

Os postulados da NPM caracterizam-se, essencialmente, pelo maior foco nos resultados, maior delegação de poderes e descentralização das unidades, fortalecimento da *accountability* e do controlo, maior orientação para os clientes/cidadãos e a introdução de mecanismos de mercado no sector público (Hood, 1991 e 1995; Yamamoto, 1999). A ênfase é colocada na medida do desempenho das organizações públicas, especialmente ao nível das unidades, e na necessidade de tornar os gestores responsáveis pelos resultados alcançados (Humphrey *et al.*, 1993; Osborne e Gaebler, 1993; Olson *et al.*, 2001; Robinson, 2003; Budding, 2004; Hookana, 2008).

Em consequência, a mudança do sistema de informação contabilística tornou-se inevitável (Broadbent, 1999; Lapsley, 1999; Brignall e Modell, 2000; Lapsley e Pong, 2000; ter Bogt e van Helden, 2000; Mir e Rahaman, 2007; ter Bogt, 2008; Hookana, 2008), nomeadamente na evolução para a contabilidade e o orçamento baseados no princípio do acréscimo (Robinson, 1998; Brusca e Condor, 2002; Benito e Brusca, 2004; Lye *et al.*, 2005; Reginato, 2008), para a medida de desempenho numa perspectiva multidimensional (ver por exemplo, Ballantine *et al.*, 1998; Brignall e Modell, 2000; Modell, 2001; Cavaluzzo e Ittner, 2004; Laegreid *et al.*, 2006; Verbeeten, 2008; Arnaboldi e Azzone, 2010) e para a auditoria do desempenho (Johnsen *et al.*, 2001; Gendron *et al.*, 2007; Skaerbaek, 2009).

O desenvolvimento de práticas de medida e gestão de desempenho, orientadas para os resultados e para a qualidade é uma consequência destas reformas. Estas medidas são adaptadas do sector privado para o contexto da gestão pública como forma de melhorar o

processo de tomada de decisão das organizações, bem como torná-las mais responsáveis e transparentes perante o conjunto diversificado de *stakeholders* (Mayston, 1985; Johnsen, 2001 e 2005; Modell, 2001; Robinson, 2003; Budding, 2004; Bovens, 2005; Cunningham e Harris, 2005).

A nível internacional, várias organizações profissionais têm promovido iniciativas no sentido de alargar o âmbito e o conteúdo do relato de informação das entidades do sector público, com vista à promoção da *accountability*. A introdução de medidas financeiras e não financeiras, alinhadas com o desempenho da actividade pública constitui a principal iniciativa defendida pelos principais organismos, como o *Governmental Accounting Standards Board (GASB)*, o *Financial Accounting Standards Board (FASB)* e o *International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)*.

Por outro lado, embora com ritmos diferentes, vários países da OCDE têm desenvolvido iniciativas e modelos com vista à introdução de práticas de medida e gestão de desempenho. Apesar de a literatura evidenciar algum avanço dos países Anglo-Saxónicos nesta matéria (Pina e Torres, 2003; Cortes, 2006; Sterck *et al.*, 2006, Reginato, 2008), o fenómeno da globalização e da internacionalização tem reduzido estas assimetrias (Granlund e Lukka, 1998). Por exemplo, países como a Suécia, a Finlândia e a Holanda encontram-se num período de transição com importantes mudanças introduzidas nos últimos 10 anos (Pollitt e Bouckaert, 2004). Portugal, estando num período de transição na adopção da NPM, tem revelado também uma grande preocupação em introduzir estas matérias na agenda política (Araújo 2001; Corte-Real, 2008; Araújo e Branco, 2009).

Todavia, a implementação de sistemas sofisticados de contabilidade de gestão não garantem, por si só, o uso da informação para os diferentes propósitos, bem como a melhoria no desempenho organizacional (Carruthers, 1995; Geiger e Ittner, 1996; Anderson e Young, 1999; Cavaluzzo e Ittner, 2004). Alguns estudos abordam o desenvolvimento destas práticas como resposta às pressões institucionais e legais, no âmbito da teoria institucional (ver por exemplo, Brignall e Modell, 2000; Modell, 2001 e 2009; Rautiainen, 2010). Outros investigadores, no âmbito da teoria da contingência, enfatizam a necessidade de desenhar estes sistemas de informação de acordo com o contexto cultural e ambiental e a estrutura organizacional, numa perspectiva complementar (ver por exemplo, Abernethy e Lillis, 2001; ter Bogt, 2004; Budding, 2004; Cavaluzzo e Ittner, 2004; Dooren, 2005; Laegreid *et al.*, 2006

e 2007; Verbeeten, 2008; e Johansson e Siverbo, 2009). Ou seja, apesar do contexto de reforma ser comum às várias organizações, é necessário compreender como é que as práticas contabilísticas e de gestão são introduzidas nas rotinas e procedimentos organizacionais de forma diferente (Oliver, 1991). No âmbito da teoria da contingência, prevê-se que o processo de mudança organizacional seja variável, mesmo quando estas reformas são introduzidas coercivamente e não voluntariamente (Oliver, 1991; Johnsen, 2005). Assim, a cultura organizacional e os factores contextuais podem ser determinantes neste processo de mudança organizacional.

Apesar dos objectivos da NPM assentarem na modernização administrativa, continua a ser questionada a eficácia e o sucesso das suas iniciativas na melhoria da gestão pública (Pollitt, 2000; Olson *et al.*, 2001; Lapsley, 2008 e 2009). Como refere Lapsley (2008), o paradigma da NPM, centrado no objectivo de eficiência, eficácia e economia, continua a ser severamente contestado. É neste contexto que a investigação em contabilidade pública, centrada unicamente nos pressupostos da teoria económica, se revela insuficiente tendo originado a necessidade de um novo paradigma de investigação (Broadbent, 1999; Lapsley e Pallot, 2000; Modell, 2001), à semelhança do que tem acontecido na investigação direccionada para o sector privado (Scapens, 1994; Burns e Scapens, 2001; Ryan *et al.*, 2002).

Nos últimos 10 anos, assistiu-se a uma evolução significativa na investigação realizada sobre a medida de desempenho no sector público (van Helden *et al.*, 2008; Modell, 2009). Todavia, muitas dúvidas existem ainda relativamente ao sucesso destas medidas no desempenho organizacional, bem como sobre o modo como as organizações respondem perante o mesmo contexto de reforma e pressões superiores. Por outro lado, é necessário desenvolver mais investigação sobre as interdependências do desenho organizacional no sector público (Abernethy e Lillis, 2001). Ou seja, como é que o contexto cultural e ambiental, bem como a estrutura organizacional determinam as práticas de medida e gestão de desempenho adoptadas, bem como os seus efeitos no desempenho organizacional. Este trabalho de investigação pretende contribuir para a clarificação destas questões no sector público.

## **1.2 Objectivos e Perguntas de Investigação**

Apesar do sector privado se revelar pioneiro no desenvolvimento de iniciativas para medir e gerir o desempenho, é notável o esforço desenvolvido no sector público, de forma a

promover a *accountability* e a melhorar o processo de tomada de decisões. No âmbito do sector público Português, à semelhança do processo de reforma seguido noutros países, têm sido adoptadas iniciativas, nos últimos 20 anos, que visam generalizar e normalizar o uso das práticas de medida e gestão de desempenho (como por exemplo, a reforma da contabilidade pública na década de 90, e a introdução do Sistema Integrado de Avaliação de Desempenho na Administração Pública – SIADAP, em 2007).

Embora existam pressões institucionais que afectam as organizações públicas em geral, partilha-se da opinião de Oliver (1991) que elas reagem de forma diferente de acordo com o contexto cultural e ambiental em que operam. É no seguimento desta linha de pensamento que vários investigadores, desde há muito tempo, apelam ao desenvolvimento de investigação empírica que aprofunde estas relações e o seu impacto no desempenho organizacional (Drazin e Van de Ven, 1985; Scott, 1987; Gresov, 1989, Gupta *et al.*, 1994), numa perspectiva teórica complementar entre a teoria da contingência e a teoria institucional.

Partindo de uma abordagem teórica complementar, os objectivos desta dissertação passam por (1) compreender como é que as agências públicas Portuguesas têm adoptado estas inovações contabilísticas, (2) como têm reagido às pressões coercivas para as adoptar, (3) que factores determinam as divergências no uso destas práticas, (4) que efeitos têm no desempenho organizacional e (5) de que modo o ajustamento destas práticas com o contexto cultural e ambiental conduz a melhorias no desempenho. Ou seja, embora seja possível existir alguma normalização, a teoria da contingência baseia-se no pressuposto de que as organizações adoptam essas inovações de forma diferente em função do contexto em que operam.

Assim, mesmo enfrentando as mesmas pressões institucionais, pretende-se explicar as divergências no uso das práticas de medida e gestão de desempenho nas agências públicas, bem como os efeitos das medidas de desempenho e das técnicas de gestão na melhoria do desempenho organizacional. Por outro lado, pretende-se explorar os factores moderadores do contexto cultural e ambiental no efeito dos sistemas de medida no desempenho organizacional. Com base nos objectivos propostos para esta dissertação, pretende-se compreender as divergências no uso as práticas de medida e gestão de desempenho entre as agências públicas Portuguesas, e a forma como estas afectam o seu desempenho. Deste

modo, as perguntas de investigação de base ao estudo empírico desenvolvido são as seguintes: (1) Qual o nível de desenvolvimento das práticas de medida e gestão de desempenho nas agências públicas Portuguesas? (2) Que factores determinam as divergências na extensão com estas práticas se encontram desenvolvidas? (3) Até que ponto o uso de sistemas de medida e de técnicas de gestão de desempenho contribuem para o sucesso e a melhoria do desempenho organizacional? (4) Que factores do contexto cultural e ambiental moderam o efeito do uso destas práticas no desempenho? E, (5) até que ponto diferentes práticas estão alinhadas com diferentes vertentes do desempenho organizacional?

### **1.3 Relevância e Motivação**

A grande lacuna existente na investigação em contabilidade pública relativamente à medida e gestão de desempenho justifica a relevância do tema abordado nesta dissertação. Durante a fase de revisão de literatura constatou-se que a investigação em contabilidade e controlo de gestão se encontra bastante desenvolvida no sector privado, com vários estudos empíricos desenvolvidos na base da teoria da contingência, e publicados em revistas de topo como a *Accounting, Organizations & Society*, a *Management Accounting Research*, *The European Accounting Review*, entre outras (ver por exemplo, Perera *et al.*, 1997; Chenhall e Langfield-Smith, 1998; Chenhall, 2003 e 2007; Said *et al.*, 2003; Malina e Selto, 2004; Widener, 2006; Burney e Widener, 2007; Hartmann *et al.*, 2010). Entre os estudos revistos no sector público são muito poucos aqueles que investigam as relações entre o uso destas práticas de controlo e o contexto em que elas operam, e os efeitos destas relações no desempenho organizacional (algumas excepções são os estudos de Abernethy e Lillis, 2001; Cavaluzzo e Ittner, 2004; Pizzini, 2006; Verbeeten, 2008). Face ao contexto de modernização que se instalou no período pós NPM, bem como a forte pressão para a melhoria dos níveis de eficiência, eficácia e qualidade das organizações públicas, revela-se fundamental desenvolver estas perspectivas de investigação também no sector público.

Associado a estes factores, há uma motivação específica no desenvolvimento deste trabalho que tem a ver com o facto de Portugal se encontrar numa fase de transição na adopção da NPM. Esta constituiu uma motivação forte para querer investigar este tema no sector público Português, em especial nas agências públicas que representam um sector pouco estudado a nível internacional. Assim, há uma motivação forte para contribuir para o



desenvolvimento da investigação em contabilidade pública, por um lado, e para se conhecer melhor a realidade das agências públicas do nosso país, por outro.

Uma motivação mais genérica tem a ver com o contexto de crise global que se vive actualmente na generalidade dos países da OCDE, nomeadamente o Reino Unido, a Alemanha, a França, Portugal e Espanha. O elevado peso da máquina do Estado na economia, e a falta de controlo, de transparência e de *accountability* relativamente à actividade dos governos, tem sido fortemente contestada numa época em que a pressão para a redução da despesa pública e o controlo orçamental é brutal. As práticas de gestão privada com vista ao aumento do controlo e à melhoria da *accountability* ganham importância em alturas de crise global como esta, em que a função do Estado é questionada por inúmeras razões.

#### **1.4 Contributos**

O estudo de investigação desenvolvido nesta dissertação pretende contribuir para o conhecimento científico em diversas perspectivas. Primeiro, pretende-se contribuir para a investigação em contabilidade e controlo de gestão, baseada numa abordagem teórica complementar, com evidência empírica no sector público. A investigação realizada sobre os efeitos das práticas de medida e gestão de desempenho no desempenho organizacional, bem como os factores culturais e ambientais que moderam esse efeito, contribui para colmatar a falta de evidência empírica no sector público, quando a investigação no sector privado tem evoluído de forma significativa.

Segundo, a evidência empírica obtida nas agências públicas Portuguesas visa contribuir para alargar o estudo a um sector ainda pouco explorado (os estudos de Cavaluzzo e Ittner, 2004; Laegreid *et al.*, 2006 e 2007; e de Verbeeten, 2008, constituem algumas excepções), contrariamente ao sector do governo local que tem sido preferido pelos investigadores (ver por exemplo, ter Bogt e van Helden, 2000; Kloot e Martin, 2000; ter Bogt, 2001, 2003, 2004 e 2008; Jackson e Lapsley, 2003; van Helden e Tillema, 2005; Johansson e Siverbo, 2009). Por outro lado, a investigação apresentada contribui para conhecer melhor a realidade do sector público Português, na medida em que constitui o primeiro estudo desta natureza aplicado às agências públicas do nosso país.

Terceiro, a complementaridade entre diferentes abordagens teóricas, nomeadamente a teoria da contingência e a teoria institucional, contribui para clarificar alguns resultados de investigações prévias sobre o papel instrumental ou simbólico das medidas de desempenho no sector público. A regulamentação em vigor, com vista à normalização do desenvolvimento de práticas de medida e gestão de desempenho, não impede que o contexto cultural e interno de cada agência determine a forma como elas respondem a essas pressões. Este trabalho traz importantes contributos nesta matéria e reforça a importância da complementaridade entre as duas abordagens, para uma melhor clarificação dos efeitos destas práticas no desempenho organizacional.

O desenvolvimento de um modelo de regressão moderador constitui o quarto contributo. Pelo que se sabe até à data, este é o primeiro estudo realizado no sector público que explora o efeito moderador do contexto cultural e ambiental no desempenho organizacional.<sup>1</sup> Como referem Bisbe e Otley (2004), um importante contributo de um trabalho de investigação desta natureza é a discriminação dos efeitos directos, indirectos e moderadores no desempenho organizacional como resultado da relação entre o contexto e a estrutura. Neste estudo foi feita uma complementaridade entre os efeitos directos e moderadores, constituindo uma inovação de investigação no sector público (alguns estudos como os de Gupta *et al.*, 1994; Abernethy e Lillis, 2001; e Verbeeten, 2008 analisaram os efeitos directos e indirectos no desempenho).

Por fim, o uso de uma perspectiva multidimensional de desempenho, baseada numa abordagem holística, responde à necessidade de incorporar diferentes vertentes do desempenho organizacional de forma a contemplar os interesses divergentes dos vários *stakeholders*.

## **1.5 Estrutura da Dissertação**

Com base nos objectivos de investigação propostos estruturou-se a dissertação em duas partes. A Parte I é composta por três capítulos, onde se faz o enquadramento teórico do tema e a revisão de literatura existente. A Parte II é composta por cinco capítulos onde se desenvolvem as hipóteses de investigação, explica-se a metodologia de investigação

---

<sup>1</sup> Os estudos de Abernethy e Lillis (2001), Cavaluzzo e Ittner (2004) e Verbeeten (2008) também testaram o efeito do uso de medidas de desempenho no desempenho no sector público. Contudo, basearam-se em pressupostos e efeitos teóricos diferentes. Cavaluzzo e Ittner (2004) estudaram apenas os efeitos directos no desempenho, enquanto Abernethy e Lillis (2001) e Verbeeten (2008) desenvolveram um modelo estrutural de equações (*structural equation model*) e não um modelo moderador.

utilizada, procede-se à análise dos dados e à discussão dos resultados empíricos obtidos. Dedicou-se ainda um capítulo para a introdução dos trabalhos e outro para a apresentação das conclusões gerais da dissertação.

Após o capítulo que introduz os trabalhos de investigação a desenvolver, segue-se o segundo capítulo que introduz os contributos teóricos e a revisão de literatura. Neste capítulo identificam-se os paradigmas de investigação dominantes em contabilidade, e a sua evolução nos últimos 30 anos, abordam-se as perspectivas de investigação mais utilizadas na investigação em contabilidade do sector público e a correspondente mudança na metodologia de investigação, no período pós NPM. É feita ainda referência aos aspectos conceptuais a considerar na investigação em contabilidade pública, numa perspectiva comparativa internacional, nomeadamente o sistema económico, político e social vigente em cada país.

O terceiro capítulo apresenta os conceitos fundamentais sobre a medida e a gestão de desempenho no âmbito da literatura em contabilidade e controlo de gestão, onde se destaca a ambiguidade da medida do desempenho em ambientes mais complexos e incertos e os principais constrangimentos enfrentados no contexto político-administrativo. O papel das organizações profissionais no impulso ao desenvolvimento dos sistemas de medida, bem como as principais iniciativas adoptadas no contexto internacional são também apresentados neste capítulo.

As reformas de gestão pública e as iniciativas adoptadas no contexto do sector público Português, nos últimos 20 anos, estão em destaque no quarto capítulo. São abordadas, com maior detalhe, as iniciativas que visam introduzir uma maior orientação das agências para a medida e a gestão de desempenho, nomeadamente a reforma da contabilidade pública e a RAFE, na década de 90, e a introdução da carta de missão, do SIADAP e a institucionalização do QUAR nos últimos seis anos. Estas constituem algumas das práticas mais importantes com vista à medida e gestão do desempenho, à melhoria do processo orçamental, à promoção da *accountability* e à aprendizagem organizacional.

Segue-se o quinto capítulo onde se desenvolvem as hipóteses de investigação a testar, no âmbito dos objectivos de investigação propostos. A metodologia de investigação adoptada, nomeadamente o método de recolha de dados, o processo de aplicação do questionário e a caracterização da amostra aparecem no capítulo seis. No capítulo sete descreve-se a

mensuração das variáveis e apresentam-se as estatísticas descritivas em relação ao ambiente cultural e ambiental das agências da amostra, a sua estrutura interna, o uso das práticas de medida e gestão de desempenho bem como a percepção do desempenho alcançado.

Os capítulos oito e nove desenvolvem os modelos empíricos com vista ao estudo das hipóteses de investigação. A especificação de cada modelo empírico e das variáveis incorporadas, bem como da técnica de regressão utilizada é apresentada nestes capítulos. No oitavo capítulo são analisados e discutidos os resultados em relação aos efeitos directos e moderadores no desempenho organizacional, como resultado da extensão com que as agências usam as medidas de desempenho. No nono capítulo discutem-se os resultados em relação aos efeitos no desempenho quando as agências usam um conjunto de técnicas de gestão alinhadas com o desempenho. Este capítulo termina com as conclusões gerais do estudo empírico desenvolvido.

Os resultados obtidos suportam os pressupostos teóricos centrados na teoria da contingência e na eficiência económica em relação aos efeitos directos previstos no desempenho organizacional. Por outro lado, o ambiente institucional não determina o desempenho organizacional de forma significativa, quando ajustado com o uso das práticas de medida e gestão de desempenho. Em relação às associações previstas entre o uso das práticas de controlo estudadas e o contexto cultural, obteve-se evidência empírica moderada para corroborar as hipóteses previstas. O termo de interacção entre o uso das medidas e técnicas de gestão e a capacidade de inovação é o que revela menor impacto no desempenho, devendo ser explorada de forma mais profunda em investigação futura.

A dissertação termina com o capítulo das conclusões gerais da dissertação, as principais limitações do estudo, bem como as pistas para investigação futura.



## **PARTE I – CONTRIBUTOS TEÓRICOS**



## **CAPÍTULO 2 - PARADIGMAS E PERSPECTIVAS DE INVESTIGAÇÃO EM CONTABILIDADE DO SECTOR PÚBLICO**





## CAPÍTULO 2 - PARADIGMAS E PERSPECTIVAS DE INVESTIGAÇÃO EM CONTABILIDADE DO SECTOR PÚBLICO

### 2.1 Introdução

A *American Accounting Association* define a contabilidade como “o processo de identificação, medida e comunicação da informação económica necessária ao julgamento e tomada de decisão dos utilizadores da informação” (Drury, 2007: 5). Ou seja, é um sistema de informação financeira e não financeira que apoia os decisores no processo de decisão. Durante a primeira metade do século vinte a investigação em contabilidade enfatizou o ramo da contabilidade financeira, com a introdução da partida dobrada e da determinação dos custos de produção (Ryan *et al.*, 2002). A partir da década de 60 do século passado verificou-se uma sensibilização crescente para a produção de informação contabilística mais útil às necessidades de informação da gestão e ao processo de decisão. Em consequência, assistiu-se a uma expansão do horizonte de investigação em contabilidade de gestão, no âmbito do contexto de mudança do ambiente organizacional, da era das tecnologias e da elevada competitividade. Estas mudanças conduziram à introdução de novos instrumentos de gestão, nomeadamente o desenvolvimento de sistemas de controlo e de contabilidade de gestão, e a uma maior orientação dos bens e serviços para os clientes e para a estratégia organizacional. Verificou-se uma maior abrangência e diversificação das matérias objecto de estudo, comparativamente à contabilidade financeira.

O *Institute of Management Accountants* define a contabilidade de gestão como “o processo de melhoria contínua do planeamento, desenho, medida e operacionalização dos sistemas de informação financeira e não financeira, que orienta a acção da gestão, motiva comportamentos, suporta e cria os valores necessários para alcançar os objectivos estratégicos, táticos e operacionais da organização” (IMA, 1997:1). Por outras palavras, a contabilidade de gestão é o ramo da contabilidade que visa atender às necessidades de informação dos gestores (Ryan *et al.*, 2002: 66) através do desenvolvimento de um conjunto de técnicas que proporcionam informação útil ao processo de tomada de decisão, ao planeamento, ao controlo e à medida de desempenho (Drury, 2007). Na mesma linha, Horngren *et al.*, (1999: 5) refere que “a contabilidade de gestão mede e relata a informação financeira e não financeira que visa, em primeiro lugar, assistir os gestores no alcance dos objectivos organizacionais”. Desta forma, a medida e gestão de desempenho são áreas

fulcrais sobre as quais a investigação em contabilidade e controlo de gestão se tem debruçado nos últimos 20 anos (Otley, 1999; Horngren *et al.*, 1999; Burns e Scapens, 2000; Tuomela, 2005; Scapens, 2006; Verbeeten, 2008; Ferreira e Otley, 2009; Henri, 2009; Broadbent e Laughlin, 2009; Hartmann *et al.*, 2010).

Seguindo a linha das definições apresentadas, a investigação em contabilidade de gestão pode ser definida como “o processo de usar métodos rigorosos para explicar e/ou prever: (1) como é que as mudanças num determinado sistema de contabilidade de gestão afectam as acções da gestão, a motivação e o funcionamento organizacional, e (2) como é que as forças organizacionais internas e externas afectam o desenho e a mudanças do sistema de contabilidade de gestão” (Foster e Swenson, 1997: 64). Ou seja, as práticas contabilísticas devem ser estudadas como práticas sociais e institucionais que influenciam e são influenciadas pela mudança organizacional (Di Maggio e Powell, 1991; Gupta *et al.*, 1994; Miller, 1994; Carruthers, 1995; Geiger e Ittner, 1996; Burns e Scapens, 2000; Scapens, 2006).

O desenvolvimento de sistemas de controlo e de contabilidade de gestão contribui para a evolução da medida de desempenho orientada para os resultados (Tuomela, 2005; Sterck *et al.*, 2006; ter Bogt, 2008; Ferreira e Otley, 2009). No mesmo sentido, Cavaluzzo e Ittner (2004) defendem que são as inovações da contabilidade de gestão que permitem melhorar os sistemas de medida de desempenho. Por isso, esta desempenha um importante papel na mudança organizacional (Scapens, 1994; Atkinson *et al.*, 1997; Burns e Scapens, 2000).

O processo de mudança organizacional conduz, naturalmente, a uma mudança do papel dos profissionais da contabilidade de gestão nas organizações (Burns e Scapens, 2000; Perera, 2007), que devem ter uma maior intervenção no processo de decisão. Fowler (1999) abordou a mudança das funções dos contabilistas de gestão<sup>2</sup> no processo de gestão da qualidade. Estes profissionais devem alargar as suas competências de forma a produzirem toda a informação necessária à gestão e ao processo de decisão. O alargamento de competências passa, essencialmente, pela obtenção de informação sobre custos e medida de desempenho para diferentes propósitos, bem como pela adaptação ao contexto cultural e estrutural das organizações. Neste contexto, Parry *et al.* (1994) consideram que a ciência contabilística, e os profissionais da contabilidade em particular, podem desempenhar um papel central na gestão da qualidade, tal como acontece na gestão financeira.

---

<sup>2</sup> Tradução da expressão *management accountants*.

Os avanços sentidos no âmbito da contabilidade de gestão implicaram uma mudança do paradigma de investigação em ciência contabilística que deixa de focar apenas o desempenho financeiro e passa a incluir uma abordagem orientada para a medida do alcance da missão e dos objectivos organizacionais e para os aspectos comportamentais (ver por exemplo, Perera *et al.*, 1997; Chenhall e Langfield-Smith, 1998; Otley, 1999; Simons, 2000; Kaplan, 2001; Ryan, *et al.*, 2002; Chenhall, 2003; Malina e Selto, 2004; Widener, 2006; Burney e Widener, 2007; Hartmann *et al.*, 2010). Por exemplo, vários estudos evidenciam a importância das medidas não financeiras, em complemento às medidas financeiras tradicionais, para medir e gerir o desempenho das organizações, públicas e privadas, numa abordagem multidimensional (Perera *et al.*, 1997; Banker *et al.*, 2000; Reck, 2001; Ittner *et al.*, 2003; Said *et al.*, 2003; Cavaluzzo e Ittner, 2004; Malina e Selto, 2004; Smith, 2004; Widener, 2006; Bhimani e Langfield-Smith, 2007; Wiersma, 2008; Broadbent e Laughlin, 2009). Ou seja, à semelhança do que tem acontecido no sector privado, as organizações do sector público têm vivido reformas significativas, nos últimos 20 a 30 anos, em resposta às necessidades de um novo sistema de informação capaz de introduzir a mudança organizacional.

## **2.2 Evolução da Investigação em Contabilidade do Sector Público**

### *2.2.1 O Período Pós New Public Management*

O paradigma da NPM constitui um marco importante na viragem da investigação da contabilidade do sector público, desde a década de 80 do século passado. Este novo paradigma instalou um contexto de mudança organizacional que tinha como postulados básicos promover a transparência e a *accountability*,<sup>3</sup> bem como melhorar os índices de economia, eficiência e eficácia da actividade governamental (Hood, 1991 e 1995; Broadbent e Guthrie, 1992; Humphrey *et al.*, 1993; Osborne e Gaebler, 1993; Dunleavy e Hood, 1994; Broadbent e Laughlin, 1998; Lapsley e Pallot, 2000; Lapsley, 2001 e 2009; Robinson, 2003; Watkins e Arrington, 2007; Hookana, 2008; Bracci, 2009; Arnaboldi e Azzone, 2010). Segundo Lapsley (2009), a NPM tinha como postulados básicos introduzir no sector público uma filosofia de gestão empresarial, com base em práticas e instrumentos de gestão típicos

---

<sup>3</sup> Olson *et al.*, (2001: 507) distinguem *accountability* de responsabilidade. No contexto do sector público, a responsabilidade está directamente associada com a forma como os funcionários levam a cabo uma determinada acção no momento presente. Por outro lado, a *accountability* refere-se à prestação de contas (oral ou escrita) sobre as acções passadas ou a levar a cabo no futuro. Ou seja, a responsabilidade está inerente à própria acção enquanto a *accountability* visa informar sobre as acções já executadas (*ex post accounts*) ou a executar no futuro (*ex ante accounts*).

do sector privado. O objectivo das iniciativas implementadas era modernizar e transformar o sector público em geral no âmbito da agenda para a modernização (Lapsley, 1999, 2001 e 2008; Lapsley e Pong, 2000).

Em consequência, impôs-se o desenvolvimento de um novo sistema de informação contabilística capaz de proporcionar informação adequada à medida de desempenho das organizações públicas (Watkins e Arrington, 2003). Segundo os autores, a contabilidade desempenha um poder extraordinário nas sociedades modernas, nomeadamente no sector público onde o “antigo estilo dos burocratas é substituído por executivos sujeitos às medidas contabilísticas” (Watkins e Arrington, 2003: 34). Com base neste novo modelo de gestão, os gestores são responsáveis e avaliados pelo desempenho financeiro e não financeiro alcançado. Hood (1995) argumenta que a mudança do sistema de informação contabilística assumiu um papel central no crescimento da NPM e na promoção dos novos modelos de *accountability* orientados para os resultados e não para os processos, como acontecia habitualmente.

Por outro lado, face à necessidade de evidenciar a transparência e promover o *value for money*, as organizações do sector público têm sido pressionadas a melhorar o processo de *accountability*, interna e externa (Olson *et al.*, 2001; Robinson, 2003; Bovens, 2005; Cunningham e Harris, 2005; Lee, 2008; Hookana, 2008; Reginato, 2008; Bracci, 2009), devendo mesmo questionar-se o que é que o sector privado pode aprender com o sector público nesta matéria (Broadbent, 1999). Ou seja, a forte exigência para desenvolver novas práticas de *accountability*, no período pós NPM, pode tornar as mudanças ocorridas no sector público uma referência para o processo de mudança no sector privado.

Reginato (2008) identifica três tipos essenciais de *accountability*: a *accountability* financeira, a *accountability* de gestão e a *accountability* profissional.<sup>4</sup> Tradicionalmente, no modelo burocrático de administração pública, predomina a *accountability* legal e financeira, com o principal propósito de se verificar o cumprimento do orçamento aprovado, das leis, regras e procedimentos. O montante das receitas cobradas, as despesas públicas e o cumprimento das dotações orçamentais constituem as principais necessidades de informação. Logo, os

---

<sup>4</sup> Sinclair (1995) apresenta uma tipologia de *accountability* caracterizada em cinco dimensões: *accountability* política (lealdade perante a tutela ou um partido político), *accountability* financeira ou de gestão (eficácia e eficiência no uso dos recursos), *accountability* pública (dever de servir o eleitorado), a *accountability* profissional e a *accountability* pessoal (responsabilidades perante uma profissão e um código de ética).

instrumentos contabilísticos baseiam-se, particularmente, no controlo de caixa e dos compromissos (ver Quadro 2.1).

Com a transição para um modelo de gestão pública, após o paradigma da NPM, centrado nas questões de eficiência e de eficácia, é inevitável a mudança para a *accountability* de gestão, uma vez que os objectivos e propósitos da *accountability* financeira não permitem satisfazer as necessidades de informação do novo modelo de gestão. Os propósitos da *accountability* de gestão são informar sobre os programas e *outputs*, os custos e a qualidade dos serviços, a eficiência, o respeito pelo equilíbrio entre gerações (a geração que beneficia dos bens e serviços deve pagar por eles), as variações nos activos e a situação financeira. Ou seja, a promoção da *accountability* de gestão introduz novas necessidades de informação (Robinson, 2003; Bracci, 2009). As novas necessidades de informação implicam mudanças fundamentais ao nível dos instrumentos contabilísticos, nomeadamente a introdução do *accrual accounting* e *budgeting*,<sup>5</sup> da contabilidade e do controlo de gestão bem como da medida de desempenho baseada nos *outputs* e na eficiência.

#### Quadro 2.1: Tipos de *Accountability* e Respective Instrumentos de Contabilidade

Tipos de <i>Accountability</i>	Necessidades de Informação	Instrumentos de Contabilidade
<i>Accountability</i> financeira	Cobrança de impostos Despesas públicas Cumprimento das verbas orçamentais aprovadas	Contabilidade de caixa e de compromissos Cumprimento dos procedimentos
<i>Accountability</i> de gestão	Programas <i>Outputs</i> Custo e qualidade dos serviços Eficiência Activos líquidos e suas variações Posição financeira Respeito pelo princípio da equidade inter-gerações	<i>Accrual accounting</i> e <i>budgeting</i> Contabilidade de gestão Controlo de gestão Medida de desempenho baseada em <i>outputs</i> e eficiência
<i>Accountability</i> profissional	<i>Outcomes</i> Eficácia	Planeamento estratégico e controlo Relatórios de desempenho Medida de desempenho baseada em <i>outcomes</i> e eficácia

Fonte: Reginato (2008: 31).

Deste modo, a *accountability* de gestão resulta na responsabilização dos executivos pelos recursos utilizados bem como pelos resultados alcançados, e não apenas pelo cumprimento da lei. Por outro lado, há uma associação directa entre a passagem para o modelo de gestão

<sup>5</sup> O *accrual accounting* e *budgeting* significam um sistema contabilístico e orçamental baseado no princípio do acréscimo. Ou seja, a elaboração do orçamento e o processo contabilístico estão orientados para os resultados e para o desempenho financeiro e orçamental alcançado.

pública, a introdução da *accountability* de gestão e a mudança nos sistemas de contabilidade pública. A literatura internacional mostra que os avanços nos sistemas de contabilidade pública têm-se verificado, essencialmente, ao nível da implementação do *accrual accounting* (Brusca e Condor, 2002; Pina e Torres, 2003; Benito e Brusca, 2004). A introdução de sistemas de controlo e de contabilidade de gestão e de sistemas de medida de desempenho orientados para os *outputs* e *outcomes* constituem ainda inovações recentes, em que é notável um avanço dos países Anglo-Saxónicos face aos restantes países (ver por exemplo, Sterck *et al.*, 2006; Pollitt, 2006; ter Bogt, 2008; Reginato, 2008). Por exemplo, no Reino Unido, o crescimento significativo da intervenção dos consultores de gestão no sector público evidencia que a adopção dos novos instrumentos de contabilidade de gestão tornou-se uma prática generalizada (Lapsley, 2009).

Quando as relações entre os *stakeholders* se baseiam na alta transparência e responsabilidade, é necessário mensurar e avaliar os resultados em termos dos *outputs* e dos *outcomes* obtidos. A introdução dos resultados orientados para os *outcomes* implica avaliar os efeitos ou impactos da actuação do governo ou de um determinado programa na sociedade, dando lugar à *accountability* profissional (ver Quadro 2.1). Este conceito mais abrangente vai de encontro à opinião de Bovens que define *accountability* como “uma relação social em que o actor sente uma obrigação de explicar e justificar a sua conduta” (Bovens, 2005: 184).

A responsabilização pelos *outcomes* e pela eficácia obtida implica novos instrumentos contabilísticos como o planeamento e o controlo estratégico, os relatórios de desempenho e, ainda, a medida de desempenho baseada em *outcomes* e eficácia. A mensuração, com fiabilidade, desses *outcomes*, especialmente em organizações onde os *outputs* são de difícil mensuração e onde se desconhece o processo de transformação (Pollitt, 2006; ter Bogt, 2008; Verbeeten, 2008), constitui o principal entrave à introdução da *accountability* profissional. A ascensão dos sistemas de contabilidade de gestão constitui uma realidade no sector público, à semelhança do que tem acontecido no sector privado, em resposta às necessidades de informação mais estratégica e pró-activa no processo de decisão pública.

### 2.2.2 O Papel da Contabilidade de Gestão no Sector Público

Os propósitos da contabilidade de gestão para o sector público, definidos pela *International Federation of Accountants*, vêm reforçar a importância da medida de desempenho neste sector. Segundo este organismos, a contabilidade de gestão para o sector público assume um papel central nas seguintes situações: (1) na elaboração do orçamento como mecanismo de planeamento e de controlo, (2) no controlo e redução de custos, (3) na fixação de preços, taxas e reembolsos, (4) na medida de desempenho com base em informação financeira e não financeira, (5) no apoio às decisões e (6) na medida da eficácia e da eficiência da gestão governamental (IFAC, 2000). Assim, o processo de mudança organizacional que se exigia implicou uma evolução natural da metodologia de investigação em contabilidade pública.

Por outro lado, desde a década de 90 do século vinte que o GASB tem emitido recomendações no sentido de reforçar a importância da contabilidade e controlo de gestão no sector público. Este organismo enfatiza a necessidade de se mudar o sistema de informação contabilística tradicional de forma a permitir desenvolver uma estrutura capaz de medir o desempenho financeiro e não financeiro das organizações. Só através do desenvolvimento de novas práticas de contabilidade de gestão será possível, *à posteriori*, elaborar relatórios de desempenho que atendam às novas necessidades de informação dos diversos *stakeholders*. O GASB defende que o relato de informação de desempenho deve estar orientado para os resultados e não para os *inputs*. Só assim se consegue promover a *accountability* e aumentar a utilidade da informação para os utilizadores. “As demonstrações financeiras são importantes mas insuficientes para avaliar, de forma completa, o alcance da missão e dos objectivos do governo” (GASB, 2005).

As medidas não financeiras, complementares às medidas financeiras tradicionais, devem ser incluídas no sistema de contabilidade de gestão de forma a aumentar o controlo por parte da gestão e a permitir uma melhor articulação entre os objectivos definidos e as acções concretas a realizar para os concretizar (Vaivio, 1999). No seguimento da linha de investigação em contabilidade de gestão para o sector público, ter Bogt (2008) considera que a introdução da medida de desempenho e do *benchmarking* constituem algumas das mudanças mais importantes ocorridas nos sistemas de contabilidade pública nos últimos anos, para além da introdução do *accrual accounting* e dos orçamentos baseados em *outputs* e *outcomes*. O papel destes novos instrumentos de gestão pública centra-se na



função de controlo e de direcção das organizações públicas, à semelhança do que tem sido feito nas organizações privadas.

A introdução de instrumentos de gestão de índole empresarial na gestão pública (como por exemplo, o *Balanced Scorecard*, a Gestão da Qualidade Total, os indicadores chave de desempenho, o *Activity-Based Costing*, o *benchmarking*, entre outros) tem crescido de forma exponencial na última década (Kloot e Martin, 2000; Kaplan, 2001; Jackson e Lapsley, 2003; Lapsley e Wright, 2004; Niven, 2003; van Helden e Tillema, 2005; Laegreid *et al.*, 2006 e 2007; Pizzini, 2006; Gomes *et al.*, 2008; Lee, 2008; Verbeeten, 2008; Johansson e Siverbo, 2009). Contudo, os estudos empíricos realizados revelam resultados mistos e inconclusivos sobre o sucesso ou insucesso na implementação destas práticas, particularmente devido às características do sistema político-administrativo que caracteriza estas organizações (ter Bogt e van Helden, 2000; Collier, 2001; Modell, 2001 e 2003; Johnsen, 2005; Vakkuri e Meklin, 2006; Verbeeten, 2008; Araújo e Branco, 2009; Arnaboldi e Azzone, 2010). A ambiguidade dos objectivos, a dificuldade em mensurar os *outputs* e a má compreensão da tecnologia constituem as principais barreiras na introdução das práticas de gestão privada num ambiente onde o lucro não constitui o objectivo central (ver por exemplo, ter Bogt, 2003 e 2004; Budding, 2004, Verbeeten, 2008).

Nesta linha, vários investigadores têm questionado a eficácia das iniciativas oriundas da NPM (Lapsley e Pallot, 2000; Pollitt, 2000; Olson *et al.*, 2001; Newberry e Pallot, 2004; Lapsley, 2008 e 2009) que, na maioria das vezes, conduzem a uma mudança das estruturas formais, sem impacto material nas operações e procedimentos internos (Carruthers, 1995; Geiger e Ittner, 1996; ter Bogt e van Helden, 2000; Collier, 2001; Modell, 2001 e 2009). “O uso generalizado da NPM é muitas vezes uma cruel desilusão para os governos” (Lapsley, 2009: 1). É neste contexto de insatisfação com as iniciativas da NPM que a investigação em contabilidade do sector público tem alargado os seus horizontes. Ou seja, pretende-se perceber não apenas as práticas da nova gestão pública que estão na agenda política, mas, especialmente, compreender o contexto, estrutural e cultural, e a incerteza ambiental em que as práticas e as técnicas de contabilidade de gestão se têm desenvolvido (ver, por exemplo, Laegrei *et al.*, 2006 e 2007; e Johansson e Siverbo, 2009), bem como o efeito ou o impacto do seu uso no desempenho organizacional e/ou individual (ver, por exemplo, Gupta

*et al.*, 1994; Geiger e Ittner, 1996; Abernethy e Lillis, 2001; Reck, 2001; Cavaluzzo e Ittner, 2004; Pizzini, 2006; Verbeeten, 2008).

Desta forma, a perspectiva de investigação centrada nos pressupostos da racionalidade é limitada<sup>6</sup> e exige a complementaridade de outras abordagens de investigação (Ryan *et al.*, 2002; Cavaluzzo e Ittner, 2004; Johansson e Siverbo, 2009; Lapsley, 2009; Modell, 2009), nomeadamente as que derivam da teoria organizacional. As perspectivas e metodologias de investigação têm evoluído no sentido de enfatizar a explicação das práticas observadas, a influência do contexto organizacional e institucional no seu sucesso, bem como o seu impacto na mudança organizacional, e não o desenvolvimento de novas técnicas e instrumentos sofisticados que, na maioria dos casos, aparecem bastante desfasados da realidade prática (Anderson e Young, 1999; Hartmann e Moers, 1999; Ryan *et al.*, 2002; Chenhall, 2003; Gerdin e Greve, 2008). A evolução dos paradigmas e perspectivas de investigação em contabilidade, bem as perspectivas dominantes na investigação em contabilidade pública são apresentadas na secção seguinte.

## **2.3 Paradigmas e Perspectivas de Investigação em Contabilidade**

### *2.3.1 Evolução e Actuais Paradigmas de Investigação em Contabilidade*

Tradicionalmente, a investigação em contabilidade seguiu uma metodologia normativa baseada nos pressupostos económicos neoclássicos. A preocupação dos investigadores consistia em apresentar e desenvolver um conjunto de técnicas e modelos sofisticados, admitindo que as decisões eram tomadas em contexto de certeza e sem qualquer custo de obtenção de informação. Havia uma separação entre a realidade e com o contexto organizacional, o que originava um elevado desfasamento entre os modelos teóricos e as necessidades reais das organizações. Isto conduziu a uma mudança no paradigma de investigação em contabilidade de gestão entre as décadas de 70 e 80 do século passado (Ryan *et al.*, 2002). Esta mudança resultou na ascensão da perspectiva positiva da contabilidade (*Positive Accounting Theory*).

A teoria positiva da contabilidade representa a investigação empírica em contabilidade (Ryan *et al.*, 2002), defendida essencialmente pelas Universidades de Chicago e Rochester. Esta abordagem distancia-se da teoria normativa pelo foco que dá à explicação e à predição

---

<sup>6</sup> O pressuposto da racionalidade limitada é designado na literatura de "*bounded rationality*".

dos factos, contrariamente à sua mera prescrição. Embora continue a basear-se nos pressupostos económicos, esta abordagem procura explicar as práticas observadas. Ou seja, não basta perceber os efeitos desejados de uma determinada prática contabilística; antes interessa investigar o que determinou o sucesso/insucesso na sua implementação, bem como os efeitos alcançados (ver, por exemplo, Cavaluzzo e Ittner, 2004; Drury, 2007; Verbeeten, 2008). Como referem Watts e Zimmerman (1990), a investigação só será científica se procurar saber quais são as questões (*what is*) e não quais devem ser as questões (*what ought to be*) - teoria positivista vs teoria normativa, respectivamente.

Neste contexto, Ryan *et al.* (2002) e Carqueja (2007) consideram que a abordagem positiva constitui o paradigma de investigação dominante na actualidade, tendo em conta os estudos publicados em revistas científicas de topo na área da contabilidade de gestão, como por exemplo a *Accounting, Organizations & Society*, a *Management Accounting Research*, a *Accounting Review*, a *European Accounting Review*, entre outras.

Apesar da abordagem positiva da contabilidade, baseada nos pressupostos económicos, ter constituído, durante muitos anos, a base da investigação em contabilidade, e ser considerada ainda por alguns autores como o paradigma actual (Ryan *et al.*, 2002; Carqueja, 2007), diferentes abordagens teóricas, centradas na teoria da contingência e na teoria institucional, têm sido desenvolvidas nos últimos 30 anos por vários investigadores (Ryan *et al.*, 2002; Hoque, 2006). Por outro lado, assistiu-se à emergência das perspectivas críticas e interpretativas da contabilidade que vêem esta ciência como uma prática social e institucional, ou seja, consideram que as práticas contabilísticas são uma condição e consequência da acção (Hopwood, 1983; DiMaggio e Powell, 1991; Gupta *et al.*, 1994; Miller, 1994; Carruthers, 1995; Geiger e Ittner, 1996; Hopwood, 2000; Chapman *et al.*, 2009).

A importância destas abordagens emergentes consiste na sua capacidade para captar o efeito do contexto social e institucional no processo de mudança organizacional (DiMaggio e Powell, 1991; Meyer e Rowan, 1991). Por outro lado, os pressupostos neoclássicos acerca do contexto de certeza em que são tomadas as decisões, e a falta de capacidade da teoria da agência para explicar o comportamento individual, estão na base das críticas apontadas à corrente económica (Ryan *et al.*, 2002). É neste contexto que Ryan *et al.* (2002) referem que a abordagem social constitui o maior desenvolvimento da investigação em contabilidade de gestão, introduzindo metodologias e perspectivas de investigação complementares ainda

em crescimento.<sup>7</sup> As perspectivas de investigação em contabilidade mais relevantes na actualidade são apresentadas na secção seguinte, com uma orientação para a realidade do sector público, dado o seu interesse nesta dissertação.

### *2.3.2 Perspectivas de Investigação em Contabilidade do Sector Público*

#### *2.3.2.1 Breve Síntese do Processo de Escolha Pública*

A escolha dos modelos de gestão e práticas contabilísticas adoptadas no sector público tem sido objecto de estudo desde há vários anos, como consequência das mudanças e reformas organizacionais introduzidas (ver por exemplo, Zimmerman, 1977; Ingram, 1984; Watts e Zimmerman, 1990; Cheng, 1992, Lapsley, 1999 e 2000; van Helden, 2000; Lapsley e Pallot, 2000; Carpenter e Feroz, 2001 e 2007). Apesar dos pressupostos económicos, nomeadamente a teoria da agência, terem dominado a investigação realizada na segunda metade do século vinte, algumas abordagens alternativas têm surgido nas últimas duas décadas de forma a colmatar um conjunto de limitações da perspectiva económica.

No âmbito da teoria organizacional,<sup>8</sup> a teoria da contingência e a abordagem institucionalista têm assumido um importante papel na investigação em contabilidade, em particular na explicação da mudança organizacional e das reformas adoptadas na gestão pública, assumindo-se, actualmente, como importantes paradigmas de investigação em contabilidade pública (Gupta *et al.*, 1994; Carruthers, 1995; Geiger e Ittner, 1996; Brignall e Modell, 2000; Lapsley e Pallot, 2000; Modell, 2001, 2003 e 2005a; ter Bogt, 2004 e 2008; Johnsen e Vakkuri, 2006; Pollitt, 2006).

Johnsen e Vakkuri (2006), referindo-se ao carácter multidisciplinar da medida e gestão de desempenho orientada para os resultados, consideram importante a utilização de diferentes abordagens teóricas para explicar a escolha das práticas desenvolvidas. Ou seja, o estudo das práticas de desempenho utilizadas e do seu impacto no desempenho organizacional deve ter por base a influência de diferentes perspectivas teóricas, nomeadamente as teorias económicas e de gestão e as teorias organizacionais (Chenhall, 2003; Modell, 2009). Neste contexto, vários estudos empíricos realizados na última década têm analisado o papel da perspectiva económica, política, cultural e institucional no processo de escolha pública,

---

<sup>7</sup> À semelhança da abordagem seguida por Ryan *et al.*, 2002 e Carqueja (2007), admite-se, neste trabalho, que as diferentes perspectivas de investigação em contabilidade não competem entre si mas antes se complementam.

<sup>8</sup> Enquanto Oltey (1980) refere-se à teoria organizacional de uma forma abrangente, subdividindo-a em diferentes perspectivas teóricas, como a teoria da contingência e a teoria institucional, Ryan *et al.* (2002) associam a teoria organizacional à perspectiva da contingência,

como por exemplo, ter Bogt e van Helden, (2000); Cavaluzzo e Ittner (2004), Smith (2004), van Helden e Tilema (2005), Johnsen (2005), Laegreid *et al.* (2006 e 2007), Siverbo e Johansson (2006), ter Bogt (2008), Verbeeten (2008), e Johansson e Siverbo (2009).

### 2.3.2.2 Teoria da Agência e Pressupostos Económicos

A teoria da agência parte do pressuposto que todos os agentes económicos, seja o principal ou o agente que representa os interesses do principal, são agentes racionais que pretendem maximizar o próprio interesse (Zimmerman, 1977; Jensen e Meckling, 1976; Eisenhardt, 1989). Ou seja, a racionalidade económica e a maximização da utilidade constituem factores centrais da decisão pública sobre os modelos a adoptar. O problema da agência começa quando um agente principal tem de delegar noutro agente o poder para decidir. Se ambos são agentes racionais, esta relação conduzirá a um conflito de interesses (Zimmerman, 1977; Mayston, 1985; Ingram, 1989; Cheng, 1992), que conduz à necessidade de melhorar os mecanismos de controlo e de medida de desempenho à medida que aumenta a autonomia e a delegação de poderes (Jensen e Meckling, 1976; Zimmerman, 1977; Ingram, 1984; Eisenhardt, 1989).

Este *trade-off* entre autonomia e controlo baseia-se na delegação, para as organizações, de uma maior autonomia financeira e de gestão, por um lado, e no aumento do controlo da racionalização na utilização dos recursos públicos, por outro.<sup>9</sup> Segundo Feltham e Xie (1994), o uso de medidas multidimensionais de desempenho, nomeadamente medidas financeiras e financeiras, podem ajudar a resolver este problema da teoria da agência. É neste contexto que o desenvolvimento de sistemas e de práticas de medida e gestão de desempenho, como os contratos de desempenho, os indicadores chave de desempenho, o *benchmarking*, entre outros, surgem como instrumentos com elevada potencialidade na nova gestão pública. Desta forma, os pressupostos da eficiência económica assentam no desenvolvimento de sistemas de gestão e de medida de desempenho mais completos para o sector público, quando há uma percepção da melhoria da informação de gestão para reduzir os problemas da agência.

A abordagem dos contratos de desempenho constitui uma das principais mudanças introduzidas na gestão pública que impulsiona a necessidade de promover a medida de

---

<sup>9</sup> O Regime Jurídico das Instituições de Ensino Superior (RJIES), aprovado pela Lei nº 62/2007 de 10 de Setembro, é um bom exemplo de uma prática que veio aumentar o nível de autonomia financeira e de gestão das Instituições de Ensino Superior Portuguesas, bem como as formas de controlo do desempenho alcançado.

desempenho e a *accountability* (Laegreid *et al.*, 2006; ter Bogt, 2008; Lee, 2008; Verbeeten, 2008).<sup>10</sup> Estes contratos consistem em acordos estabelecidos entre o governo e as organizações sobre os objectivos a atingir, com as respectivas metas associadas, as responsabilidades de cada uma das partes e as conseqüentes compensações ou penalizações. A existência destes contratos permite clarificar as responsabilidades, introduzir o diálogo e a consulta, bem como medir e avaliar o desempenho alcançado. É com base na informação de desempenho produzida que o agente pode responder perante a tutela sobre o resultado alcançado (*accountability*). Por outro lado, esta informação permite à tutela controlar o desempenho alcançado e tomar as decisões necessárias (Lee, 2008; Reginato, 2008; Verbeeten, 2008).

Contudo, a complementaridade da perspectiva económica com outras vertentes de investigação tem sido defendida por vários investigadores. Os modelos contabilísticos, baseados na teoria económica, admitem que os objectivos são claros e as relações de causa-efeito conhecidas (*input-output*) (ver por exemplo, Cheng, 1992; ter Bogt e van Helden, 2000; Modell, 2001, 2003 e 2005a; Carpenter e Feroz, 2001; ter Bogt, 2004; Carpenter *et al.*, 2007; Verbeeten, 2008). Ou seja, parte-se do princípio que as decisões são racionais e muito próximas do mundo real (Ryan *et al.*, 2002; Drury, 2007), não se analisando as variáveis contextuais e as pressões institucionais e organizacionais que influenciam e determinam as escolhas contabilísticas. Assim, é necessário considerar os factores contextuais, políticos e institucionais com impacto nas escolhas contabilísticas dos modelos de gestão em geral. A teoria da contingência e a teoria institucional são abordagens que se têm vindo a desenvolver no âmbito da teoria organizacional para tentar colmatar estas limitações.

### 2.3.2.3 Teoria da Contingência

A teoria da contingência foi desenvolvida no âmbito da teoria organizacional em meados dos anos 60 do século vinte. Contudo, os primeiros estudos na área da contabilidade a focar esta teoria aparecem por volta dos anos 70 (Oltey, 1980). Entretanto, nas últimas duas décadas esta perspectiva teórica tem dominado os estudos publicados sobre o desenvolvimento de sistemas de controlo e de contabilidade de gestão. Esta teoria parte do pressuposto que o desenvolvimento e a implementação eficaz de um sistema de controlo e de contabilidade de

---

<sup>10</sup> A introdução do SIADAP, do QUAR, dos contratos de confiança entre o Ministério da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior e as Instituições de Ensino Superior (IES), bem como os contratos programa estabelecidos entre o Ministério da Saúde e os Hospitais, constituem bons exemplos desta mudança na Administração Pública Portuguesa.

gestão dependem do contexto em que este é implementado. Ou seja, não há um modelo ideal e universalmente aceite (Otley, 1980), e a negação deste pressuposto pode conduzir ao insucesso dos sistemas implementados (Simons, 2000; Ryan *et al.*, 2002; Drury, 2007).

Como refere Otley (1980:413) “a teoria da contingência procura identificar aspectos específicos de um sistema contabilístico que está associado com determinadas circunstâncias e demonstrar uma combinação adequada entre eles”. Desde a década de 90 do século vinte, verificou-se um crescimento exponencial da investigação sobre controlo e contabilidade de gestão baseada na teoria da contingência, essencialmente no sector privado (ver por exemplo, Chenhall e Langfield-Smith, 1998; Hartmann e Moers, 1999; Anderson e Young, 1999; Chenhall, 2003; Bisbe e Otley, 2004; Bisbe *et al.*, 2007; Malmi e Granlund, 2009; Hartmann *et al.*, 2010). Alguns estudos começaram a aparecer também sobre a importância da perspectiva da contingência na reforma da gestão e da contabilidade pública (Lüder, 1992 e 2002; Gupta *et al.*, 1994; Geiger e Ittner, 1996; Abernethy e Lillis, 2001; Pollitt e Bouckaert, 2004; Budding, 2004; Pizzini, 2006; Johansson e Siverbo, 2009), explorando, particularmente, a introdução dos novos sistemas de medida e de gestão do desempenho (ver, por exemplo, ter Bogt, 2003 e 2004; Cavaluzzo e Ittner, 2004; Dooren, 2005; Laegreid *et al.*, 2006 e 2007; Verbeeten, 2008; e Johansson e Siverbo, 2009).

As circunstâncias referidas por Otley (1980) são designadas na literatura de factores de contingência ou variáveis contextuais que determinam o desenho e as características dos sistemas de contabilidade de gestão. Drury (2007: 696) agrupa essas variáveis de acordo com cinco categorias distintas: o ambiente externo, a competitividade da estratégia, a tecnologia, as variáveis organizacionais e os factores de conhecimento e observação. De acordo com os pressupostos desta teoria, as organizações que conseguem uma melhor combinação entre as variáveis contextuais e o desenho dos sistemas de contabilidade de gestão alcançarão um melhor desempenho. O Quadro 2.2 apresenta um conjunto de variáveis contextuais, para cada uma destas categorias, que integram a estrutura da teoria da contingência. Embora as variáveis apresentadas sejam baseadas no esquema de Drury (2007), que se refere ao sector privado, foi feita uma adaptação à realidade do sector

público, tendo por base os estudos de Lüder (2002), ter Bogt (2004), Budding (2004), Cavaluzzo e Ittner (2004), Laegreid *et al.* (2006) e Verbeeten (2008).<sup>11</sup>

### Quadro 2.2: Variáveis Contextuais Relevantes para o Sector Público

<b>Categoria</b>	<b>Variáveis contextuais ou factores de contingência</b>
Ambiente externo	Certeza/incerteza Estático/dinâmico Simples/complexo Turbulento/calmo Pressão externa (governo, grupos políticos, organizações profissionais) Crise financeira, escândalos, desastres, etc.
Competitividade da estratégia e missão estratégica	Definição da missão e da estratégia Orientação para os resultados Orientação para os clientes e a qualidade Capacidade de inovação e aprendizagem
Tecnologia	Complexidade do novo sistema Limitações do sistema existente Recursos e formação adequada
Variáveis da organização/unidade	Tipo de afiliação Tipo de hierarquia Centralização/descentralização Tarefa principal Confiança e autoridade Dimensão
Factores de conhecimento e de observação	Conhecimento do processo de transformação Mensurabilidade dos <i>outputs</i>

Fonte: Adaptado de ter Bogt (2004), Budding, 2004, Cavaluzzo e Ittner (2004), Laegreid *et al.* (2006), Drury (2007), Verbeeten (2008).

Apesar dos avanços e contributos significativos da teoria da contingência para a investigação em contabilidade e controlo de gestão, existem limitações desta abordagem na captação dos efeitos sociais e institucionais. Por outro lado, Ryan *et al.* (2002) consideram que não houve mudanças significativas na metodologia de investigação em contabilidade de gestão na medida em que continua a não ser possível, com a teoria da contingência, explicar o comportamento individual, das organizações e dos indivíduos. Estas críticas poderão ter maior impacto no sector público, onde a escolha pública por uma determinada prática de gestão pode estar rodeada de factores institucionais, com vista à legitimidade e obtenção de suporte externo (Oliver, 1991; Carruthers, 1995; Lapsley e Pallot, 2000; Modell, 2001, 2003 e 2005a, Collier, 2001 e 2006). Para uma revisão da literatura mais completa, sobre a investigação em contabilidade do sector público, analisam-se de seguida os pressupostos da teoria institucional, numa perspectiva complementar.

<sup>11</sup> Por exemplo, a estratégia de baixo custo e de diferenciação para o sector privado não constitui uma variável com interesse relevante para as organizações públicas e sem fins lucrativos.



#### 2.3.2.4 Teoria Institucional

A teoria institucional é um desenvolvimento recente da teoria organizacional que tem conquistado a atenção dos investigadores em contabilidade e controlo de gestão (Scapens, 1994; Burns e Scapens, 2000; Scapens, 2006), nomeadamente na compreensão da mudança organizacional do sector público (Gupta *et al.*, 1994; Carruthers, 1995; Geiger e Ittner, 1996; Laplsey e Pallot, 2000; Brignall e Modell, 2000; Modell, 2001; Cavaluzzo e Ittner, 2004). Nas duas últimas décadas assistiu-se a um crescimento exponencial de perspectivas institucionalistas no âmbito da teoria organizacional (DiMaggio e Powell, 1991; Meyer e Rowan, 1991) que vêem a teoria institucional como “uma rejeição do modelo racional, um interesse nas instituições como variáveis independentes e uma viragem em direcção às explicações culturais e cognitivas (DiMaggio e Powell, 1991: 8). Por outras palavras, a teoria institucional enfatiza a influência que as estruturas da sociedade e os aspectos sociais e culturais do ambiente organizacional têm na organização e no seu processo de mudança (Hopwood, 1983; DiMaggio e Powell, 1991; Meyer e Rowan, 1991; Oliver, 1991; Miller, 1994; Scapens, 1994 e 2006; Carruthers, 1995; Ryan *et al.*, 2002; Burns e Scapens, 2000; Carpenter e Feroz, 2001 e 2007; Chapman, 2009).<sup>12</sup>

Alguns institucionalistas consideram que a introdução da teoria institucional constitui o maior desenvolvimento da investigação em contabilidade e controlo de gestão e significa uma extensão da compreensão do contexto organizacional e social face às teorias anteriores (Scapens, 1994; Carruthers, 1995; Humphrey e Scapens, 1996; Hopwood, 2000; Ryan *et al.*, 2002). Contudo, importa distinguir duas vertentes desta teoria: a vertente cultural ou interna (“*micro institution*”) e a vertente institucional (“*macro institution*”) (DiMaggio e Powell, 1991; Meyer e Rowan, 1991; Oliver 1991; Miller, 1994; Carruther, 1995). A abordagem da “*micro institution*” segue uma perspectiva interna na medida em que está centrada nas relações intra-organizacionais, nos indivíduos, valores e rotinas organizacionais, bem como na forma como as estruturas institucionais afectam as práticas diárias. Esta vertente corresponde aos desenvolvimentos mais recentes da teoria institucional (Lounsbury, 2008; Modell, 2009). Por outras palavras, esta abordagem enfatiza as relações e dinâmicas internas que conduzem à mudança organizacional. Quando as mudanças

---

<sup>12</sup> Ryan *et al.* (2002), destacam as perspectivas críticas e interpretativas da contabilidade que ascenderam no âmbito da teoria institucional e que introduziram a mudança mais significativa na metodologia de investigação em contabilidade de gestão. O desenvolvimento de estudos longitudinais, assentes em estudo de casos, ganham relevo com esta perspectiva, em substituição ou complemento aos estudos *cross-section*, baseados no método do inquérito, tradicionalmente usados nas perspectivas anteriores.

contabilísticas são consistentes com os valores e as rotinas tradicionais, a resistência na sua implementação tende a diminuir (Scapens, 1994; Burns e Scapens, 2000; Scapens, 2006).

Os institucionalistas que defendem esta vertente abordam as práticas da contabilidade de gestão como *institutions*,<sup>13</sup> ou seja, como práticas sociais que influenciam e são influenciadas pela mudança organizacional (ver, por exemplo, Scapens, 1994; Burns e Scapens, 2000; Scapens, 2006; e Chapman *et al.*, 2009). A grande diferença desta abordagem, face à vertente “*macro institution*”, consiste na sua capacidade em explicar o comportamento individual, de uma organização ou indivíduo, face à mudança organizacional (Hopwood, 1983; Scapens, 1994; Burns e Scapens, 2000).

No âmbito da vertente “*macro institution*”, o processo de escolha pública é analisado numa perspectiva externa na medida em que se procura estudar até que ponto a adopção de uma determinada prática resulta apenas de pressões externas, sociais e legais (governo e outras autoridades superiores, entidades reguladoras, grupos políticos, grupos de interesses, organizações profissionais, clientes, sociedade, etc.) como forma de obter legitimidade e suporte externo. DiMaggio e Powell (1991) e Meyer e Rowan (1991) defendem que as organizações tendem a adoptar práticas e estruturas semelhantes em resposta às pressões do ambiente institucional. É o chamado isomorfismo institucional (*institutional isomorphism*) que pode ainda ser classificado de três formas: o isomorfismo coercivo, mimético e normativo.

Assim, a adopção de uma determinada prática pode ocorrer por imposição legal ou devido à pressão exercida por uma entidade superior (isomorfismo coercivo), por imitação de práticas bem sucedidas noutras organizações (isomorfismo mimético) ou, ainda, por recomendação de organizações profissionais ou académicas ou por preservação de ideologias dominantes (isomorfismo normativo). Em qualquer dos casos, a escolha pública é determinada pelo ambiente institucional que rodeia a organização e pelas práticas mais aceitáveis na sociedade, contrariando assim os pressupostos do modelo racional. Em consequência, este comportamento pode conduzir a uma “a adesão cerimonial às normas legítimas” (Carruther, 1995:313), com pouco impacto material nos procedimentos e operações internas (Geiger e Ittner, 1996). Como resultado espera-se um aumento da separação (*decoupling*) entre a

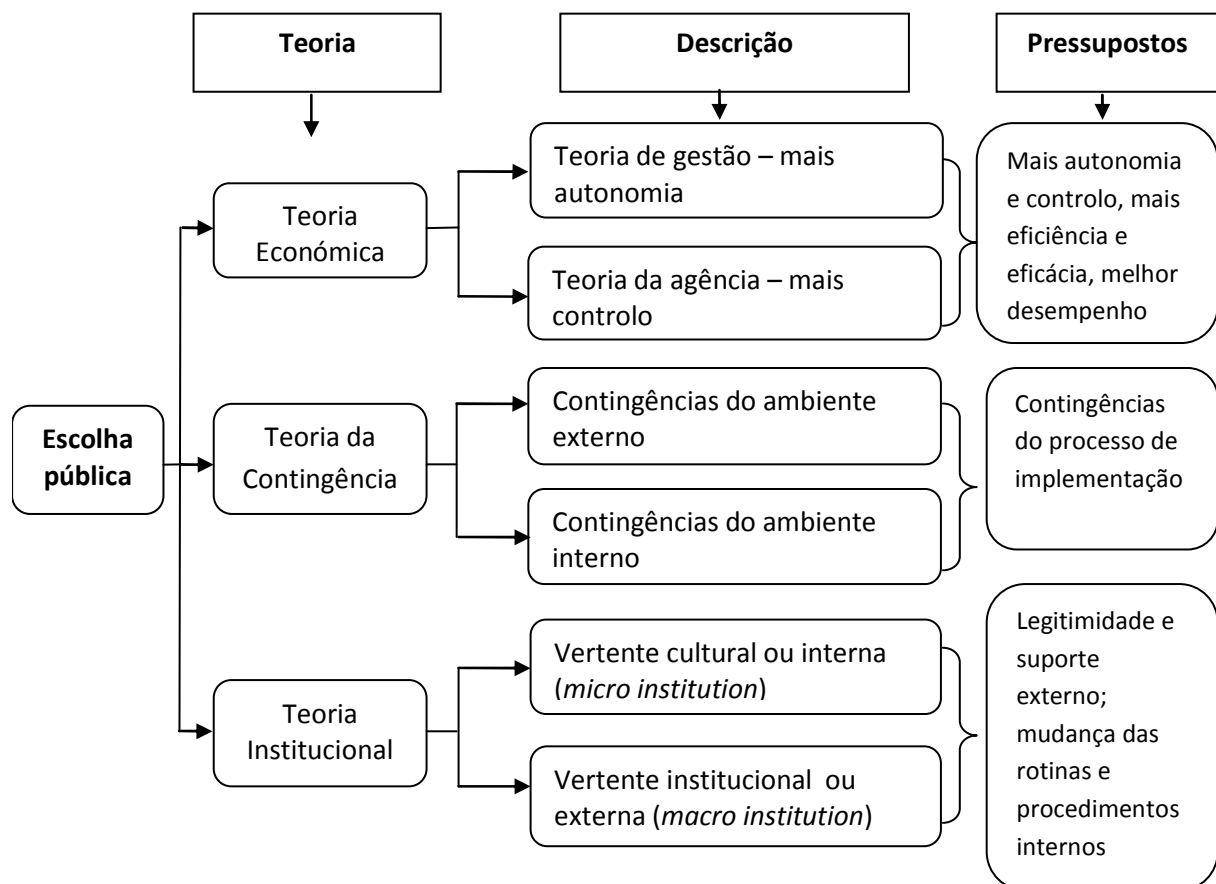
---

<sup>13</sup> Scapens (2006) foca a necessidade de se distinguir o ambiente institucional externo à organização (constituído pelas instituições da sociedade), do ambiente institucional interno à organização que representa a cultura organizacional, ou seja, os seus valores, regras, rotinas e hábitos. Apesar da distinção, o ambiente institucional interno e externo estão fortemente relacionados.

estrutura organizacional formal e as práticas organizacionais actuais (DiMaggio e Powell, 1991; Meyer e Rowan, 1991; Modell, 2001).

Em síntese, a teoria da escolha pública em geral, e as mudanças contabilísticas em particular, devem ser complementadas pela teoria organizacional (teoria da contingência e teoria institucional), na medida em que as escolhas públicas no contexto político e administrativo são determinadas por factores culturais, sociais e institucionais e não apenas por razões económicas e racionais. A Figura 2.1 apresenta uma síntese das perspectivas teóricas abordadas neste capítulo, sobre a escolha pública dos sistemas de contabilidade e controlo de gestão a utilizar, com base na revisão de literatura efectuada. Em suma, a teoria positiva da contabilidade, centrada no modelo de racionalidade, deve ser complementada pelas perspectivas críticas e interpretativas, centradas na teoria organizacional.

**Figura 2.1: Perspectivas de Investigação Determinantes na Explicação da Escolha Pública**



### 2.3.3 *Perspectivas de Investigação numa Abordagem Comparativa Internacional*

#### a) *Modelo de Reforma de Gestão Pública de Pollitt e Bouckaert (2004)*

A investigação em contabilidade pública, numa perspectiva comparativa internacional, requer alguns contornos específicos que se analisam de seguida, com base no Modelo de Pollitt e Bouckaert (2004), que visa explicar a reforma da gestão pública em geral, e no Modelo de Lüder (2002), que procura explicar as mudanças no sistema de contabilidade pública em particular. Na comparação das práticas de gestão utilizadas entre diferentes países importa considerar o sistema político-administrativo e o sistema legal em que estas operam, pois estas representam características específicas das culturas nacionais e que determinam as escolhas públicas efectuadas (Devlin *et al.*, 2002; Pollitt e Bouckaert, 2004; Pollitt, 2006).

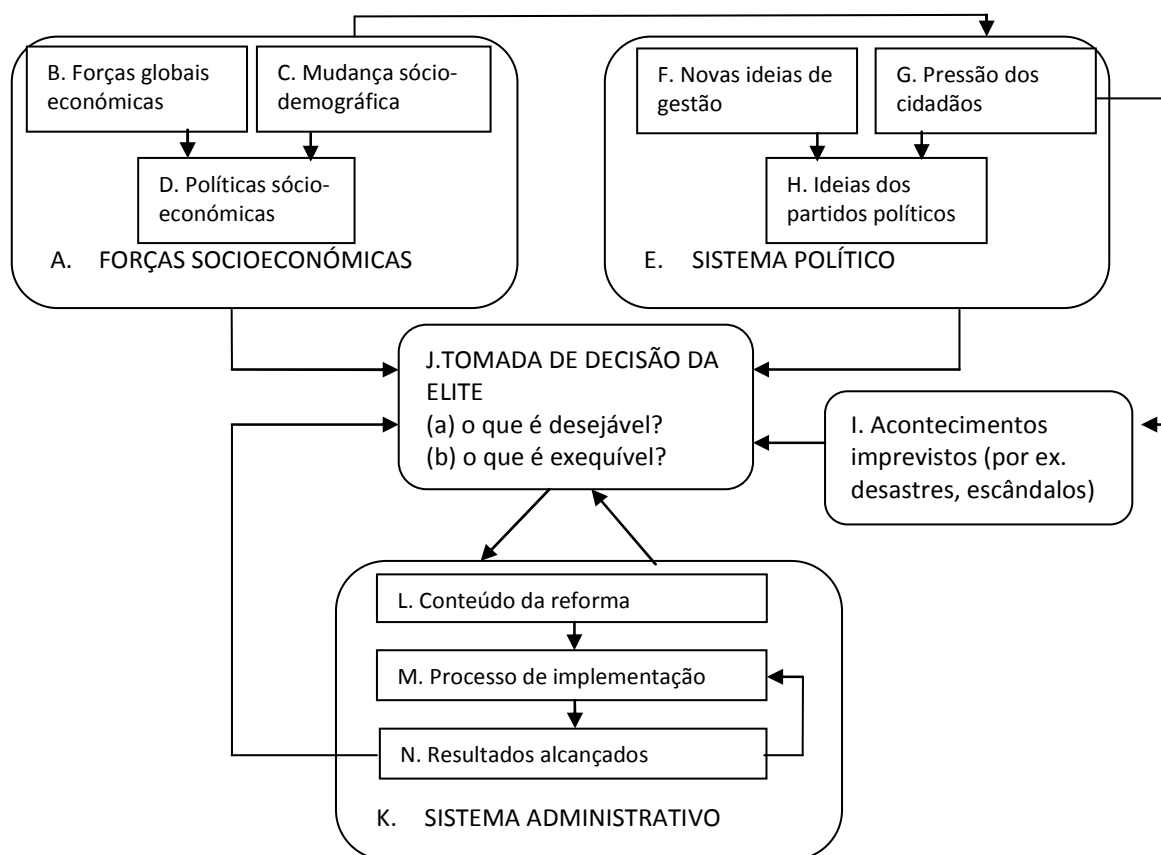
O modelo de Pollitt e Bouckaert (2004) pretende responder a questões sobre as forças que impulsionam as reformas de gestão pública adoptadas, as razões das divergências entre diferentes países na forma como encararam e implementaram estas reformas, bem como as similitudes e diferenças no estado actual da reforma. O modelo desenvolvido é “um mapa conceptual e um diagrama de forças” (Pollitt e Bouckaert, 2004: 25) que permite caracterizar e compreender o processo de reforma nos diversos níveis de governo. Embora não estude especificamente as mudanças no sistema contabilístico, o seu contributo é aplicável a qualquer área da gestão pública, designadamente para perceber as mudanças ocorridas no sistema de contabilidade e de medida de desempenho do sector público.

A sua estrutura contempla quatro grupos de forças/variáveis essenciais (ver Figura 2.2): a elite político-administrativa com poder de decisão, as forças socioeconómicas (forças económicas globais, a mudança sócio-demográfica e as políticas socioeconómicas), o sistema político (novas ideias de gestão, pressão exercida pelos cidadãos e as ideias dos partidos políticos) e, por fim, o sistema administrativo (conteúdo da reforma, o processo de implementação e os resultados alcançados).

O processo de tomada de decisão representa o centro do modelo. Compete à elite político-administrativa perceber as reformas necessárias, bem como decidir e ponderar que decisões tomar, tendo por base o equilíbrio entre o que é desejável e o que é exequível (quadrante J da Figura 2.2). Através da medida dos resultados alcançados (interligação com o sistema

administrativo), é possível avaliar a relação entre o que foi decidido e o que se alcançou efectivamente. As mudanças seguem, normalmente, um processo *top-down* na medida em que são os políticos executivos e a gestão de topo que define o conjunto de técnicas, instrumentos e procedimentos a adoptar. É neste contexto que esta força ocupa o centro do modelo, estando as restantes forças relacionadas e interligadas, de forma directa ou indirecta, com as decisões tomadas e os resultados alcançados.

**Figura 2.2: Estrutura do Modelo de Reforma de Gestão Pública de Pollitt e Bouckaert (2004)**



Fonte: Pollitt e Bouckaert (2004: 25).

#### a) *Forças Socioeconómicas*

Os factores socioeconómicos são apresentados no quadrante A da Figura 2.2. A globalização e internacionalização dos mercados obrigaram os governos a pensar nas políticas económicas em termos globais de forma a promover a competitividade das suas empresas e organizações. O crescimento do PIB, o controlo da dívida pública e o défice orçamental são

apenas alguns indicadores económicos que determinam as políticas adoptadas.<sup>14</sup> As mudanças sócio-demográficas constituem também uma importante força social e representam a mudança no estilo de vida das pessoas. O crescimento do desemprego, o aumento do número de pensionistas e a redução da população activa, são indicadores que medem esta mudança e que determinam a pressão exercida pela comunidade no poder político (articulação das forças sociais com o sistema político).

A procura dos bens e serviços públicos tende a aumentar em contextos de maior pressão, conduzindo a um aumento da despesa pública e, conseqüentemente, à determinação das decisões tomadas. Ou seja, quer as forças económicas quer a mudança sócio-demográfica acabam por determinar as políticas socioeconómicas que resultam, normalmente, em processos de mudança (van Helden, 2000; Reck, 2001; Smith, 2004) e não tanto em processos de reforma das estruturas.

#### *b) Sistema Político*

As reformas estruturais são determinadas, essencialmente, pelo sistema político-administrativo de cada país (Hood, 1991 e 1995; Lüder, 1992 e 2000; Osborne e Gaebler, 1993; Pollitt, 2001 e 2006; Johnsen, 2005; Ongaro, 2008). Ao nível do sistema político, as reformas podem ser mais simples ou complexas, com maior ou menor reestruturação, dependendo do sistema legal vigente em cada país (Araújo, 2002; Corte-Real, 2008). Por exemplo, como referem Pollitt e Bouckaert (2004), o sistema legal Britânico permite introduzir reformas profundas de reestruturação mais facilmente do que o sistema legal Alemão (tal como acontece com o sistema legal Português). Ou seja, devido a uma forte influência do direito romano, a introdução de reformas em países como a Alemanha, Portugal, França, Itália, Espanha, entre outros países da Europa-Continental, implica, na maioria das vezes, alterar ou ajustar a própria constituição (Araújo, 2001, 2002; Corte-Real, 2008; Ongaro, 2008; Araújo e Branco, 2009).

Outro aspecto que caracteriza o sistema político é a natureza do poder executivo, podendo este ser maioritário (como na Austrália, na Nova Zelândia e no Reino Unido) ou um sistema mais consensual ou mesmo de coligação (como é o caso da Bélgica e da Finlândia). Segundo

---

<sup>14</sup> Pode-se considerar que o processo de internacionalização e harmonização contabilística em Portugal, nomeadamente a adopção das Normas Internacionais de Contabilidade pelas empresas cotadas em bolsa e a introdução do Sistema de Normalização Contabilística nas restantes empresas do sector empresarial, privado ou público, resulta de uma medida económica a pensar no mercado global em que estamos inseridos. O arranque deste processo resultou de uma decisão política influenciada por factores económicos.

Pollitt (2006), o processo de implementação da reforma é facilitado em sistemas políticos maioritários devido à maior facilidade que assume o processo de decisão. Na nossa opinião, em Portugal, a natureza do poder executivo pode ser considerada intermédia na medida em que, durante as últimas duas décadas, apenas foram constituídos dois governos maioritários (em 1991 e em 2005). Os restantes governos constituídos durante este período eram minoritários (como o governo resultante das eleições de 1995 e o governo actual) ou de coligação (como o governo constituído em 2002). Em Espanha verificou-se uma elevada estabilidade política nos últimos trinta anos, com o governo socialista a conquistar o poder e a conseguir formar alguns governos maioritários (especialmente entre 1982 e 1996 e entre 2000 e 2004). Todavia, considera-se também uma situação intermédia na medida em que, desde 2004, a formação do governo tem resultado de coligações e negociações (ver Figura 2.3).<sup>15</sup>

**Figura 2.3: Estrutura do Estado e a Natureza do Poder Executivo**

**Natureza do Poder Executivo**

Maioritário ← Intermédio → Consensual

<b>Estrutura do Estado</b>	Centralizado (unitário)	Nova Zelândia Reino Unido	França Portugal	Itália Holanda
	Intermédio	Suécia	Espanha	Finlândia
	Descentralizado (federal)	Austrália Canadá EUA	Bélgica Alemanha	

Fonte: Adaptado de Pollitt e Bouckaert (2004: 47).

O grau de centralização das estruturas do estado constitui também uma característica do sistema político, podendo influenciar o processo de reforma da gestão pública (Lüder, 1992 e 2002; Hood, 1995; Araújo, 2002; Johnsen, 2005; Pollitt, 2006; Corte-Real, 2008). Habitualmente, os governos centralizados enfrentam maiores dificuldades em alargar o processo de reforma ao nível local e regional. Todavia, este impacto tende a ser mais significativo em sistemas políticos consensuais ou de coligação, comparativamente aos sistemas maioritários. Pollitt e Bouckaert (2004) concluíram que, embora o Reino Unido e a Nova Zelândia disponham de estruturas centralizadas, o sistema de governo maioritário

<sup>15</sup> Tendo em conta que o estudo de Pollitt e Bouckaert (2004) não inclui o caso de Portugal e Espanha, decidiu-se introduzir estes dois países com base na revisão de literatura efectuada. A caracterização da natureza do poder executivo baseia-se no historial dos resultados das eleições legislativas em cada país.

tende a favorecer o processo de reforma, comparativamente à França, Holanda e Itália (bem como Portugal).

Por outro lado, as estruturas descentralizadas da Austrália, do Canadá e dos EUA, conciliadas com sistemas de governo maioritários podem ser indicadores de uma maior facilidade do processo de reforma. Embora os autores não tenham incluído o caso de Portugal nesta análise, a literatura sugere alguns problemas no processo de reforma da Administração Pública Portuguesa (Araújo, 2002; Corte-Real, 2008; Ongaro, 2008; Araújo e Branco, 2009). A presença de um estado unitário caracterizado por um estilo de gestão e de governo extremamente centralizador, dominado pela lei administrativa e por um sistema de carreiras altamente formal, e com sistemas de governos em constante mudança, constituem algumas das principais barreiras apontadas. Por outro lado, Parrado (2008: 240) considera que o processo de modernização administrativa em Espanha tem gerado resultados importantes, nomeadamente na descentralização das estruturas e na delegação de poderes, adquirindo um “estatuto quase federal”.

### *c) Sistema Administrativo*

Relativamente ao sistema administrativo (ver quadrante K da Figura 2.2), devem ser destacadas as diferenças culturais e estruturais com influência no poder de decisão, nomeadamente na adopção de iniciativas de contabilidade e gestão (Lapsley e Pallot, 2000; Devlin *et al.*, 2002; Lüder, 2002). Por exemplo, o tipo de formação dos funcionários públicos vai determinar a sua abordagem e conceptualização sobre um conjunto de questões. Segundo Pollitt e Bouckaert (2004), há uma tendência para que os funcionários públicos dos países de influência continental tenham formação tipicamente em direito, com sistemas de carreiras formais (Ongaro, 2008), ao contrário do Reino Unido, em que a formação destes funcionários é de carácter mais generalista o que permite uma maior capacidade para abordar diferentes assuntos. Por outro lado, como foi já referido, a estrutura de governo é variável entre as nações, o que determina o tipo de sistema administrativo. A legislação laboral assume também diferentes contornos em vários países, podendo tornar-se numa barreira importante ao processo de reforma, especialmente em países com influência do direito romano.

O conteúdo das reformas adoptadas, o processo de implementação bem como os resultados alcançados com essas reformas constituem as principais forças que determinam o sistema



administrativo (ver quadrante K). O conteúdo da reforma é, no fundo, o resultado da interação entre o que é desejável e o que é exequível e procura um discurso que suporte as mudanças institucionais do momento. Contudo, por vezes o conteúdo de reforma anunciado não passa de uma mera pretensão para obter legitimidade, sem repercutir os efeitos que lhe estão subjacentes (Lapsley e Pallot, 2000; Pollitt e Bouckaert, 2004; Pollitt, 2006).

Quanto ao processo de implementação, este representa uma das forças mais importantes no processo de reforma e consiste em colocar as ideias e os objectivos da reforma em prática (Johnsen, 2005). O fracasso da reforma pode ser uma consequência de uma má implementação, ou seja, é o sucesso do processo de implementação que determina o alcance dos resultados pretendidos (Anderson e Young, 1999). Na verdade, este processo tem-se tornado cada vez mais complexo com o aumento do número de programas e de redes operacionais (Poister, 2003), o aumento do número de níveis de governo (como as corporações públicas independentes, as parcerias público-privadas, as associações sem fins lucrativos e o voluntariado), assumindo este processo uma perspectiva cada vez mais interdisciplinar (especialmente em determinadas áreas políticas como o ambiente, as telecomunicações, os transportes, etc.). Finalmente, a medida dos resultados alcançados é o culminar desta estrutura. Através da análise destes resultados é possível transmitir à elite político-administrativa o *feedback* de todo o processo, de forma a avaliar e ponderar o que é necessário melhorar no processo de implementação.

Em síntese, apesar da importância de todas as forças identificadas no modelo para explicar o processo de tomada de decisão, é necessário considerar também os constrangimentos do sistema legal instalado e das normas culturais que, dependendo de cada país, podem requerer demasiado tempo e mesmo uma maioria política para introduzir a mudança. Por exemplo, nos países de influência continental é habitual que a introdução da mudança exija ajustamentos e/ou alterações à própria constituição. Por outro lado, os chamados custos da mudança associados ao investimento em novas tecnologias de informação, novos sistemas contabilísticos, programas de formação, etc., podem também constituir uma importante limitação. Desta forma, existem diferenças no processo de reforma da gestão pública, não apenas porque os países entram no processo partindo de diferentes níveis, mas especialmente porque cada país tem um sistema político-administrativo diferente.

b) *Modelo de Reforma do Sistema de Contabilidade Pública de Lüder (2002)*

De forma semelhante, o modelo de Lüder (2002) refere a importância dos factores contextuais e culturais para explicar a mudança dos sistemas de contabilidade pública e o ritmo com que ela ocorre. O modelo de Lüder é, habitualmente, designado de modelo de contingência,<sup>16</sup> e tem sido usado pela generalidade dos académicos na investigação da contabilidade pública, numa perspectiva comparativa internacional (ver por exemplo, Brusca e Condor, 2002; Jorge, 2003; Pina e Torres, 2003; Benito e Brusca, 2004; Torres, 2004; Cortes, 2006; Reginato, 2008; Ouda, 2008). Segundo Chan (2002), o modelo de Lüder serve de referência à estrutura conceptual da investigação comparativa internacional em contabilidade pública, sendo, por isso, designado de *Financial Management Reform Process Model*. O objectivo do modelo é perceber quais os factores do ambiente político-administrativo de um determinado país que afectam o *outcome* do processo de reforma da contabilidade pública.

O modelo desenvolvido pelo autor está estruturado em três grupos de variáveis: (1) variáveis contextuais (inclui o estímulo da reforma e o ambiente institucional), (2) variáveis comportamentais (inclui os promotores da reforma e os *stakeholders*) e, (3) variáveis instrumentais (inclui os objectivos e o processo de implementação da reforma), conforme evidencia o Quadro 2.3. Comparando com o modelo de Pollitt e Bouckaert (2004), descrito acima, pode-se afirmar que o modelo de Lüder enfatiza igualmente o sistema político-administrativo vigente em cada país, não descurando também as forças socioeconómicas.

Na análise ao contexto organizacional, o estímulo para a reforma bem como os factores institucionais constituem as principais variáveis. O estímulo ou a motivação para o processo de reforma caracteriza-se pelo *accountabilitism-driven*, se a intenção for promover a *accountability*, ou pelo *managerialism-driven*, se a reforma ocorrer por orientação e vontade da gestão (Lüder, 2002). As crises e dificuldades financeiras sucessivas, caracterizadas por elevados défices orçamentais e pela pressão na redução da despesa pública e do recurso ao crédito, constituem um factor chave no estímulo à reforma da gestão pública, nomeadamente no sistema de contabilidade pública (Hood, 1995; van Helden, 2000; Lüder,

---

<sup>16</sup> A versão original do modelo foi apresentada por Lüder em 1992 num artigo intitulado "A Contingency Model of Government Accounting Innovations in the Political-Administrative Environment". A versão do modelo agora apresentada é o resultado de vários ajustamentos e extensões entretanto efectuados.

2002). Estes estímulos à reforma coincidem com os eventos inesperados e imprevistos referidos por Pollitt e Bouckaert (2004).

### Quadro 2.3: Modelo de Reforma do Sistema de Contabilidade Pública de Lüder (2002)

	Factores/Variáveis	Mensuração das Variáveis
Contextuais	Estímulo	Crise financeira, escândalos financeiros, doutrina dominante.
	Institucionais	Sistema legal, organização do Estado (unitário/federal; separação de poderes), estrutura administrativa (centralização/descentralização), qualificação dos funcionários, cultura e atitude face ao risco.
Comportamentais	Condutores da reforma	Envolvimento de instituições e classes profissionais, no processo de reforma.
	Promotores políticos	Envolvimento dos políticos (ministro das finanças, primeiro ministro, ...) no processo de reforma.
	<i>Stakeholders</i>	Instituições e pessoas com interesse na reforma (sociedade em geral, parlamento, administração (departamentos e agências), instituições de auditoria...).
Instrumentais	Objectivos da reforma	Objectivos e propósitos da reforma que se pretende delinear.
	Estratégia de implementação da reforma	Características do processo de implementação (processo autoritário vs participativo; centralizado vs descentralizado; faseado vs não faseado; com projecto piloto ou não, duração do período de implementação; com ou sem formação sistemática do pessoal, etc.).

Fonte: Adaptado de Lüder (2002).

O sistema legal dominante em cada país, a organização do sector público e a cultura administrativa constituem elementos centrais do ambiente institucional que caracteriza cada nação (Osborne e Gaebler, 1993; Hood, 1995; Pollitt, 2000; Pollitt e Bouckaert, 2004). Na análise do sistema legal de cada país, Lüder (2002) distingue os países que sofrem a influência da *common law*, dos países com influência do direito romano. Os países anglo-saxónicos tendem a seguir um modelo de gestão baseado na *common law*. A vertente profissionalizante e a prossecução do interesse público caracterizam a forma de actuação destes países. Ao nível do sistema de contabilidade, são as ordens profissionais que definem o conteúdo da informação e não a lei. Por outro lado, os funcionários públicos têm uma formação essencialmente de base empresarial (Lüder, 2002; Pina e Torres, 2003; Benito e Brusca, 2004; Pollitt e Bouckaert, 2004; Reginato, 2008).

Contrariamente, os países da Europa-Continental sofrem a influência da lei civil o que significa que a actuação do governo é determinada pelos aspectos legais e formais (estado de direito - *Rechtstaat*) e não pelo interesse público. As normas contabilísticas têm um carácter legal e o objectivo central é assegurar o cumprimento dos princípios legais (Pina e Torres, 2003; Reginato, 2008). Assim, nestes países as reformas da gestão pública são,

normalmente, impostas através de lei (Corte-Real, 2008; Ongaro, 2008) e afectam as entidades da Administração Pública como um todo (excepto na Alemanha onde há uma aplicação das reformas de forma selectiva). Por outro lado, os funcionários públicos têm uma formação essencialmente de base jurídica e os sistemas de carreira tendem a ser altamente formais.

Em suma, a revisão de literatura acerca da análise comparativa do processo de reforma de gestão pública deve considerar as variações ao nível do contexto e do ambiente institucional em que a reforma é implementada. O Quadro 2.4 apresenta uma síntese das variáveis institucionais mais importantes sobre o processo de reforma no sector público, com base nos dois modelos apresentados. Os países incluídos neste quadro correspondem aos países estudados por Pollitt e Bouckaert (2004), tendo-se adicionado o caso de Portugal pelo seu interesse particular neste trabalho.<sup>17</sup> Realça-se, contudo, que algumas reformas mais recentes têm sido levadas a cabo no sector público da generalidade dos países e que podem alterar algumas das conclusões obtidas por Pollitt e Bouckaert (2004).

---

<sup>17</sup> A caracterização do contexto político-administrativo Português foi feita com base em Araújo (2002), Corte-Real (2008), Ongaro (2008) e Araújo e Branco, 2009.

**Quadro 2.4: Análise Comparativa Internacional dos Factores Determinantes do Processo de Reforma de Gestão e da Contabilidade Pública**

Factores	Descrição	Países da Europa-Continental								Países Anglo-Saxónicos				
		POR	BEL	FRA	ITA	ALE	SUE	FIN	HOL	UK	USA	AUS	CAN	NZ
Sistema Legal	Lei civil	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓					
	<i>Common law</i>									✓	✓	✓	✓	✓
Cultura Administrativa	<i>Rechtsstaat</i> (estado de direito)	✓	✓	✓	✓	✓								
	Interesse público									✓	✓	✓	✓	✓
	Em transição						✓	✓	✓					
Estrutura do Estado	Unitário	✓		✓	✓		✓	✓	✓	✓				✓
	Federal		✓			✓					✓	✓	✓	
Organização do Sector Público	Centralizado	✓		✓	✓				✓	✓				✓
	Intermédio						✓	✓						
	Descentralizado		✓			✓					✓	✓	✓	
Poder Executivo	Maioritário						✓			✓	✓	✓	✓	✓
	Intermédio	✓	✓	✓		✓								
	Consensual/coligação				✓			✓	✓					
Abordagem do Processo de Implementação	<i>Top-down</i>	✓	✓							✓	✓	✓		✓
	Intermédio			✓	✓		✓		✓				✓	
	<i>Bottom-up</i>					✓		✓						
Objectivos do Sistema de Contabilidade Pública	Comparar os resultados financeiros com o orçamento aprovado	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
	Avaliar a situação financeira e os resultados das operações	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
	Apoiar a avaliação da eficiência, da eficácia e da eficiência						✓		✓	✓	✓	✓	✓	✓
Utilizadores do Sistema de Contabilidade Pública	Essencialmente internos (governo)	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓					
	Essencialmente externos (sociedade)									✓	✓	✓	✓	✓

Legenda: POR- Portugal; BEL – Bélgica; FRA- França; ITA – Itália; ALE – Alemanha; SUE – Suécia; FIN – Finlândia; HOL – Holanda; UK – Reino Unido; USA – Estados Unidos da América; AUS – Austrália; CAN – Canadá; NZ – Nova Zelândia.

Fonte: Adaptado de Lüder (2002), Pina e Torres (2003), Pollitt e Bouckaert (2004), Benito e Brusca (2004), Araújo (2002), Corte-Real (2008), Ongaro (2008) e Reginato (2008).

## 2.4 Comentários Finais

A teoria positiva da contabilidade, baseada nos pressupostos económicos, está longe de ser o único paradigma de investigação em contabilidade, especialmente com o crescimento da investigação em contabilidade e controlo de gestão nos últimos 30 anos, seja no sector público ou privado. A revisão de literatura efectuada sugere uma complementaridade entre as diferentes perspectivas de investigação, destacando o importante contributo da teoria organizacional (nomeadamente a teoria da contingência e a teoria institucional), para explicar a decisão pública relativamente às inovações contabilísticas e de gestão adoptadas.

A teoria institucional tem assumido um papel de extrema relevância na explicação da mudança contabilística nas organizações do sector público, contrariando a tradicional investigação estritamente focada nos pressupostos da teoria económica. A influência dos aspectos sociais, institucionais e culturais devem ser objecto de estudo para uma melhor clarificação do processo de mudança contabilística, nomeadamente na adopção de práticas de medida e de gestão de desempenho orientadas para os resultados.

Numa perspectiva comparativa internacional, as diferenças do processo de reforma e de decisão pública devem ser explicadas com base no sistema político-administrativo de cada país. Os países Anglo-Saxónicos têm revelado uma cultura mais aberta à introdução de instrumentos de mercado e á adopção das ideias na NPM. Todavia, as reformas de modernização administrativa introduzidas nas últimas décadas na generalidade dos países de influência Continental, como Portugal, Itália, Espanha, Suécia e Finlândia, indicia uma evolução significativa também nestes países (Pollitt e Bouckaert, 2004; Pollitt, 2006; Ongaro, 2008; Parrado, 2008; Araújo e Branco, 2009).



## **CAPÍTULO 3 - MEDIDA E GESTÃO DE DESEMPENHO: SUA UTILIDADE PARA O SECTOR PÚBLICO**





## CAPÍTULO 3: MEDIDA E GESTÃO DE DESEMPENHO: SUA UTILIDADE PARA O SECTOR PÚBLICO

### 3.1 Introdução

A diversidade de culturas, interesses, ideologias e contingências e os diferentes contextos organizacionais e sociais tornam a medida de desempenho<sup>18</sup> uma questão complexa, dificultando a concepção de um modelo tipo ou ideal (Otley, 1999; Chenhall, 2003; Micheli e Kennerley, 2005; Johnsen e Vakkuri, 2006; Malmi e Granlund, 2009). Como referem Johnsen e Vakkuri (2006: 292), “a definição de medida de desempenho é tão abrangente que envolve o sector público, privado e voluntário, sendo objecto de investigação de qualquer disciplina da área das ciências sociais”.

Em sentido lato, a medida de desempenho surge na área do controlo e da contabilidade de gestão, no contexto da gestão orientada para os objectivos e os resultados (Julnes e Holzer, 2001; Simons, 2000; Poister, 2003; Johnsen e Vakkuri, 2006; Smith e Schiffel, 2006; ter Bogt, 2008; Verbeeten, 2008). O controlo de gestão é definido por alguns autores como um sistema que foca a definição e a comunicação dos objectivos organizacionais, a implementação da estratégia, a medida do alcance desses objectivos e o *feedback* contínuo de forma a promover a aprendizagem organizacional (Otley, 1999; Chenhall, 2003; Verbeeten, 2008). É ainda definido como o “processo que garante que as actividades da entidade estão em conformidade com o plano e que os objectivos são alcançados” (Drury, 2007: 643). Simons (1995: 5), mais centrado nos meios usados, define os sistemas de controlo de gestão como “as rotinas e procedimentos formais, orientados para a informação, usados pelos gestores para manter ou alterar os padrões das actividades organizacionais”. Ou seja, os sistemas de controlo de gestão devem envolver todo o processo estratégico, desde a formulação da estratégia até à sua implementação (Merchant e Otley, 2007).

As organizações usam diferentes tipos de controlo que, de acordo com a literatura, podemos classificar em três tipos essenciais: (1) o controlo dos resultados, (2) o controlo das acções (ou comportamental), e (3) o controlo cultural (ou social, pessoal) (Ouchi, 1979; Otley, 1999). Enquanto os sistemas de controlo de gestão focam e abarcam todos os tipos de controlo referidos, os sistemas de contabilidade de gestão estão mais orientados para o

---

<sup>18</sup> Tradução do termo anglo-saxónico *performance measurement*.

controlo dos resultados (Drury, 2007). O controlo dos resultados “envolve a recolha e o relato de informação sobre os *outcomes* do trabalho realizado” (Drury, 2007: 647), logo o foco está direccionado para o alcance dos *outcomes* desejados e a comparação com os *outcomes* obtidos. É neste contexto que Verbeeten (2008) define a gestão de desempenho como o processo de definição dos objectivos centrais, de selecção das estratégias, de afectação de recursos e de compensação pelo desempenho alcançado.

Vários constrangimentos têm sido apontados ao controlo e à medida de desempenho orientada para os resultados, especialmente nas organizações que não visam o lucro, devido à falta de capacidade para definir e quantificar os objectivos, mensurar os *outputs* e os *outcomes* e conhecer o processo de transformação (Feltham e Xie, 1994; Collier, 2001 e 2006; Modell, 2001; ter Bogt, 2004; Dooren, 2005; Pollitt, 2006; Drury, 2007; Verbeeten, 2008). Como refere Ouchi (1979), é necessário analisar a utilidade de cada tipo de controlo em função do contexto organizacional. Por exemplo, existe evidência acerca de uma maior eficácia do controlo dos *outputs* e dos resultados em organizações em que é possível mensurar esses *outputs* e onde há um conhecimento razoável do processo de transformação (Dooren, 2005; ter Bogt, 2008; Verbeeten, 2008). A literatura revista aponta para que se estejam a realizar esforços significativos, por parte das organizações públicas em geral, para direccionar o controlo para os resultados, em vez da tradicional orientação para os *inputs* e processos (Ittner e Larcker, 1998; Collier, 2001; GASB, 2003; ter Bogt, 2004; Cavaluzzo e Ittner, 2004; Curristine, 2005).

Outros autores distinguem, ainda, o controlo formal contabilístico (*mechanistic control*) do controlo estrutural e informal (*organic control*) (ver, por exemplo, Chenhall, 2003; ter Bogt, 2004). ter Bogt (2004) concluiu que o controlo informal revela-se mais útil e adequado do que o controlo formal (baseado em documentos de planeamento e controlo) em contextos de elevada incerteza. Por outro lado, a complexidade das tarefas e a falta de conhecimento das relações de causa e efeito também podem dificultar este processo (ter Bogt, 2004 e 2008; Verbeeten, 2008), reforçando a importância dos pressupostos da teoria organizacional (Ouchi, 1979). Segundo Chenhall (2003), é necessário assegurar uma elevada complementaridade entre os diferentes tipos de controlo de forma a garantir uma análise abrangente dos sistemas de controlo de gestão e da sua consistência com a cultura organizacional.

Num sentido mais restrito, encontra-se na literatura alguma diversificação na definição da medida de desempenho, tornando-a num conceito confuso (Dooren, 2005) e, de alguma forma, ambíguo (Modell, 2001; Smith e Shiffel, 2006; Vakkuri e Meklin, 2006). Johnsen e Vakkuri (2006) e van Helden *et al.* (2008) definem a medida do desempenho como o conjunto de indicadores de eficácia, eficiência e equidade que devem ser usados para melhorar o processo de tomada de decisões políticas e administrativas. Poister (2003) define, ainda, a medida de desempenho como o processo de definição, monitorização e uso de indicadores objectivos sobre o desempenho das organizações e programas públicos. No seguimento desta definição, Tuomela (2005: 297) diz que os sistemas de medida de desempenho são “uma colecção de indicadores de desempenho financeiros e não-financeiros que são usados pelos gestores para avaliar o seu próprio desempenho ou o desempenho organizacional ou o dos seus colaboradores”. Por outro lado, van Helden *et al.*, (2008: 642) acrescentam que “a medida de desempenho não implica apenas medida e análise, mas também o relato da informação obtida para os órgãos administrativos e políticos relevantes”.

Em síntese, o controlo e a medida de desempenho assumem um papel central na gestão estratégica das organizações, sejam públicas ou privadas. A necessidade de disponibilizar aos decisores informação estratégica para decidir em ambientes cada vez mais dinâmicos e competitivos, e a rápida evolução das tecnologias de informação, resultou no desenvolvimento dos novos sistemas de medida de desempenho orientados para os resultados. A expressão de Osborne e Gaebler (1993) *‘what gets measured, gets done’*, a propósito da introdução de uma nova gestão no sector público, foca bem a importância de se medir o desempenho para melhorar a actuação das organizações públicas. É importante, contudo, que se evite a visão de túnel ou o efeito de miopia da medida de desempenho quando são negligenciadas áreas importantes do desempenho organizacional (Smith, 1993; Feltham and Xie, 1994). Assim, é fundamental considerar a perspectiva multidimensional da medida de desempenho.

## 3.2 Abordagem Multidimensional da Medida de Desempenho

### 3.2.1 As Principais Diferenças entre o Sector Público e o Sector Privado

Os sistemas de medida de desempenho orientados para os resultados devem focar não apenas a informação financeira e quantitativa mas também a informação não financeira, preditiva e informal. É neste sentido que Burney e Widener (2007) definem os sistemas de medida de desempenho como um sistema que converte ou transforma a estratégia organizacional nos resultados que se pretendem alcançar, combinando medidas financeiras, estratégicas e operacionais devidamente articuladas com a estratégia. Na mesma linha de pensamento, Simons (2000:7) refere que os sistemas de medida de desempenho “assistem os gestores na implementação da estratégia comparando os resultados alcançados com os objectivos estratégicos definidos”, sendo por isso instrumentos essenciais para a implementação da estratégia organizacional.

A informação financeira tradicional apresenta limitações significativas para uma adequada medida de desempenho, seja no sector público ou privado. Contudo, esta limitação tende a agravar-se em organizações que não visam o lucro mas sim a satisfação das necessidades da comunidade (Jackson 1993; Guthrie e English 1997; Kloot e Martin 2000; Niven, 2003; Smith, 2004; Johnsen, 2005; Lee, 2008). Contrariamente ao sector privado, onde o lucro e a rentabilidade constituem as principais medidas do desempenho alcançado, no sector público o alcance dos *outcomes* e a qualidade do serviço prestado representam aspectos fundamentais. Ou seja, se a finalidade e a missão das organizações de ambos os sectores é diferente, as medidas que medem os resultados alcançados também deverão ter uma abordagem distinta.

Neste contexto, o GASB emitiu, em 1994, a *Concepts Statement nº 2 - Service Efforts and Accomplishments Reporting*- com o objectivo central de defender a integração da informação de desempenho nos propósitos gerais do relato financeiro externo, ou seja, o relato de informação deve informar sobre os esforços realizados pelos serviços e os resultados alcançados de forma a promover a *accountability*.

A produção e o relato da informação financeira surgiram da necessidade de proporcionar a todos os *stakeholders* informação útil sobre o desempenho de uma organização, num determinado período de tempo. Contudo, esta informação deve ter contornos diferentes no

sector público dada a especificidade das suas organizações. Estas diferenças são visíveis, essencialmente, ao nível da missão e dos objectivos das organizações, do processo de obtenção de receitas, das obrigações orçamentais, dos tipos de poder e autoridade e da longevidade (GASB, 2006), tal como evidencia o Quadro 3.1. Ou seja, as necessidades dos utilizadores do sector público em relação à informação de desempenho são diferentes das necessidades dos utilizadores do sector privado.<sup>19</sup>

**Quadro 3.1: Sector Público vs Sector Privado: Principais Diferenças**

<b>Características</b>	<b>Sector Público</b>	<b>Sector Privado</b>
<b>Missão/finalidade</b>	Maximizar o bem-estar da comunidade.	Maximizar o valor dos accionistas.
<b>Principais stakeholders</b>	Comunidade em geral, órgãos legislativos e de supervisão, investidores e credores.	Investidores/accionistas e credores.
<b>Tipo de informação relevante</b>	Custo dos serviços prestados, resultados alcançados e o seu impacto na satisfação dos <i>stakeholders</i> .	Lucros, lucros por acção e capitais próprios.
<b>Processo de obtenção de rendimentos</b>	Transacção (normalmente) não monetária e involuntária entre os <i>stakeholders</i> e o governo, com pouca ou nenhuma relação entre o valor pago e o serviço recebido.	Transacções voluntárias entre as partes interessadas a efectuarem uma troca por igual valor.
<b>Papel do orçamento</b>	Assume a forma de lei, estabelece as prioridades das políticas públicas e constitui a base para controlar a despesa pública. Requer a aprovação dos órgãos legislativos e executivos do governo.	Plano financeiro interno que, normalmente, identifica as novas oportunidades de negócios. Normalmente não integra a prestação de contas.
<b>Longevidade e poder</b>	Raramente ou nunca entra em falência. Os poderes centram-se em elaborar e aplicar as leis, cobrar impostos e taxas e manter a ordem pública.	Períodos de vida, normalmente, limitados, operando num ambiente competitivo. Sujeito a aquisições, falências e dissoluções.

Fonte: Adaptado de GASB (2006).

A missão social, a diversidade de objectivos e de *stakeholders* e a complexidade das tarefas inerente à actividade dos organismos públicos tornam o relato financeiro, tradicionalmente focado nos *inputs*, insuficiente para medir os resultados alcançados. A necessidade de promover a *accountability* e melhorar o desempenho destas organizações conduziu ao desenvolvimento de modelos multidimensionais de desempenho, como por exemplo, o *Balanced Scorecard*, a Pirâmide dos Resultados e a Estrutura de Determinantes e Resultados (Ballantine, *et al.*, 1998; Kaplan, 2001; Ittner *et al.*, 2003; Niven, 2003; Micheli e Kennerley,

<sup>19</sup> Apesar das características de cada sector, que implicam diferenças na informação de desempenho produzida, Carter (1991), num estudo comparativo sobre indicadores de desempenho utilizados no sector público e no sector privado, verificou que as principais diferenças ocorrem não entre estes dois sectores, mas sim entre agências do sector público, com actividades, tarefas e objectivos distintos e onde a capacidade para mensurar os *outputs* e o conhecimento do processo de transformação é muito variável (por exemplo entre agências policiais e hospitais).

2005; Lee, 2008). Os diferentes modelos apresentam diferentes perspectivas de desempenho, mas a sua essência é comum e consiste em desenvolver uma estrutura abrangente que considere o desempenho organizacional como um todo, e não apenas o desempenho financeiro, tendo por base os propósitos do sistema a desenvolver.

### 3.2.2 Propósitos e Finalidades dos Sistemas de Medida de Desempenho

A investigação desenvolvida sobre o controlo e a medida de desempenho enfatiza os diferentes propósitos e finalidades que devem estar na base do desenvolvimento de um sistema desta natureza e que, por sua vez, determinam o seu sucesso (Foster e Swenson, 1997; Ittner e Larcker, 1998; Anderson e Young, 1999; Simons, 2000; Cavaluzzo e Ittner, 2004). Os diferentes propósitos dos sistemas de medida são apresentados no âmbito do modelo da oferta e da procura de informação de desempenho (Mayston, 1985; Otley, 1999; Behn, 2003; Poister, 2003; Dooren 2005; Johnsen, 2005; Johnsen e Vakkuri, 2006; Verbeeten, 2008; Speklé e Verbeeten, 2009) visando, em última instância, a melhoria do processo de tomada de decisão (Mayston, 1985; OCDE, 1994; Poister, 2003; GASB, 2003 e 2008) e a promoção da *accountability* (Bovens, 2005; Cunningham e Harris, 2005; Lee, 2008).

No âmbito do modelo da oferta (produção) e da procura (uso) de informação, os sistemas de medida de desempenho envolvem, de um lado, os preparadores da informação e, do outro, os utilizadores dessa mesma informação. Johnsen (2005) e Johnsen e Vakkuri (2006) referem que os estudos desenvolvidos têm focado essencialmente a perspectiva da produção da informação (práticas e modelos desenvolvidos pelas organizações), descurando o uso dessa informação para os vários propósitos a que se destina.

De uma forma mais genérica, Simons (2000) refere que o propósito central de qualquer sistema de medida de desempenho é transmitir informação, financeira e não financeira, que influencie o processo de tomada de decisão e a acção da gestão. Por outro lado, Tuomela (2005) foca o papel dos sistemas de medida no controlo da estratégia organizacional, interligando a sua relação com os quatro níveis de controlo de Simons (1995).<sup>20</sup> Assim, os sistemas de medida de desempenho podem ser usados como uma forma de diagnóstico dos factores críticos de sucesso, que, por sua vez, podem informar sobre os limites e o valor acrescentado da estratégia, bem como uma forma de promover o *feedback*, a aprendizagem

---

<sup>20</sup> A estrutura de controlo de Simons (1995) assenta em quatro sistemas: *beliefs systems*; *boundary systems*; *diagnostic control systems* e *interactive control systems*.

e a adaptação da estratégia e dos níveis de controlo (Tuomela, 2005). Para Ittner e Larcker (1998), as medidas de desempenho devem desempenhar um papel central no desenvolvimento do planeamento estratégico, na avaliação dos objectivos alcançados e na compensação dos gestores.

Face à grande diversidade de opiniões na literatura revista, agruparam-se os propósitos em quatro grupos essenciais: o propósito da comunicação; o propósito do *value for money* e da *accountability*; o propósito da aprendizagem e o propósito da compensação (Mayston, 1985; Jackson, 1993; Ittner e Larcker, 1998; Otley, 1999; Simons, 2000; Kaplan, 2001; Poister, 2003; Behn, 2003; Cavaluzzo e Ittner, 2004; Cunningham e Harris, 2005; Dooren, 2005; Modell, 2005a; Jansen, 2008; Verbeeten, 2008; Ferreira e Oltey, 2009; Henri, 2009; Arnaboldi e Azzone, 2010). Primeiro, o propósito da comunicação consiste na comunicação da missão, da estratégia e dos objectivos a alcançar, bem como das metas associadas a cada objectivo. Neste propósito pretende-se que a informação seja usada para melhorar a forma de comunicação, num processo *top-down* (das autoridades políticas para as organizações e destas para as unidades internas), permitindo que os colaboradores tenham um melhor conhecimento sobre as actividades em que se devem concentrar e o impacto das suas acções no desempenho organizacional.

Segundo, a promoção do *value for money* e da *accountability* visam incrementar a transparência e as práticas de divulgação, interna e externa, sobre a aplicação do dinheiro público e dos resultados alcançados. Entre os vários utilizadores da informação divulgada, a comunidade em geral, e os eleitores em particular, constituem um grupo com interesse particular nessa informação. A informação de desempenho pode ser determinante para a decisão de voto dos eleitores (Zimmerman, 1977; Mayston, 1985). Para Mayston, os eleitores têm interesse na actuação do governo para decidir sobre a intenção de voto. Contudo, segundo Zimmerman (1977), os eleitores manifestam, habitualmente, pouco interesse no uso de informação contabilística e de gestão do governo, nomeadamente na decisão de voto.

Terceiro, proporcionar o *feedback* sobre o desempenho alcançado e rever a estratégia de forma a permitir uma melhoria contínua, constitui o propósito da aprendizagem (Kloot e Martin, 2000; Modell, 2005a). Por último, o propósito da compensação consiste em relacionar a medida e a avaliação de desempenho com o sistema de incentivos e



penalizações de forma a permitir alinhar os objectivos individuais com os objectivos organizacionais.

O Quadro 3.2 apresenta uma síntese dos propósitos das práticas de medida de desempenho orientadas para os resultados, de acordo com a literatura revista. Cada propósito identificado é classificado de acordo com o tipo de utilização, ou seja, se é usado no âmbito dos processos de gestão, para efeitos de controlo interno e de gestão operacional, ou no âmbito do controlo político para sustentar as decisões estratégicas. São, ainda, identificados os propósitos relacionados com a necessidade de obter legitimidade e suporte externo.

**Quadro 3.2: Propósitos e Tipos de Utilização dos Sistemas de Medida de Desempenho**

	TIPOS DE UTILIZAÇÃO		
	Processos de gestão interna	Processo de decisão política	Legitimidade e suporte externo
<b>Propósito da comunicação</b>	Comunicação interna da missão, dos objectivos e das metas; Motivação dos colaboradores; Definição de actividades centrais.	Comunicação dos objectivos e dos resultados a alcançar (processo <i>top down</i> ).	Comunicação dos resultados a alcançar.
<b>Propósito do <i>value for money</i> e da <i>accountability</i></b>	<i>Accountability</i> financeira e de gestão; Processo de orçamentação e planeamento; Relato, interno e externo, do desempenho alcançado.	<i>Accountability</i> política (processo <i>bottom-up</i> ); Transparência; Influência da decisão de voto	<i>Accountability</i> política; Cumprimento de regras e normas.
<b>Propósito da aprendizagem</b>	Auto-avaliação de desempenho; <i>Feedback</i> ; Revisão da estratégia.	Avaliação de desempenho Revisão da estratégia; Aprovação/avaliação/revisão das políticas/programas	(---)
<b>Propósito da compensação</b>	Compensação dos colaboradores; Alocação interna de recursos para as unidades internas; Reorganização das unidades internas.	Compensação dos gestores de topo; Alocação de recursos (transferência do orçamento de estado); Reorganização dos serviços.	(---)
<b>Outros propósitos</b>	(---)	Obtenção de poder político;	Isomorfismo normativo e mimético.

Os propósitos analisados nas duas primeiras colunas enquadram-se na perspectiva de racionalidade, ou seja, baseiam-se no pressuposto de que, em última instância, o sistema de medida deverá permitir melhorar o processo de decisão e de gestão interna. Contudo, há outros propósitos que podem levar à introdução de um sistema de medida e que foram já abordados no capítulo anterior, no âmbito da teoria institucional, como a necessidade de obter legitimidade e suporte externo, bem como a necessidade de imitar e preservar valores

e ideias dominantes (propósito da legitimidade e da imitação) (DiMaggio e Powell, 1991; Meyer e Rowan, 1991; Gupta *et al.*, 1994; Carruthers, 1995; Geiger e Ittner, 1996; Dooren, 2005; Laegreid *et al.*, 2007). Por outro lado, a informação de desempenho pode ter também como propósito a obtenção de mais poder político através da promoção da *accountability* política.

### 3.2.3 Medidas Multidimensionais de Desempenho

Um modelo de medida de desempenho deve incluir múltiplas medidas de desempenho (Feltham e Xie, 1994) que sejam capazes de reflectir o desempenho organizacional em relação aos recursos estratégicos, às capacidades operacionais e aos *outcomes* financeiros e não financeiros desejados (Malina e Selto, 2004). As medidas de economia, eficiência e eficácia (os famosos “três E’s”) resultam do modelo genérico de medida e gestão de desempenho baseado em quatro dimensões: *inputs-processos-outputs-outcomes* (Pollitt e Bouckaert, 2004). Para clarificar o conceito destes termos, que são muitas vezes referidos e usados de forma errada, o GASB publicou, em Abril de 2008, um *exposure draft*, em complemento à *Concepts Statement* nº 2 já referida anteriormente. Este documento refere que as medidas de desempenho são apresentadas e divulgadas em três dimensões, de forma a proporcionar uma análise completa do desempenho: as medidas dos esforços realizados pelos serviços, as medidas das realizações/concretizações dos serviços e, por fim, as medidas que relacionam os esforços com as realizações (GASB, 2008).<sup>21</sup>

#### a) Medidas dos Esforços Realizados pelos Serviços

Nesta dimensão são incluídas as medidas que medem o esforço desenvolvido pelo serviço no desenrolar das suas actividades, nomeadamente os *inputs* financeiros e não financeiros utilizados.<sup>22</sup> Assim, são consideradas medidas financeiras relativas às despesas previstas/executadas com os programas, bens e serviços prestados (por exemplo, com a manutenção de estradas, com o plano de vacinação, com o ensino obrigatório, com a acção social, etc.), ao investimento em formação, ao investimento em activos não correntes, etc. Também as medidas não financeiras sobre os montantes de recursos aplicados, como por

<sup>21</sup> Os indicadores que medem os esforços/realizações das organizações são designados, respectivamente, de “*leading/lagging indicators*” por Kaplan e Norton (1996) e de “*determinantes/resultados*” por Fitzgerald *et al.* (1991), citado em Ballantine *et al.* (1998).

<sup>22</sup> O estudo da OCDE (1994) inclui estas medidas na dimensão financeira que pretende medir a gestão apropriada dos recursos, as dívidas de e a terceiros e, quando aplicável, a rentabilização dos activos. Podem ser também designadas de medidas de economia (OCDE, 1994) quando se pretende comparar o valor dos *inputs* ou recursos afectados com o seu valor esperado.

exemplo, o número de horas de trabalho afectas a determinada actividade, o número de professores afectos ao ensino básico, o número de quilómetros percorridos numa determinada intervenção, etc., assumem um papel complementar às medidas financeiras bastante importante.

Algumas medidas qualitativas, relacionadas com os processos e a aprendizagem, são também integradas nesta perspectiva, na medida em que se referem aos meios usados (ou determinantes) para se alcançar o resultado desejado (Kaplan e Norton, 2001). Assim, as medidas qualitativas como as horas de formação do pessoal, a adesão a novas tecnologias, o número de inovações, a moral e satisfação dos trabalhadores, entre outras, medem também o esforço desenvolvido pelos serviços no sentido de maximizar as suas realizações.

#### *b) Medidas das Realizações/Concretizações dos Serviços*

Estas medidas de desempenho medem o serviço efectivamente prestado e os resultados alcançados com um determinado nível de recursos utilizados. Esta perspectiva incorpora dois tipos essenciais de medidas: medidas de *outputs* e medidas de *outcomes*. Ou seja, são as medidas orientadas para os resultados alcançados (Poister, 2003; Cavaluzzo e Ittner, 2004; Pollitt e Bouckaert, 2004; ter Bogt, 2008; Verbeeten, 2008). As medidas de *outputs* quantificam o montante de serviços prestados ou bens produzidos, como por exemplo, o número de quilómetros de estrada reparada, o número de alunos formados num determinado período, o número de cirurgias realizadas, etc.). Por outro lado, as medidas de *outcomes*<sup>23</sup> medem o impacto dos serviços prestados na sociedade, ou seja, medem até que ponto o serviço prestado atingiu os efeitos desejados (por exemplo, a redução do número de vidas perdidas em incêndios por cada 1000 habitantes, a redução de acidentes rodoviários, a redução do analfabetismo, a redução da taxa de criminalidade, a percentagem de aumento do número de horas de formação, a percentagem de redução da lista de espera de cirurgias, etc.).

As medidas da qualidade do serviço prestado (por exemplo, a acessibilidade, a oportunidade, a segurança, a prontidão, o tempo médio de resposta, a cortesia, etc.) e da satisfação dos clientes (por exemplo, o número de queixas e reclamações, o índice de

---

<sup>23</sup> Alguns autores consideram que as medidas de *outcomes* englobam os efeitos qualitativos, bem como a eficácia da organização (ver por exemplo, Parry *et al.*, 1994), enquanto outros designam de medidas de eficácia os *outcomes* qualitativos e quantitativos (ver por exemplo, Poister, 2003). Todavia, neste trabalho consideram-se que as medidas de *outcomes* medem o impacto ou efeitos na sociedade, numa perspectiva qualitativa.

satisfação, etc.) integram também esta perspectiva na medida em que contribuem para a percepção do alcance dos resultados, numa perspectiva qualitativa (OCDE, 1994; Poister, 2003; Verbeeten, 2008).<sup>24</sup>

### c) *Medidas que Relacionam os Esforços com as Realizações*

A relação entre os esforços e as realizações (relações de causa-efeito) é obtida através das medidas de eficiência e de eficácia (Carter, 1991; Carter *et al.*, 1993; Simons, 2000; GASB, 2003 e 2008; Poister, 2003; Johnsen, 2005; Drury, 2007). As medidas de eficiência medem o alcance de um determinado resultado com o montante mínimo de recursos (*inputs*), ou, em alternativa, medem os recursos consumidos para produzir um montante máximo de *outputs*. Ou seja, baseiam-se na relação entre os *inputs* e os *outputs*, como por exemplo, o custo por quilómetro de estrada reparada, o custo por aluno/curso, custo por internamento, horas de mão-de-obra por cada tonelada de recolha de resíduos, etc.<sup>25</sup> O objectivo destas medidas é fornecer informação que permita incutir nas organizações públicas uma maior responsabilização pela economia e racionalização dos recursos disponíveis.

Mas, as medidas de eficiência não dão uma visão completa do desempenho pois, mesmo em caso de eficiência na gestão dos recursos, o desempenho não será adequado se não se atingirem os níveis de qualidade esperados e não forem satisfeitas as necessidades dos clientes/cidadãos. As medidas de eficácia visam, então, medir os recursos utilizados por cada unidade de *outcomes*. Ou seja, permitem medir o custo ou os recursos utilizados por cada bem ou serviço produzido para o qual se atingiram os resultados previstos (por exemplo, o custo por aluno aprovado, o custo por quilómetro de estrada reparada com qualidade, custo por doente curado, horas de mão de obra por cada reclamação resolvida, etc.). Estas são medidas mais direccionadas para o impacto da actuação do governo na comunidade e na satisfação das suas necessidades. Deste modo, as medidas de eficiência estão orientadas para o desempenho ao nível da gestão operacional, enquanto as medidas de eficácia medem o desempenho ao mais alto nível (líderes executivos e gestores de topo), relacionando a boa gestão financeira com o alcance dos objectivos organizacionais.

---

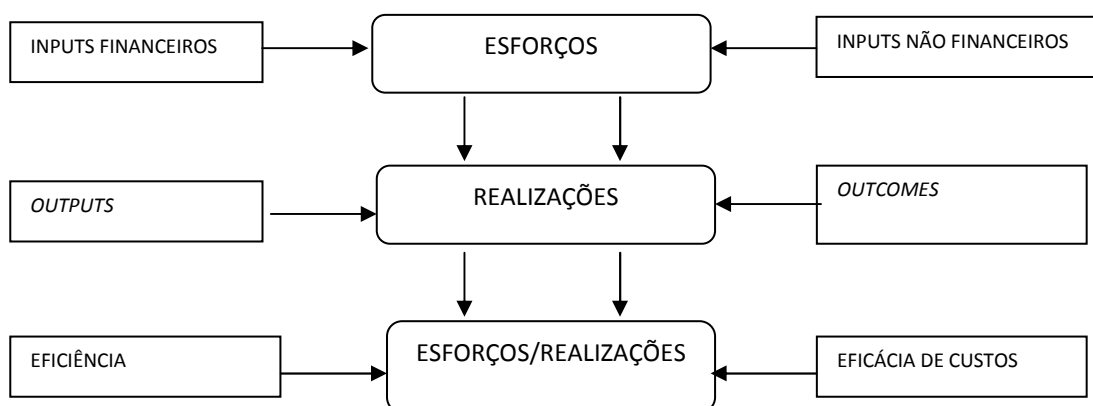
<sup>24</sup> Esta perspectiva da qualidade e da satisfação dos clientes tem conduzido a reformas importantes no sector público com o objectivo de mudar a gestão tradicional baseada nas regras para uma gestão orientada para os clientes, cuja satisfação constitui o principal resultado a alcançar (OCDE, 1994, Kaplan, 2001; Niven, 2003).

<sup>25</sup> Quando se relacionam os *inputs* financeiros utilizados com os *outputs* obtidos, as medidas de eficiência de custos são as mais importantes (como os custos por cada *output*). Contudo, as medidas de eficiência podem também relacionar *inputs* não financeiros (como as horas de mão de obra afectas a determinada actividade, número de equipamentos, etc.) com os *outputs* obtidos.

A eficácia de um sistema de medida orientado para os resultados vai depender da capacidade para medir e gerir estas relações de causa-efeito que, por sua vez, implica uma clara definição dos objectivos a atingir, exigindo um esforço conjunto de contabilistas, engenheiros, técnicos de informática, pessoal de marketing e gestores operacionais no seu desenvolvimento dada a sua natureza multidimensional (Horngren *et al.*, 1999). Esta complementaridade exige uma boa articulação dos sistemas de informação contabilística existente com o sistema de medida de desempenho, sendo fundamental que funcione na base do acréscimo de forma a informar adequadamente sobre os custos das actividades e dos *outputs* produzidos. É neste sentido que, alguns autores, afirmam que o desenvolvimento de um sistema de informação financeira sofisticado determina a obtenção de informação sobre os custos por *outputs* e actividades e, conseqüentemente, o desenvolvimento de modelo de medida do desempenho orientado para os resultados (ver por exemplo, Sterck *et al.*, 2006; Cavaluzzo e Ittner, 2004; ter Bogt, 2008).

A literatura revista é consistente com a abordagem apresentada pelo GASB, na medida em que considera que as medidas de *inputs*, *outputs*, *outcomes*, eficiência, eficácia de custos, qualidade do serviço e satisfação dos clientes incorporam um sistema de medida de desempenho para uma análise completa do desempenho alcançado (Carter *et al.*, 1993; OCDE, 1994; Parry *et al.*, 1994; Simons, 2000; Poister, 2003; Pollitt e Bouckaert, 2004; Johnsen, 2005; Drury, 2007; Verbeeten, 2008). A Figura 3.1 sintetiza a abordagem apresentada sobre a abordagem multidimensional do desempenho.

**Figura 3.1: Abordagem Multidimensional da Medida de Desempenho**



Fonte: Adaptado de GASB (2008).

### 3.3 Medidas, Iniciativas e Modelos Adoptados no Contexto Internacional

#### 3.3.1 O Papel dos Organismos Profissionais

A literatura refere a influência dos organismos profissionais na evolução do processo de reforma da gestão pública em geral (Pollitt e Bouckaert, 2004) e da contabilidade pública em particular (Brusca e Condor, 2002; Lüder, 2002; Pina e Torres, 2003; Benito e Brusca, 2004). A introdução da medida e da gestão de desempenho no sector público também tem evoluído por força da intervenção de um conjunto de organismos profissionais como o GASB, o FASB (*Financial Accounting Standards Board*), o IPSASB (*International Public Sector Accounting Standards Board*), o AICPA (*American Institute of Certified Public Accountants*), o INTOSAI (*International Organization of Supreme Audit Institutions*), entre outros. Estes organismos enfatizam a necessidade de complementar os relatórios financeiros tradicionais com informação não financeira e mais qualitativa sobre o desempenho. Em conjunto, visam contribuir para uma análise mais completa do desempenho organizacional.

O FASB *Concept Statement* nº 4 – *Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations* (1980) refere que as organizações não empresariais normalmente não têm um único indicador de desempenho, sendo necessário desenvolver outros indicadores. Consequentemente, tal como foi referido acima, o GASB publicou o *Concept Statement* nº 2 - *Service Efforts and Accomplishments Report* (1994), cujo objectivo é desenvolver uma estrutura que apoie as organizações do governo estatal e local dos EUA a elaborar relatórios de desempenho que atendam às novas necessidades de informação dos *stakeholders*. O AICPA (1994), baseado nestas alterações do relato financeiro para o governo, refere também a importância de mudar o conteúdo do relato financeiro das empresas privadas em resposta às necessidades actuais dos utilizadores, devendo focar os factores que criam valor a longo prazo, incluindo medidas não financeiras, que indiquem o desempenho dos processos centrais.

Mais recentemente, o IPSASB (2008) colocou em discussão pública um documento que define a estrutura conceptual dos propósitos do relato financeiro das entidades do sector público.<sup>26</sup> Este documento vem reforçar a necessidade de alargar o âmbito do relato financeiro face às novas necessidades de informação dos utilizadores do sector público. O

---

<sup>26</sup> *Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities* - documento colocado em discussão pública entre Setembro de 2008 e Março de 2009.

parágrafo 2.22 deste documento refere que os objectivos do relato financeiro das entidades do sector público são “providenciar informação útil aos utilizadores, quer para os propósitos de *accountability*, quer para apoiar as decisões de afectação de recursos, decisões políticas e sociais”. Por outro lado, a estrutura conceptual define que o conteúdo do relato financeiro, entre outros aspectos, engloba a informação financeira e não financeira sobre a concretização/alcance dos objectivos definidos, sobre os factores que determinam o desempenho actual ou que podem influenciar o desempenho futuro bem como deve conter informação prospectiva e adicional às demonstrações financeiras para melhor informar sobre as perspectivas do desempenho futuro.

O INTOSAI, embora esteja mais direccionado para a auditoria do desempenho dos governos, assume um papel importante na definição de uma estrutura adequada à medida do desempenho público. O guia elaborado pelo *Auditing Standards Committee* do INTOSAI (2004: 22) refere que as medidas de desempenho envolvem o tipo e o nível de programas e actividades desenvolvidas (medidas de processos), os produtos e serviços prestados (medidas de *outputs*) e/ou os resultados desses *outputs* (medidas de *outcomes*).<sup>27</sup> Ou seja, a medida de desempenho deve permitir medir o alcance dos objectivos de um determinado programa. Por isso, defendem que a medida de desempenho pode servir como um sistema prévio de alerta para a gestão e como um veículo de melhoria da *accountability* para o público”.

A posição dos organismos referidos, relativamente à necessidade de alargar o âmbito do relato financeiro em prol de uma melhoria do processo de *accountability*, levou os diferentes governos a adoptarem iniciativas com vista à prática da medida e da gestão de desempenho, numa perspectiva multidimensional. Um dos objectivos centrais das iniciativas da NPM era a medida dos níveis de eficiência, eficácia e economia através do desenvolvimento de sistemas de medida de desempenho orientados para os resultados. Neste contexto, a estrutura conceptual proposta pelo IPSASB (2008) refere a importância das entidades divulgarem informação que permita avaliar estes níveis de desempenho.

Contudo, a melhoria da qualidade do relato financeiro, bem como a promoção da *accountability* e do *value for money*, têm de ser suportados pelo desenvolvimento prévio de

---

<sup>27</sup> A elaboração deste guia contou com a colaboração dos Organismos Superiores de Auditoria de 30 países, nomeadamente Portugal, com vista ao desenvolvimento e promoção de práticas de auditoria do desempenho do governo.

um adequado sistema de medida de desempenho orientado para os resultados que permita produzir a informação referida. Por outro lado, é necessário articular o sistema de medida de desempenho com o processo orçamental e os outros processos de gestão (Kaplan e Norton, 1996; Kaplan, 2001; Pollitt e Bouckaert, 2004). Neste contexto, várias iniciativas estratégicas têm sido adoptadas pelos diferentes países, especialmente desde a década de 90 do século vinte, com o objectivo de promover a medida e a gestão de desempenho orientada para os resultados.

### 3.3.2 Principais Iniciativas e Modelos Adoptados

Estudos prévios evidenciam que o Reino Unido, a Nova Zelândia e a Austrália são países com uma maior orientação para a medida do desempenho e para a gestão estratégica (Pollitt e Bouckaert, 2004; Pollitt, 2006; Sterck *et al.*, 2006; Bouckaert e Halligan, 2008; Reginato, 2008; Lapsley, 2009) e são considerados pioneiros no desenvolvimento de sistemas de medida de desempenho orientados para os resultados. Os EUA, o Canadá, a Finlândia, a Suécia e a Holanda, têm revelado importantes avanços nesta matéria, quer pela preocupação que têm vindo a manifestar na elaboração do *accrual budgeting*, quer pelo desenvolvimento de práticas que visam a integração da informação de desempenho nos relatórios de contas anuais (Sterck *et al.*, 2006; Bouckaert e Halligan, 2008). Ou seja, tendencialmente, os países que lideraram a introdução das ideias da NPM, habitualmente designados de países anglo-saxónicos, também estão a revelar maiores avanços na implementação da medida de desempenho, por força da introdução de um conjunto de iniciativas específicas nesta matéria.

O GPRA (*Government Performance and Results Act*) representa uma das reformas mais importantes introduzidas nos EUA em 1993, com o objectivo de desenvolver o planeamento estratégico e a medida de desempenho orientada para os resultados no governo federal. Esta iniciativa teve por base as seguintes linhas de orientação: aumentar a responsabilização pelos resultados alcançados e proporcionar a tomada de decisão com base no desempenho, o que implica complementar os tradicionais sistemas de desempenho orientados para os *inputs* com medidas focadas nos resultados (qualidade e quantidade de *outputs*, efeitos na sociedade, eficiência e eficácia).

No Reino Unido, a *Financial Management Initiative* (1982) introduziu uma filosofia de descentralização da gestão, descentralização do orçamento, definição de metas e aumento



do profissionalismo que foi fundamental para a reforma da gestão financeira. Mas foi na década de 90 que se verificaram os maiores avanços na introdução de sistemas de medida de desempenho, como o programa *Next Steps Agencies* (1991), a definição de uma estrutura de indicadores de desempenho para o governo local (1992) e a introdução da estrutura do *Public Service Agreements* (2000). Segundo Sterck *et al.* (2006), o modelo desenvolvido no Reino Unido caracteriza-se por ser multifuncional e orientado para diferentes propósitos, embora com aplicabilidade apenas ao nível nacional.

O *Public Finance Act* (1989) introduziu o *accrual accounting* no sector público da Nova Zelândia. Esta lei enfatizou o uso de medidas de *outputs* e de *outcomes* em vez da tradicional medida dos *inputs* e dos processos, o que permitiu aumentar, consideravelmente, a informação de desempenho no domínio público. Em 2001 foi ainda publicada a *Public Audit Act* e a declaração de intenções que vêm promover um novo sistema de *accountability*. A gestão por *outcomes* constitui uma das mais recentes inovações da reforma consistindo na integração da informação dos *outcomes* nos sistemas de gestão orientados para os resultados. O processo de reforma de gestão financeira da Nova Zelândia constitui um modelo de referência para outros países devido à eficácia obtida nas medidas adoptadas (Pollitt e Bouckaert, 2004).

Na Austrália, o processo de reforma financeira iniciou com o *Financial Management Improvement Programme* (1984) que introduziu um novo sistema de gestão orientado para os resultados. Durante os últimos 20 anos tiveram início as reformas mais significativas no desenvolvimento da medida de desempenho através da publicação dos seguintes diplomas: o *Audit Act* (1994), o *Financial Management and Accountability Act* (1997), o *Accruals Budgeting Project* (1997-2000) e o *Public Service Act* (1999). Estes actos introduziram importantes reformas nos serviços públicos da Austrália, nomeadamente o *contracting-out*, a mudança para o *accrual accounting* e a intensificação do regime de medida de desempenho, que resultaram no desenvolvimento da *Accrual-based Outcomes and Outputs Budgeting and Reporting Framework* (1999-2000).

No Canadá, as iniciativas levadas a cabo não têm sido bem sucedidas devido ao *gap* existente entre os objectivos das reformas e o seu processo de implementação (Pollitt e Bouckaert, 2004). Destaca-se, contudo, a publicação da *Financial Administration Act* (1992), que introduziu importantes reformas nos serviços públicos, bem como a estrutura de gestão

designada *Results for Canadians – A Management Framework for the Government of Canada* (2001) que enfatizou a orientação da gestão pública para os clientes e a gestão baseada nos resultados, entre outros aspectos.

Relativamente aos países de influência continental, a Finlândia, a Suécia e a Holanda revelam alguns avanços comparativamente a outros países, como a Itália, a França, Portugal e a Alemanha (Pollitt e Bouckaert, 2004; Corte-Real, 2008; Reginato, 2008). Na Finlândia, o conjunto de reformas tem tido um impacto bastante positivo, destacando-se o desenvolvimento do processo orçamental orientado para os resultados (*results-oriented budget*, desde 1990), bem como da gestão por resultados (*management by results*, desde 1993), nomeadamente a gestão de contratos, os relatórios de contas anuais, o desenvolvimento de sistemas de medida de desempenho e auditorias realizadas por organismos oficiais de auditoria. A implementação do *accrual accounting*, em 1998, constituiu também um importante contributo para a expansão da medida de desempenho orientada para os resultados.

O processo de reforma da gestão financeira da Suécia assumiu importantes contornos durante a década de 90, designadamente a introdução do *accrual accounting* e do orçamento orientado para os resultados. A introdução do *accrual accounting* teve como principal objectivo facilitar a implementação da gestão do desempenho e ganhou importância com a *National Financial Management Authority* (1998). Em suma, foi introduzida uma abordagem orientada para os *outputs* e *outcomes* que obrigou as agências públicas a divulgar mais informação sobre o desempenho.

Na Holanda, as reformas de gestão financeira têm sido implementadas no governo central e local, enfatizando a gestão e o orçamento orientado para os resultados, bem como a integração das medidas de desempenho nos documentos orçamentais. Desde os finais da década de 80 do século passado, particularmente após a introdução da *Public Management Initiative*, em 1987, que se têm introduzido algumas iniciativas com vista a uma maior racionalização da gestão, ao aumento da transparência, bem como dos níveis de eficiência e de eficácia da Administração Pública (ter Bogt, 2008). Em meados da década de 90 surgiram novas iniciativas relativas ao “desenvolvimento da estratégia, ao papel das tecnologias de informação, à gestão da qualidade, nomeadamente a inclusão de medidas multidimensionais de desempenho” (ter Bogt, 2008: 212), o que conduziu a um

envolvimento crescente das organizações em projectos de *benchmarking* (van Helden e Tillema, 2005). Em 2004, com a introdução do *Governments Accounts Act*, é reforçada a importância da elaboração dos programas e orçamentos com base em medidas de *outputs* e *outcomes*. Em consequência deste acto, o Ministro das Finanças alargou o sistema do *accrual budgeting*, já utilizado nas agências públicas, bem como nos departamentos do governo central, a outros sectores do estado como o governo local. O Quadro 3.3 apresenta uma síntese das principais iniciativas e modelos adoptados pelos países analisados.

### Quadro 3.3: Iniciativas e Modelos de Medida de Desempenho Adoptados no Contexto Internacional

País	Iniciativas <sup>28</sup>	Modelo/Estrutura	Descrição <sup>29</sup>
EUA	GPRA (1993)	Program Assessment Rating Tool (2002)	Relaciona os objectivos estratégicos com os <i>outputs</i> e recursos; integra e usa a informação de desempenho de forma a melhorá-lo.
Reino Unido	FMI (1982) Next Steps Agencies (1991)	Public Service Agreements Framework (2000)	Gera informação de desempenho que pode ser usada em diferentes propósitos.
Nova Zelândia	Public Finance Act (1989) Public Audit Act (2001) Declaração de intenções (2001)	Management for <i>outcomes</i> (2002)	Dá grande ênfase às medidas de <i>outcomes</i> porque estas são incluídas nos sistemas de gestão de informação orientados para os <i>outputs</i> .
Austrália	FMIP (1984) Financial Management and Accountability Act (1997) Public Service Act	<i>Accrual-based Outcomes and Outputs Budgeting and Reporting Framework</i> (1999-2000).	Interliga o processo orçamental com os relatórios anuais e com o relato da informação sobre <i>outputs</i> e de <i>outcomes</i> .
Canadá	Financial Administration Act (1992)	Management Resources and Results Structure	Estabelece uma relação entre os custos e os resultados dos programas, a gestão dos departamentos, a estrutura dos <i>outcomes</i> estratégicos e a informação de desempenho.
Finlândia	Results-oriented budget (1990) Management by results (1993)	Results-oriented budgets and management	Enfatiza a orientação do orçamento e da gestão para os resultados e promove a gestão de contratos, os relatórios anuais e a auditoria do desempenho.
Suécia	National Financial Management Authority (1998)	Performance Framework oriented to outputs and outcomes	Implementa a gestão do desempenho e promove a divulgação de informação sobre o desempenho.
Holanda	Public Management Initiative (1987) Government Accounts Act (2004)	Output and <i>outcome</i> -oriented budgets	Usa orçamentos baseados em <i>outputs</i> , relatórios e contas intercalares e anuais, bem como informação financeira e não financeira sobre o desempenho e promove a prática do <i>benchmarking</i> .

Fonte: Adaptado de Sterck *et al.*, 2006; Bouckaert e Halligan, 2008; Reginato, 2008.

<sup>28</sup> Uma descrição mais pormenorizada das iniciativas implementadas pelos diferentes países em termos do processo de reforma da gestão de desempenho, bem como o alargamento desta análise a outros países, pode ser consultada em Pollitt e Bouckaert (2004), Sterck *et al.*, (2006) e Bouckaert e Halligan (2008).

<sup>29</sup> A descrição do modelo usado em cada país foi baseada em Sterck *et al.* (2006) e Bouckaert e Halligan (2008).

### 3.4 Limitações e Constrangimentos

A literatura aborda as limitações e constrangimentos no desenvolvimento dos sistemas de medida de desempenho do ponto de vista da tecnologia, da estrutura organizacional e dos factores políticos e institucionais (ver por exemplo, Anderson e Young, 1999; Cavaluzzo e Ittner, 2004; Chenhall, 2003; Dooren, 2005; Tuomela, 2005; Laegreid *et al.*, 2006 e 2007; Verbeeten, 2008; Ferreira e Otley, 2009; Arnaboldi e Azzone, 2010). O desenho dos sistemas de controlo e de medida de desempenho orientados para os resultados é um processo que, normalmente, pressupõe que os objectivos organizacionais são definidos com clareza e com metas associadas, os *outputs* são mensuráveis, as actividades são repetitivas e, consequentemente, os efeitos da actuação da gestão são conhecidos (Modell, 2004 e 2005a; Dooren, 2005; Johnsen e Vakkuri, 2006; ter Bogt, 2008; Verbeeten, 2008). Contudo, esta situação nem sempre se verifica no contexto político e administrativo das organizações públicas que lidam com diferentes utilizadores, enfrentam uma multiplicidade de objectivos e, habitualmente, dispõem de falta de competências adequadas (Feltham e Xie, 1994; Ittner e Larcker, 1998; Modell, 2001; Arnaboldi e Azzone, 2010).

A ambiguidade e a incerteza inerente à actividade pública, a diversidade de *stakeholders* e a complexidade das tarefas (Zimmerman, 1977; Mayston, 1985; Cavaluzzo e Ittner, 2004) tornam complicado o alinhamento dos objectivos com a estratégia, bem como a definição das medidas de desempenho apropriadas e das metas a alcançar (Arnaboldi e Azzone, 2010). Este contexto exige uma correcta e completa conceptualização da medida de desempenho no seio de cada organização, de acordo com a sua realidade específica.

Verbeeten refere um conjunto de efeitos indesejados da medida de desempenho no sector público quando não há uma correcta conceptualização e contextualização dos sistemas implementados. Estes efeitos indesejados podem resultar num “... aumento da burocracia instalada, falta de inovação, redução do processo de responsabilização, visão de túnel, subutilização das medidas de desempenho e uma obsessão pela medida” (Verbeeten, 2008: 430). Como consequência destas limitações, o resultado tende a ser uma diminuição do desempenho das organizações quando usam as práticas de gestão de desempenho” (Verbeeten, 2008: 430). Os problemas relacionados com os recursos disponíveis, nomeadamente a falta de formação dos gestores públicos em contabilidade e gestão pública, constituem também uma limitação importante (ver por exemplo, Streib e Poister,

1999; Yamamoto, 1999; Wang e Berman, 2001; Jackson e Lapsley, 2003; Cavaluzzo e Ittner, 2004; Arnaboldi e Azzone, 2010). Os recursos financeiros necessários para introduzir as inovações, bem como os recursos técnicos existentes, também determinam o sucesso do desenvolvimento destas práticas (Cavaluzzo e Ittner, 2004; Dooren, 2005).

Mayston (1985) fala da importância em separar o impacto dos factores ambientais e externos do desempenho real alcançado, bem como a dificuldade em captar toda a informação qualitativa com interesse para as medidas de *outcomes*. A falta de envolvimento e compromisso dos líderes executivos e dos gestores de topo em todo o processo de desenho e implementação do sistema, a falta de uma cultura estratégica, o secretismo que caracteriza a cultura política e a falta de ligação das práticas de medida de desempenho ao sistema de incentivos são constrangimentos que têm preocupado vários académicos e profissionais (Yamamoto, 1999; Julnes e Holzer, 2001; Dooren, 2005; ter Bogt, 2008; Verbeeten, 2008; Arnaboldi e Azzone, 2010). Lapsley e Wright (2004) referem, ainda, o papel preponderante do processo de difusão das inovações e das novas práticas de gestão para garantir o seu sucesso.

De uma forma geral, as limitações e constrangimentos no processo de desenvolvimento de um sistema de medida de desempenho podem agrupar-se em quatro grupos: as limitações estruturais (relacionadas com a estrutura da organização), as limitações institucionais (relacionadas com o ambiente institucional/externo), as limitações técnicas (relacionadas com a tecnologia e os recursos existentes), e as limitações culturais (relacionadas com a cultura instalada). O Quadro 3.4 apresenta uma síntese das principais limitações abordadas na literatura, em cada um dos grupos referidos.

Em síntese, o contexto cultural e ambiental, bem como a missão específica de cada organização, estão no centro de todo o processo de mudança, exigindo-se cuidados especiais quando se estão a adaptar instrumentos de gestão privada à realidade do sector público. O contexto político-social em que os sistemas de medida e gestão operam, a necessidade de desenvolver as competências adequadas à operacionalização do sistema ao longo do tempo, a dificuldade em definir claramente que dados devem ou não ser incluídos, ou seja, o que é que realmente interessa medir, constituem as principais limitações referidas na literatura.

**Quadro 3.4: Principais Limitações no Desenvolvimento dos Sistemas de Medida de Desempenho**

	LIMITAÇÕES			
	Estruturais	Institucionais	Técnicas	Culturais
Recursos financeiros e humanos insuficientes e/ou inadequados	✓		✓	
Recursos técnicos obsoletos	✓		✓	
Excesso de burocracia				✓
Resistência à mudança				✓
Falta de orientação estratégia				✓
Falta de capacidade de inovação				✓
Falta de apoio e compromisso da gestão de topo e do poder político	✓	✓		
Incerteza e complexidade	✓	✓		
Dificuldade em mensurar os <i>outputs</i>	✓			
Multiplicidade de objectivos	✓			
Dificuldade em quantificar os objectivos	✓			
Interesses divergentes		✓		
Diversidade de <i>stakeholders</i>		✓		
Pressão de grupos políticos, organizações, etc.		✓		

### 3.5 Comentários Finais

A ambiguidade da medida de desempenho aumenta num contexto político-administrativo complexo, incerto e ambíguo, quando comparado com um contexto estável, pouco dinâmico e simples. Contudo, a literatura tem evidenciado a necessidade crescente da adopção de sistemas de medida de desempenho orientados para os resultados em prol de uma melhoria do desempenho organizacional e da promoção da *accountability* e da transparência. Por outro lado, o aumento dos níveis de autonomia, em resultado do processo de delegação de competências e de descentralização das estruturas, conduziu à necessidade de desenvolver meios de controlo dos resultados alcançados. A mudança nos sistemas de informação de contabilidade e de controlo de gestão tem-se revelado, por isso, primordial, de forma a permitir a adopção das novas práticas de medida e gestão de desempenho.

A influência dos organismos profissionais tem sido importante neste processo de mudança, conduzindo a alguma normalização na definição de uma estrutura de medida de desempenho adequada para o sector público. Embora a ritmos diferentes, vários países da OCDE têm desenvolvido iniciativas e modelos com vista à introdução de práticas de medida e gestão de desempenho. Apesar de a literatura evidenciar algum avanço dos países Anglo-Saxónicos nesta matéria, o fenómeno da globalização e da internacionalização tem reduzido

estas assimetrias. Por exemplo, países como a Suécia, a Finlândia e a Holanda encontram-se num período de transição, com importantes mudanças introduzidas nos últimos 10 anos. Portugal tem revelado, também, uma grande preocupação em introduzir estas matérias na agenda política, como se analisa no capítulo seguinte.

Em síntese, há uma aceitação generalizada sobre o papel da ciência contabilística na medida de desempenho, nomeadamente na definição dos objectivos de desempenho, no uso de uma terminologia comum e no desenvolvimento de técnicas de recolha de dados e de modelos de relato da informação de desempenho. Vários académicos reforçam este argumento, referindo a função que a contabilidade de gestão assume na ligação das medidas financeiras e não financeiras com a estratégia organizacional, através de instrumentos de gestão. Por outro lado, o controlo de gestão, ao focar todas as operações da organização, desde a formulação da estratégia até à sua implementação e controlo, terá um papel fundamental na interligação da estratégia com os processos de gestão como um todo.

**CAPÍTULO 4 - PRÁTICAS DE MEDIDA E GESTÃO DE DESEMPENHO NA  
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA PORTUGUESA**





## CAPÍTULO 4: PRÁTICAS DE MEDIDA E GESTÃO DE DESEMPENHO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA PORTUGUESA

### 4.1 Introdução

Historicamente, o sistema de controlo das organizações do sector público tende a focar o controlo dos *inputs* e dos processos (Collier, 2001; ter Bogt, 2001). Nos últimos anos, com as iniciativas da NPM assistiu-se à introdução dos instrumentos de gestão de índole empresarial (*businesslike tools*) no sector público, nomeadamente as novas formas de controlo de gestão orientadas para os resultados (Hood, 1995; Carter, 1991; Carter *et al.*, 1993; ter Bogt, 2003, 2004 e 2008; Poister, 2003; Cavaluzzo e Ittner, 2004; van Helden *et al.*, 2008; Verbeeten, 2008). Com a evolução do processo de *accountability*, e a necessidade de aumentar a transparência e o *value for money*, assistiu-se a uma evolução das práticas de contabilidade e controlo de gestão adoptadas (Jackson e Lapsley, 2003; Lapsley e Wright, 2004), questionando-se o seu impacto no desempenho organizacional (Verbeeten, 2008; Lapsley, 2009).

O alargamento do processo de *accountability* surge num contexto de exigência de mais informação sobre o desempenho público, por parte dos vários *stakeholders*, sendo esta uma característica essencial das sociedades democráticas (Bovens, 2005). A *accountability* pública representa o ‘carimbo da governação da democracia moderna’ (Bovens, 2005: 182) consistindo na capacidade de responder, perante os *stakeholders*, pelas acções, omissões, decisões políticas e resultados alcançados. Bovens (2005) refere-se à *accountability* pública como uma instituição complementar à gestão pública, que evoluiu no âmbito das reformas da NPM (Osborne e Gaebler, 1993; Hood, 1995; Gray e Jenkins 1995; Barberis, 1998).

No contexto Português, a introdução de várias reformas e iniciativas tem dominado a agenda política dos últimos 20 anos, o que revela bastante preocupação em acompanhar a mudança organizacional vivida no sector público de outros países. Após ter abordado a situação num contexto internacional, destacam-se, neste capítulo, as principais reformas, iniciativas e práticas adoptadas na administração central Portuguesa, nas últimas duas décadas, depois de uma breve análise dos instrumentos de medida e gestão de desempenho em ascensão no sector público.

## 4.2 Técnicas de Medida e Gestão de Desempenho em Ascensão no Sector Público

O controlo de gestão e a gestão estratégica, bem como a necessidade de introduzir uma gestão pública orientada para os resultados, estão na base dos instrumentos e práticas desenvolvidas nos últimos anos, face às limitações da informação produzida pelos sistemas de informação tradicionais (orientados para os *inputs*). Contudo, outros têm sido desenvolvidos com vista à promoção da qualidade. Os indicadores chave de desempenho, a gestão da qualidade total, os relatórios de desempenho, os orçamentos orientados para os *outputs* e *outcomes*, o sistema de custeio baseado nas actividades (ABC), a gestão baseada nas actividades (ABM), o *Balanced Scorecard* e o *benchmarking*, são consideradas algumas das inovações em expansão no novo modelo de gestão pública (Kloot e Martin, 2000; Jackson e Lapsley, 2003; Modell, 2003 e 2005a; Lapsley e Wright, 2004; Laegreid *et al.*, 2007; ter Bogt, 2008).

A literatura tem defendido o desenvolvimento de modelos multidimensionais que complementem a vertente mais quantitativa dos resultados com a qualidade dos serviços prestados (Ballantine *et al.*, 1998; Brignall e Modell, 2000; Kaplan, 2001; Modell, 2001). Segundo Ballantine *et al.* (1998), a introdução de novas formas de competitividade e a modernização da gestão pública conduziram à necessidade de se desenvolverem modelos mais completos para medir e avaliar o desempenho. A estrutura de Determinantes e Resultados de Fitzgerald *et al.* (1991, citado por Ballantine *et al.*, 1998) constitui uma base de referência para o modelo proposto pelos autores para o sector público. Contudo, encontra-se na literatura uma grande dispersão e diversidade de técnicas e práticas de gestão utilizadas no sector público. Para simplificação apresenta-se, no Quadro 4.1, uma categorização das técnicas mais estudadas assente em dois grupos: (1) as técnicas orientadas para o alcance dos objectivos (individuais e organizacionais) e dos resultados, e (2) as técnicas desempenho orientadas para a qualidade.

As técnicas de gestão de desempenho centradas na avaliação do alcance dos resultados são mais abrangentes e produzem informação com vista à tomada de decisão sobre a afectação de recursos, a compensação pelo desempenho alcançado, entre outros aspectos (Cavaluzzo e Ittner, 2004; Laegreid *et al.*, 2006 e 2007; Verbeeten, 2008). Por outro lado, as técnicas orientadas para qualidade têm um foco mais externo na medida em que visam aferir sobre o efeito ou impacto da actividade e dos serviços na comunidade (Poister, 2003; Laegreid *et al.*,

2007). Apesar desta distinção, importa realçar que um sistema de desempenho adequado deverá contemplar aspectos de ambas as categorias, para que se compreenda e avalie o desempenho nas suas diferentes vertentes. De referir ainda que a forte interligação entre as três categorias dificulta a classificação de cada uma das práticas analisadas na respectiva categoria.

A análise apresentada no Quadro 4.1 foi baseada nos resultados de Laegreid *et al.* (2007),<sup>30</sup> com adaptações da literatura revista (ver por exemplo, Simons, 1995; Otley, 1999; Jackson e Lapsley, 2003).

**Quadro 4.1: Categorização das Técnicas de Gestão de Desempenho**

	TÉCNICAS	
	Orientadas para os objectivos/resultados	Orientadas para a Qualidade
Gestão baseada no conhecimento, nas equipas e/ou no serviço	✓	
<i>Total Quality Management</i>		✓
<i>Management by Objectives</i>	✓	
Controlo de contratos	✓	
Monitorização da qualidade interna		✓
<i>Balanced Scorecard</i>	✓	✓
<i>Benchmarking</i>	✓	
Relatórios de desempenho	✓	
Normas de qualidade		✓
Inquérito aos clientes		✓
Sistemas de gestão da qualidade		✓
<i>Activity Based Costing</i>	✓	
Gestão estratégica de custos	✓	
<i>Activity Based Management</i>	✓	

Segundo Otley (1999), um sistema completo de medida e gestão de desempenho tem de cumprir cinco requisitos essenciais. Primeiro, a definição clara dos objectivos a alcançar e da forma como se irá medir e avaliar o seu alcance (não apenas os objectivos financeiros mas também as aspirações e os interesses de todos os *stakeholders*). Segundo, a definição das estratégias e dos planos a adoptar pela organização, bem como dos processos e das actividades necessárias para os implementar com sucesso. Terceiro, a identificação dos níveis de desempenho a alcançar em cada área e das metas apropriados para atingir esses níveis. Quarto, a definição do sistema de recompensas e penalizações pelo desempenho alcançado e, finalmente, a informação sobre o desfasamento entre o desempenho

<sup>30</sup> Laegreid *et al.* (2007) usaram a análise factorial para categorizar o conjunto de instrumentos e práticas de gestão.

alcançado e as metas ou valores padrão previamente definidos (*feedback*) de forma a promover a aprendizagem e a melhoria organizacional. Naturalmente que, dos modelos analisados, uns contemplam mais uns requisitos do que outros; por isso, é comum que as organizações adotem várias práticas em simultâneo de forma a obter um sistema de informação abrangente e completo (Otley, 1999; Laegreid *et al.*, 2007).

Vários autores consideram o *Balanced Scorecard* como um dos modelos mais abrangente e completo para medir e gerir o desempenho numa perspectiva estratégica (ver por exemplo, Kaplan e Norton, 1996 e 2001; Otley, 1999; Kaplan, 2001; Ittner *et al.*, 2003; Niven, 2003; Askim, 2004). Contudo, é ainda limitada a sua aplicação ao sector público (Ho e Chan, 2002; Jackson e Lapsley, 2003; Lapsley e Wright, 2004; Chan, 2004), não existindo consenso na literatura sobre o seu sucesso para resolver os problemas da medida de desempenho neste sector (Norreklit, 2000 e 2003; Johnsen, 2005; Modell, 2005a).

Alguns estudos revelam uma utilização mais frequente de sistemas de medida e gestão de desempenho na administração local, relativamente aos restantes sectores da Administração Pública (ver, por exemplo, Streib e Poister, 1999; Kloot e Martin, 2000; ter Bogt, 2003, 2004 e 2008; Jackson e Lapsley, 2003; van Helden e Tillema, 2005; e Johansson e Siverbo, 2009), onde os indicadores chave de desempenho (Jackson e Lapsley, 2003; Lapsley e Wright, 2004) e a gestão da qualidade total (Ho e Kidwell, 2000) representam os instrumentos utilizados com maior frequência. Os serviços de saúde (hospitais e clínicas) têm revelado também uma importante familiaridade com as práticas de medida de desempenho (Ballantine *et al.*, 1998; Abernethy e Lillis, 2001; Pettersen, 2001; Jackson e Lapsley, 2003; Lapsley e Wright, 2004; Pizzini, 2006; Scarparo, 2006). Apesar dos poucos estudos existentes, também nas Universidades (Higgins, 2003; Modell, 2003) e nos serviços de segurança (Carmona e Grönlund, 2003; Collier, 2001 e 2006; Gomes, 2007) se verifica uma preocupação com a introdução destas inovações.

Em suma, a introdução de instrumentos de controlo e de contabilidade de gestão numa Administração Pública moderna revela-se essencial na promoção do *value for money* e da *accountability*, à semelhança do que vem acontecendo com o sector privado. Todavia, é necessário que o ensino em contabilidade pública evolua no sentido de preparar os estudantes para lidarem com os sistemas de desempenho orientados para os resultados, entre outras práticas de controlo de gestão, para além da informação financeira já

devidamente regulamentada (van Helden *et al.*, 2008). O desenvolvimento de uma estrutura conceptual da medida de desempenho, tendo por base o contexto político-administrativo em que estas organizações actuam, revela-se fundamental e a futura investigação em contabilidade do sector público deve contribuir e caminhar neste sentido.

### **4.3 Iniciativas, Reformas e Práticas introduzidas na Administração Pública Portuguesa**

#### *4.3.1 Principais Reformas de Gestão e de Contabilidade Pública em Portugal*

Em Portugal, a reforma tem seguido um ritmo diferente de alguns países da OCDE, devido ao atraso histórico na passagem para o Estado Social. Estando Portugal inserido no conjunto de países da Europa-Continental, com forte influência do direito romano em qualquer iniciativa de reforma, faz com que esta tenha de ser adoptada sobre a forma legal, não se criando as condições e motivações necessárias para a sua implementação (Araújo 2001 e 2002; Fernandes 2004; Corte-Real, 2008; Araújo e Branco, 2009).<sup>31</sup> Portugal é um estado unitário, com uma estrutura centralizada e hierarquizada, dominada por uma cultura administrativa legalista e uma diversidade de áreas políticas, onde as relações entre gestores e ministros são extremamente híbridas. Neste contexto, a reforma pode assumir apenas um carácter simbólico, sem produzir os efeitos desejados na mudança das rotinas, valores, hábitos e procedimentos internos. Por outro lado, o nível de instabilidade política vivido na última década prejudica a continuidade das reformas adoptadas, podendo gerar um *gap* entre a legislação formalmente aprovada e a mudança organizacional, e provocar a ineficiência e ineficácia das reformas implementadas (Corte-Real, 2008).

Segundo Corte-Real (2008), há um conjunto de factores que impulsionaram a reforma da gestão pública em Portugal, como a crise financeira global, as pressões sucessivas para reduzir as despesas públicas, a escassez de recursos, o respeito pelos critérios de convergência da UE, a necessidade de aumentar a eficiência e o *value for money*. Quanto aos objectivos da reforma eles passam pela: (1) orientação para os cidadãos, nomeadamente a aproximação dos serviços aos clientes, a transparência e a redução da burocracia, (2) a introdução de mecanismos de mercado, (3) a incorporação de técnicas e estilos de gestão empresarial e, ainda (4) pela preocupação com a gestão da qualidade (Araújo 2001 e 2002; Fernandes, 2004; Corte-Real, 2004) (ver Quadro 4.2).

---

<sup>31</sup> É o exemplo da Reforma Administrativa Financeira do Estado (RAFE) que foi introduzida pela Lei 8/90 de 20 de Fevereiro e pelo Decreto-Lei nº 155/1992 de 28 de Julho.

A aproximação dos serviços à comunidade está prevista na constituição (art. 267º), tendo sido introduzidas estas preocupações na agenda política dos sucessivos governos, durante as duas últimas décadas. Por exemplo, a criação das lojas do cidadão, desde 1997, e a introdução do programa de simplificação administrativa e legislativa (SIMPLEX), em 2006, constituem algumas das medidas adoptadas onde se conseguiu aumentar a proximidade dos serviços aos clientes. O programa SIMPLEX visa a simplificação dos procedimentos administrativos, para particulares e empresas, com o objectivo de reduzir a burocracia e agilizar os processos.

Quanto aos instrumentos de mercado, estes têm sido introduzidos no sector público Português de forma significativa, dos quais resultam mudanças na estrutura interna dos organismos públicos, bem como no modelo de prestação de bens e serviços. As privatizações, a subcontratação, a delegação de poderes e de responsabilidades, a descentralização e desconcentração dos serviços e as parcerias público-privadas, são exemplos de alguns instrumentos adoptados (Araújo, 2002; Fernandes, 2004; Corte-Real, 2008; Araújo e Branco). A criação dos organismos autónomos (como os Institutos Públicos, os Hospitais EPE,<sup>32</sup> as empresas públicas, etc.) é uma consequência das iniciativas da NPM e das reformas administrativas introduzidas na década de 90 do século vinte (Araújo, 2002). Estes organismos são dotados de uma gestão pública mais flexível na produção de bens e serviços, comparativamente aos serviços integrados na administração central, conciliando métodos de gestão tradicionais com métodos de gestão empresarial.

Mais recentemente, com a introdução do Programa de Reestruturação da Administração Central do Estado (PRACE, 2006), foram adoptadas algumas medidas fundamentais com vista à racionalização e reestruturação dos serviços públicos, ao aumento da transparência e da aproximação da Administração Pública à comunidade em geral. O elevado peso dos custos com pessoal da Administração Pública Portuguesa (15% do PIB), comparativamente à média da UE (12% do PIB), sem corresponder, necessariamente, a um aumento dos bens e serviços fornecidos à comunidade, constituiu um factor central na introdução deste programa (PRACE, 2006), com vista à melhoria dos níveis de eficiência, eficácia e qualidade.

Relativamente às técnicas e estilos de gestão empresarial, a década de 90 do século passado foi marcada por várias iniciativas com o intuito de adequar a informação de gestão

---

<sup>32</sup> Entidades Públicas Empresariais.

financeira produzida às necessidades dos utilizadores, nomeadamente na promoção da *accountability* pública. A publicação da lei de bases da contabilidade pública e a introdução da RAFE constituíram o ponto de partida para o processo de reforma da gestão financeira e dos sistemas contabilísticos dos serviços e organismos públicos em Portugal. O aumento do nível de autonomia administrativa e financeira, a redução do número de serviços integrados; a diminuição do controlo orçamental prévio e o aumento do controlo sucessivo, a flexibilização dos serviços públicos e a medida e avaliação do desempenho representam os principais objectivos das iniciativas adoptadas.

O Plano e o Relatório de Actividades passaram a constituir instrumentos de gestão fundamentais e obrigatórios para os serviços e organismos públicos. Desempenham um papel central na divulgação de informação sobre a actividade desenvolvida e o alcance dos objectivos definidos. Contudo, segundo o estudo de Araújo e Branco (2009), a introdução do Plano de Actividades e do Relatório de Actividades, em 1996, como instrumentos de controlo e planeamento, conduziram apenas a mudanças simbólicas e superficiais, sem grande impacto nas operações internas e na promoção da transparência. De destacar, ainda, a aprovação do SIADAP, em 2007, que está a gerar os seus primeiros frutos mas que constitui uma medida inovadora na medida e avaliação de desempenho dos serviços, dirigentes e colaboradores. Fortes críticas têm sido colocadas à eficiência desta medida. Todavia, ainda se desconhecem os seus efeitos.

Apesar do conjunto de medidas e iniciativas adoptadas, na verdade a despesa pública continua a aumentar, tendo atingido cerca de 50% do PIB nos últimos cinco anos, muito por força do aumento da despesa corrente.<sup>33</sup> A redução da despesa pública tem dominado a agenda política, questionando-se a eficácia das medidas adoptadas (Corte-Real, 2008). Como refere Araújo (2002), a forte resistência à mudança, típica da cultura administrativa Portuguesa, dificulta o sucesso das medidas adoptadas, que revelam um carácter extremamente legalista. Por outro lado, a instabilidade ou mudança política tem resultado numa descontinuidade das medidas adoptadas, levando ao insucesso ou reduzido sucesso na sua implementação (Araújo, 2001 e 2002; Corte-Real, 2008; Araújo e Branco, 2009). A orientação para os cidadãos e a aproximação dos serviços à sociedade constitui a área onde as medidas adoptadas têm tido maior sucesso (Corte-Real, 2008).

---

<sup>33</sup> Notícia publicada no Jornal de Negócios em 9 de Junho de 2009.



O Quadro 4.2 sintetiza as principais iniciativas adoptadas nas últimas duas décadas no âmbito da reforma da gestão pública Portuguesa, com base na revisão de literatura efectuada (ver por exemplo, Araújo 2001 e 2002; Fernandes, 2004 e Corte-Real, 2008; Araújo e Branco, 2009). Para cada medida é identificado o período em que foi introduzida, bem como os objectivos definidos. Na secção seguinte desenvolvem-se as iniciativas relativas à adopção das técnicas de gestão de índole empresarial no sector público Português, devido ao interesse específico que têm neste trabalho de investigação.

## Quadro 4.2: Iniciativas e Medidas da Reforma da Gestão Pública em Portugal

Princípios da NPM	Medidas Adoptadas	Período	Objectivos
Introdução de mecanismos de mercado	- Processos de privatizações	Déc. 80-90	Reduzir o peso do Estado na economia e a dívida pública; fomentar a iniciativa privada; reestruturar os serviços
	- Parcerias Público-Privadas	Déc. 80-90	
	- Criação de empresas municipais, intermunicipais e metropolitanas (Lei nº 53-F/2006 de 29 de Dezembro, revoga a Lei nº 58/98, de 18 de Agosto)	1998	
	- Abertura à iniciativa privada de investimentos na banca, seguros e cimentos	Déc. 90	
	- Transformação de empresas públicas em sociedades de capital público ou maioritariamente público	Déc. 90	
	- Subcontratação, adjudicação e concessão de serviços públicos a empresas privadas	Déc. 90	
	- Criação dos Hospitais EPE (Lei nº 27/2002 de 8 de Novembro; Decreto-Lei nº 233/2005 de 29 de Dezembro)	2002	
	- Criação dos Institutos Públicos (Lei n.º 3/2004 de 15 de Janeiro, alterada pelo Decreto-Lei n.º 105/2007 de 3 de Abril)	2004	
	- Revisão do estatuto de carreira e introdução do contrato de trabalho (aproximação ao sector privado)	2004	
	- PRACE (Resolução do Conselho de Ministros nº 39/2006)	2006	
Incorporação de técnicas e estilos de gestão empresarial	- Aprovação da lei de bases da contabilidade pública (Lei nº 8/90 de 20 de Fevereiro.)	1990	Aumentar o nível de autonomia administrativa e financeira; tornar os serviços públicos mais flexíveis; medir e avaliar o desempenho dos serviços
	- Desenvolvimento da RAPE (Decreto-Lei nº 155/92 de 28 de Julho)	1992	
	- Alteração da Lei do Orçamento de Estado (Lei nº 48/2004 de 24 de Agosto, 3ª alteração à Lei nº 6/91 de 20 de Fevereiro)	1991	
	- Obrigatoriedade de elaborar o Plano e o Relatório de Actividades (Decreto-Lei n.º 183/96 de 27 de Setembro)	1996	
	- Obrigatoriedade de elaborar o Balanço Social (Decreto-Lei n.º 190/96, de 9 de Outubro)	1996	
	- Aprovação do POCP (Decreto-Lei nº 232/97 de 3 de Setembro)	1997	
	- Criação do Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado (Decreto-Lei nº 166/98, de 25 de Junho)	1998	
	- Aprovação do Regime Jurídico das Instituições de Ensino Superior (RJIES - Lei n.º 62/2007 de 10 de Setembro)	2007	
	- Aprovação do SIADAP (Lei n.º 66-B/2007, 28 de Dezembro) que inclui o QUAR	2007	
Orientação para o cliente; transparência	- Alteração do Código de Procedimento Administrativo	1995	Aproximar a administração ao cliente; promover a transparência e a <i>accountability</i>
	- Criação das Lojas do Cidadão (Resolução do Conselho de Ministros nº 176/1997)	1997	
	- Criação do portal do governo dispondo informação de utilidade pública <i>on-line</i> (INFOCID)	Déc. 90	
	- Lançamento do Diário da República <i>on-line</i>	Déc. 90	
	- Obrigatoriedade de divulgação das contas públicas	Déc. 2000	
	- Adopção do Programa Nacional de Compras Electrónicas (levou à criação da Agência Nacional de Compras Públicas EPE, em 2007)	2003	
	- Adopção do programa de simplificação administrativa e legislativa (SIMPLEX)	2006	
	- Elaboração do Plano de Prevenção de Riscos de Corrupção e Infracções Conexas (Recomendação n.º1/2009 do Conselho de Prevenção da Corrupção)	2009	
	- Contrato de confiança no sistema de Ensino Superior	2010	

<b>Princípios da NPM</b>	<b>Medidas Adoptadas</b>	<b>Período</b>	<b>Objectivos</b>
Preocupação com a qualidade	- Aprovação da “Carta para a Qualidade”, com aplicação obrigatória a todos os serviços públicos	1993	Melhorar o serviço público em cada sector da administração; introduzir e institucionalizar o conceito de qualidade
	- Desenvolvimento de um Programa de Melhoria da Qualidade (PMQ)	----	
	- Criação do Curso de Estudos Avançados em Gestão Pública	1995	
	- Aprovação do modelo dos Livros de Reclamação (Decreto-Lei nº 355/97 de 28 de Maio)	1997	
	- Criação do Sistema de Qualidade nos Serviços Públicos (Decreto-Lei nº 166-A/99 de 13 de Maio)	1999	
- Definição de um modelo de financiamento das Instituições de Ensino Superior baseado em indicadores de qualidade, eficiência e eficácia (Lei nº 37/2003, de 22 de Agosto)	2003		

Fonte: Elaboração própria (adaptado de Fernandes, 2004 e Corte- Real, 2008).

### 4.3.2 Práticas e Instrumentos de Controlo, Medida e Gestão de Desempenho

#### 4.3.2.1 Instrumentos de Controlo e Planeamento

No seguimento das iniciativas abordadas é notável que, nos últimos 20 anos, tem sido aprovada legislação e emitidas recomendações do governo no sentido de obrigar os organismos e serviços públicos a melhorar o processo de planeamento e controlo, bem como introduzir uma cultura estratégica com vista à promoção do *value for money* e da *accountability*. São as designadas *best practices* que fornecem informação sobre o custo e a qualidade dos serviços, a eficiência e a eficácia, os *outputs* e os *outcomes* produzidos, entre outros aspectos. A década de 90 do século passado marca o início das reformas mais importantes, fruto de alguns acontecimentos determinantes para o nosso país, como a adesão de Portugal à União Europeia em 1986.

A Lei de Bases da Contabilidade Pública (Lei nº 8/1990 de 20 de Fevereiro) e o Decreto-Lei nº 155/1992 de 28 de Julho definem as bases da RAFE, que tem como principal consequência a criação de dois regimes financeiros para os serviços e organismos da Administração Central: o regime geral (autonomia administrativa) e o regime excepcional (autonomia administrativa, financeira e patrimonial). Se se atender ao Decreto-Lei nº 155/1992 de 28 de Julho, este diploma refere que a RAFE pretende resolver graves problemas do sistema de contabilidade pública tradicional, nomeadamente a inexistência de uma contabilidade baseada no princípio do acréscimo e no sistema digráfico, o que impedia uma verdadeira gestão orçamental e um controlo efectivo.

Contudo, os problemas continuaram a existir uma vez que os serviços e organismos que se enquadram no regime geral apenas estavam obrigados à utilização da contabilidade de compromisso e de caixa, baseada no regime da unigrafia. Contrariamente, os serviços e organismos do regime excepcional passaram a utilizar o Plano Oficial de Contabilidade (POC)<sup>34</sup> das empresas privadas, utilizando, por isso, um sistema digráfico baseado no princípio do acréscimo (art. 14º da Lei de Bases da Contabilidade Pública). A introdução deste diploma vem impulsionar a adopção, na Administração Pública Portuguesa, do sistema contabilístico baseado no princípio do acréscimo, de forma a acompanhar o que já vinha a acontecer noutros países (Jorge, 2003; Pina e Torres, 2003; Cortes, 2006). Ainda no âmbito deste diploma, a introdução de uma contabilidade analítica veio permitir a avaliação dos

---

<sup>34</sup> Substituído, em Janeiro de 2010, pelo actual Sistema de Normalização Contabilística (Decreto-Lei nº 158/2009, de 13 de Julho).

resultados da gestão. O objectivo era proporcionar não só informação financeira e orçamental, mas também informação acerca da situação económica e patrimonial das organizações públicas.

Com o Decreto-Lei nº 183/96 de 27 de Setembro torna-se obrigatória a elaboração do Plano e do Relatório de Actividades.<sup>35</sup> Segundo o preâmbulo deste Decreto-Lei, trata-se de dois instrumentos de gestão e controlo complementares. O Plano de Actividades é utilizado para “definir a estratégia, hierarquizar opções, programar acções e afectar e mobilizar os recursos”, enquanto o Relatório de Actividades destina-se a “relatar o percurso efectuado, apontar os desvios, avaliar os resultados e estruturar informação relevante para o futuro próximo”. Segundo Araújo e Branco (2009), estes instrumentos de planeamento e controlo surgem para introduzir a gestão por resultados em complemento ao processo orçamental. O diploma referido define, ainda, as orientações gerais para a sua elaboração, nomeadamente assegurar que este seja um processo participativo, bem como obriga à divulgação da informação obtida perante a comunidade em geral. Para além da publicidade da informação, todos os serviços e organismos têm de remeter à secretaria-geral do respectivo ministério uma cópia do Plano e do Relatório anual de Actividades (art. 4º). A uniformização destes documentos está prevista no diploma ao incluir, em anexo, um esquema tipo para a sua elaboração.

Outro instrumento de gestão pública que se generalizou após a aprovação do Decreto-Lei nº 190/96 de 9 de Outubro foi o Balanço Social. Apesar de já ser de carácter obrigatório para os serviços e fundos autónomos desde a introdução da RAFE, este instrumento de gestão tornou-se obrigatório para todos os serviços e organismos da administração pública central, regional e local, incluindo os institutos públicos (art. 1º do Decreto-Lei nº 190/96). O diploma contempla o modelo do Balanço Social de forma a homogeneizar a sua elaboração e a proporcionar informação sobre a gestão social dos recursos humanos, o grau de eficiência dos investimentos sociais e os programas de acção que visem a realização pessoal dos trabalhadores e a sua identificação com a organização. À semelhança dos instrumentos anteriores, o balanço social deve ser elaborado de forma a envolver a participação de todos os trabalhadores (art.3º), devendo ser enviado quer à respectiva secretaria-geral, quer ao

---

<sup>35</sup> Foi através do Decreto-Lei nº 155/92, de 28 de Julho, que o Plano e o Relatório de Actividades se tornaram obrigatórios na Administração Pública Portuguesa. Contudo, verificou-se que a generalização destas práticas de gestão não era ainda satisfatória, pelo que houve necessidade de reforçar esta obrigatoriedade através do Decreto-Lei nº 183/1996.

membro do governo responsável pela Administração Pública. O art. 4º do mesmo diploma obriga, ainda, à sua divulgação a todos os colaboradores, em local bem visível.

Um ano mais tarde, em 1997, a aprovação do POCP veio criar as condições necessárias para a integração dos diferentes sistemas contabilísticos - orçamental, patrimonial e analítica - numa contabilidade pública moderna que possa servir como instrumento de apoio à gestão das entidades públicas e à sua avaliação. A informação patrimonial, a medida da eficiência, eficácia e economia dos gastos públicos e, ainda, a informação de apoio à tomada de decisão da gestão é contemplada neste plano, como consequência da necessidade de um novo modelo de gestão pública (Carvalho *et al.*, 1999; Fernandes, 2004). Por outro lado, conseguir-se-ia uma maior uniformidade, normalidade e comparabilidade da informação contabilística.

Este plano constituiu o primeiro passo para a implementação da reforma da contabilidade pública em Portugal. Deixou-se de lado um sistema de contabilidade baseado, unicamente, no princípio de caixa, e introduziu-se o princípio do acréscimo, o sistema digráfico e a informação patrimonial e analítica. A verificação da legalidade e da regularidade financeira deixou de ser a única característica do sistema de contabilidade pública, passando esta a proporcionar informação necessária para a elaboração das contas finais do exercício e dos documentos que devem ser, obrigatoriamente, remetidos para o Tribunal de Contas.<sup>36</sup> Desta forma, foi introduzida na altura alguma preocupação com a promoção da *accountability* de gestão. Entretanto, vários planos sectoriais foram aprovados, com aplicação específica a determinados sectores. Para as autarquias locais, instituições do sector da educação (nomeadamente as IES), segurança social e organismos do Ministério da Saúde (nomeadamente os Hospitais), foram criados planos contabilísticos específicos, por se tratar de entidades com actividades e objectivos distintos e com realidades diferentes.<sup>37</sup> Os planos sectoriais mantêm a base conceptual do POCP, acrescentando alguns elementos ainda não contemplados neste primeiro plano.

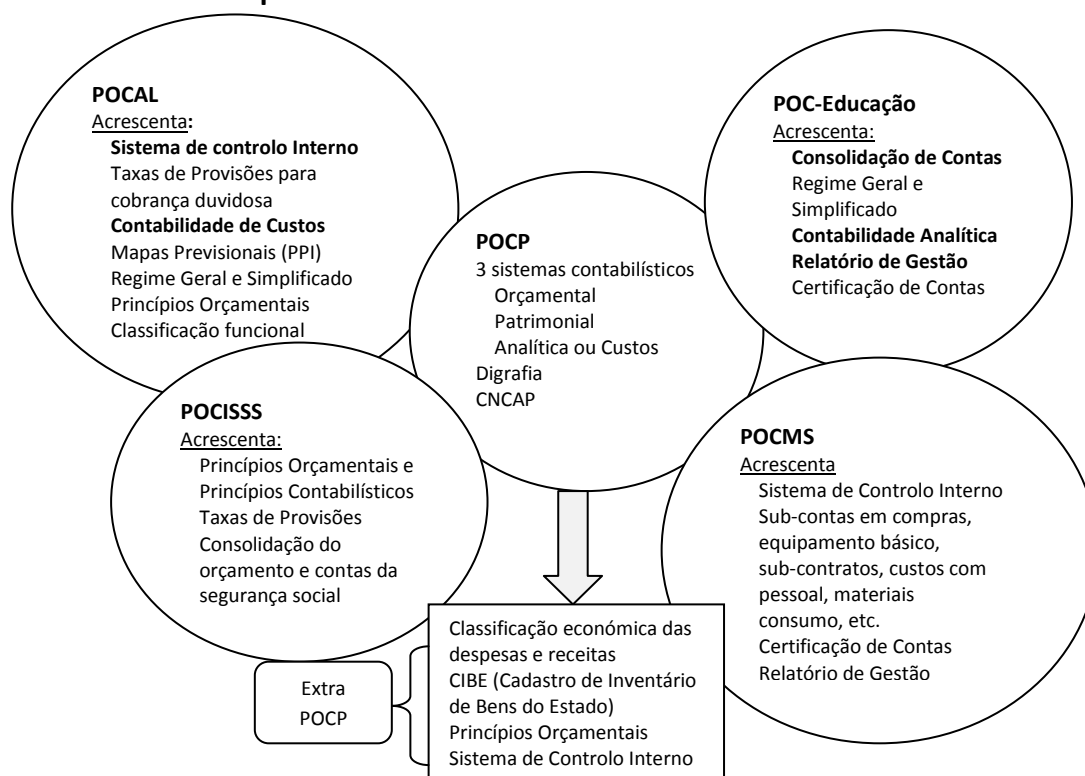
---

<sup>36</sup> O Tribunal de Contas e a Direcção-Geral do Orçamento constituem os principais destinatários da informação contabilística. Contudo, o sistema de informação deve prever a utilidade da informação para todos os destinatários (administração e órgãos internos, financiadores, comunidade em geral, etc.).

<sup>37</sup> Em Portugal criaram-se quatro planos sectoriais até à data: o Plano Oficial de Contabilidade para as Autarquias Locais (POCAL); o Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação (POC-Educação); o Plano Oficial de Contabilidade para o Ministério da Saúde (POCMS) e, ainda, o Plano Oficial de Contabilidade para as Instituições do Sistema de Solidariedade e Segurança Social (POCISSS). Para os restantes sectores mantêm-se a aplicação do POCP. Para as entidades do sector público empresarial aplica-se o normativo contabilístico vigente no sector privado (o Sistema de Normalização Contabilística).

Por exemplo, o POCAL e o POC-Educação contemplam um regime simplificado mais adequado à realidade de algumas pequenas entidades, como as juntas de freguesia e as escolas primárias, bem como orientações para a implementação da contabilidade de custos ou analítica (ver Figura 4.1).<sup>38</sup> O POCAL foi ainda inovador na introdução do sistema de controlo interno (SCI), definindo um conjunto de procedimentos para a sua implementação, que até então era uma matéria omissa no POCP. O POCMS seguiu a base do POCAL na definição do SCI para as entidades do Ministério da Saúde. O POC-Educação, por outro lado, foi inovador na introdução da consolidação de contas para as entidades que aplicam o regime geral (por exemplo, as Universidades e o Politécnicos), seguindo-se o POCISSS que contempla a consolidação do orçamento e das contas da segurança social.<sup>39</sup> De referir, ainda, que o POCMS e o POC-Educação obrigam à elaboração do Relatório de Gestão, com vista à avaliação das actividades desenvolvidas, o que constitui uma inovação face aos restantes planos.

**Figura 4.1: Análise Comparativa do POCP com os Planos Sectoriais**



Fonte: Adaptado de Caiado *et al.* (2007:7).

<sup>38</sup> O POCP, apesar de contemplar o subsistema da contabilidade de custos dentro do sistema de contabilidade pública, não desenvolveu as recomendações e orientações necessárias para o seu desenvolvimento.

<sup>39</sup> O POCAL não prevê a consolidação de contas. Contudo, com as alterações introduzidas pela Lei das Finanças Locais (Lei nº2/2007 de 15 de Janeiro), passou a ser obrigatória a consolidação de contas nos municípios que detenham serviços municipalizados ou a totalidade do capital de empresas municipais. Esta foi uma alteração com impacto significativo nos procedimentos contabilísticos tendo em conta que, actualmente, existem mais de 200 empresas municipais cujas contas terão de ser consolidadas nas contas dos respectivos municípios.

Nos últimos 10 anos foram dados passos importantes no sentido de institucionalizar a gestão baseada nos objectivos e nos resultados. A publicação da Lei nº 2/2004, de 15 de Janeiro (alterada pela Lei nº 51/2005, de 30 de Agosto) representa um ponto de partida nesta matéria, ao aprovar o estatuto do pessoal dirigente dos serviços e organismos da administração central, regional e local. De acordo com este diploma, os titulares dos cargos dirigentes devem promover uma gestão orientada para os resultados, de acordo com os objectivos anuais estabelecidos, definindo os recursos a utilizar e os programas a desenvolver, aplicando de forma sistemática mecanismos de controlo e avaliação dos resultados (art. 5º, nº 1). Por sua vez, o nº 2 do mesmo artigo refere que a actuação dos titulares de cargos dirigentes deve ser orientada por critérios de qualidade, eficácia e eficiência, simplificação de procedimentos, cooperação, comunicação eficaz e aproximação ao cidadão. Ou seja, a legislação actual prevê a responsabilização dos dirigentes pelos resultados alcançados, com base em critérios de qualidade, eficácia e eficiência.

Contudo, para poder responsabilizar os gestores pelo desempenho alcançado é necessário medir esse desempenho com base em indicadores fiáveis e abrangentes. É neste contexto que as práticas de medida e gestão de desempenho se tornam indispensáveis na introdução da gestão orientada para os resultados e na promoção da *accountability* de gestão.

#### *4.3.2.2 Práticas de Medida e Gestão de Desempenho*

Segundo Verbeeten (2008), as práticas de medida e gestão de desempenho incluem a especificação dos objectivos, a selecção das estratégias para os alcançar, as decisões de alocação de recursos, bem como a medida e a compensação do desempenho alcançado. Também Otley (1999) define estes parâmetros como sendo fundamentais no processo de medida e gestão do desempenho de qualquer entidade. No seguimento desta linha, desenvolvem-se neste ponto as principais iniciativas adoptadas pelo governo Português para o desenvolvimento destas práticas.

A Lei nº 2/2004 de 15 de Janeiro, referida no ponto anterior, remete para diploma próprio a regulamentação dos procedimentos de medida e avaliação do desempenho alcançado. Contudo, esta lei refere no art. 14º, nº 2, a existência de um documento fundamental com base na qual deve ser feita esta avaliação que é a “carta de missão”. A carta de missão é um documento formal assinado entre o membro do governo competente e o responsável



máximo pela organização, constituindo esta carta um compromisso de gestão onde, de forma explícita, são definidos os objectivos devidamente quantificados e calendarizados a atingir no decurso do exercício de funções (art. 19º-A). Pela primeira vez foi estipulado um documento que funciona como um (quase) contrato de desempenho entre o governo e o gestor/dirigente máximo da organização,<sup>40</sup> que facilita a responsabilização e a prestação de contas pelos resultados alcançados.

Mais tarde, com a aprovação da Lei nº 66-B/2007 de 28 de Dezembro, foi estabelecido o SIADAP, que, entre outros aspectos, visa contribuir para a melhoria do desempenho e da qualidade dos serviços prestados pela Administração Pública, bem como para a promoção da motivação profissional e desenvolvimento de competências dos dirigentes e demais trabalhadores (art. 1º). Este diploma representa uma evolução face ao enquadramento legislativo existente até à data na medida em que, para além de introduzir alterações ao nível da avaliação do desempenho dos trabalhadores (SIADAP 3) e dirigentes (SIADAP 2), estabelece também a medida e avaliação de desempenho dos serviços e organismos (SIADAP 1).<sup>41</sup> Por outras palavras, o sistema contempla a medida e gestão de desempenho na perspectiva individual e organizacional.

O sistema é de aplicação obrigatória a todos os serviços da administração directa e indirecta do Estado, bem como aos serviços da administração regional autónoma e da administração autárquica (com as devidas adaptações). Contudo, o art. 3º do diploma contempla a possibilidade de serem feitos ajustamentos aos princípios, regras e objectivos do SIADAP, de acordo com a realidade e regimes específicos de alguns organismos. Desta forma, o nº 4 do mesmo artigo prevê que, no caso dos Institutos Públicos, a adaptação referida é aprovada mediante regulamento interno, homologado pelos membros do governo.<sup>42</sup> Excluem-se da obrigatoriedade de aplicar o SIADAP as entidades públicas empresariais (art. 2º), como é o caso dos Hospitais EPE (criados através da Lei nº 27/2002 de 8 de Novembro, com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei nº 233/2005 de 29 de Dezembro).

---

<sup>40</sup> Designados de *performance contracts* na literatura (ver, por exemplo, Verbeeten, 2008). Em Portugal é mais usual falar-se em contratos de confiança (no caso das Universidades) ou em contratos-programa (no caso dos Hospitais).

<sup>41</sup> De forma a tornar mais simples o modelo, este foi organizado em três sub-sistemas: o SIADAP 1 que define os procedimentos correspondentes à avaliação do desempenho dos serviços da Administração Pública; o SIADAP 2 relativo à avaliação do desempenho dos dirigentes e, por fim, o SIADAP 3 que contempla a avaliação do desempenho dos trabalhadores. O nº 2 do art. 9º refere, contudo, a necessidade de os três subsistemas funcionarem de forma integrada para assegurar a coerência entre os objectivos fixados no âmbito do sistema de planeamento, objectivos do ciclo de gestão do serviço, objectivos fixados na carta de missão dos dirigentes superiores e os objectivos fixados para os demais dirigentes e trabalhadores.

<sup>42</sup> Por exemplo, no caso das Universidades e Politécnicos, o dirigente máximo (Reitor ou Presidente, respectivamente) é o responsável pela adaptação do SIADAP à sua realidade em concreto, através de regulamento interno. Por outro lado, o RJIIES, aprovado também em 2007, surge como um instrumento complementar que obriga as IES a responderem pelos níveis de eficiência e eficácia alcançados.

Os princípios aos quais o SIADAP se subordina, previstos no art. 5º, são: (1) a coerência e a integração; (2) a responsabilização e o desenvolvimento; (3) a universalidade e a flexibilidade; (4) a transparência e a imparcialidade; (5) a eficácia; (6) a eficiência; (7) a orientação para a qualidade nos serviços públicos; (8) a comparabilidade do desempenho; (9) a publicidade dos resultados da avaliação de desempenho dos serviços; (10) a publicidade dos resultados da avaliação de desempenho dos dirigentes e trabalhadores; (11) a participação dos dirigentes e trabalhadores em todo o processo de gestão de desempenho; e, por último (12) a participação dos cidadãos na avaliação dos serviços.

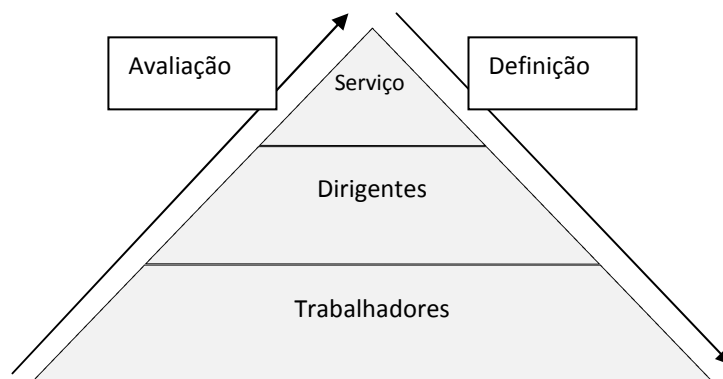
Desta forma, estão contemplados os princípios básicos que visam a promoção da *accountability pública*, a aproximação ao cliente, o aumento da transparência e da responsabilização, bem como dos níveis de eficácia, eficiência e qualidade. Por outro lado, a publicidade dos resultados da avaliação e a produção de informação comparável entre os serviços permitirá desenvolver as práticas de *benchmarking* que estão em ascensão desde a última década (ver por exemplo, Bowerman *et al.*, 2001; van Helden e Tillema, 2005).

O pressuposto básico do modelo assenta numa articulação integrada e coerente entre os objectivos de todos os subsistemas, ou seja, entre os objectivos dos serviços, dos dirigentes e dos trabalhadores. Os objectivos são fixados em “cascata”, em que no topo estão definidos os objectivos do serviço; destes decorrem os objectivos fixados na carta de missão dos dirigentes; e, na base da pirâmide estão os objectivos fixados para os trabalhadores. Pode-se falar de um modelo em pirâmide, com uma filosofia similar ao *Performance Pyramid Model* (Ballantine *et al.*, 1998), caracterizado por um processo *top-down* na definição dos objectivos. Relativamente à avaliação do alcance desses objectivos, o modelo traduz-se num processo *bottom-up*, ou seja, é o alcance dos objectivos fixados para os trabalhadores que determina o desempenho dos dirigentes e, em última instância, o desempenho dos próprios serviços (ver Figura 4.2).

Este modelo em pirâmide implica uma articulação sistemática do SIADAP a três níveis: com o sistema de planeamento do ministério respectivo, com os processos de gestão de cada serviço e, finalmente, com a gestão por objectivos. Esta articulação decorre no plano externo, bem como no plano interno de cada organização, com base nos indicadores de desempenho definidos por cada serviço. No plano externo, cabe ao gabinete ministerial, com responsabilidades em matéria de planeamento, estratégia e avaliação, coordenar a

informação de todos os serviços.

**Figura 4.2: Estrutura da Definição e Avaliação dos Objectivos no âmbito do SIADAP**



Ao nível interno, a articulação decorre nas seguintes fases:

- (1) Fixação dos objectivos para o ano n+1, tendo por base a missão, atribuições, objectivos estratégicos plurianuais, compromissos assumidos na carta de missão pelo dirigente máximo, os resultados da avaliação de desempenho (ano n) e as disponibilidades orçamentais;
- (2) Aprovação do orçamento e do mapa do respectivo pessoal;
- (3) Elaboração e aprovação do Plano de Actividades;
- (4) Monitorização e eventual revisão dos objectivos do serviço e de cada unidade orgânica;
- 5) Elaboração do Relatório de Actividades, nele integrando o Balanço Social e o Relatório de Auto-Avaliação.

Sendo assim, o processo de elaboração e aprovação do orçamento e do Plano de Actividades tem por base os objectivos definidos, que, por sua vez, se baseiam na missão e nos eixos estratégicos a seguir. É ao nível da medida e avaliação de desempenho dos serviços que o processo assume uma maior dimensão e complexidade, sendo, por isso, auxiliado pelo designado Quadro de Avaliação e Responsabilização (QUAR).

Constitui objectivo último do SIADAP proporcionar uma melhoria organizacional através da aprendizagem com base nos resultados da avaliação, estando esta metodologia enquadrada na abordagem da aprendizagem referida por Modell (2005a). A obrigatoriedade de publicitar, na página electrónica de cada serviço, os resultados da auto-avaliação, com a

indicação dos respectivos parâmetros (art. 25º, nº1), constitui mais um elemento de promoção da *accountability* externa, tratando-se do único relatório que informa sobre o desempenho alcançado pela entidade. Esta prática permitirá aumentar a divulgação de informação sobre o desempenho das entidades públicas que, de acordo com a literatura, é uma prática ainda recente e em expansão (Smith, 2004; Cunningham e Harris, 2005; Lee, 2008). De acordo com as iniciativas semelhantes adoptadas, recentemente, na Austrália e no Reino Unido, o objectivo é integrar esta informação sobre o desempenho nos relatórios anuais das organizações.

Os diplomas apresentados acima revelam uma preocupação, nos últimos 10 anos, com o planeamento, o controlo e a gestão estratégica, complementando os requisitos do POCP quanto à necessidade de disponibilizar informação de apoio à gestão, na qual a contabilidade de gestão deve desempenhar um papel essencial (IFAC, 2000). Estes diplomas, bem como o seu objectivo, são sistematizados no Quadro 4.3.

#### **Quadro 4.3: Síntese das Iniciativas de Controlo, Medida e Gestão de Desempenho**

<b>Diploma</b>	<b>Descrição</b>
Lei nº 8/1990 de 20 de Fevereiro	Aprova a Lei de bases da Contabilidade Pública
Decreto-Lei nº 155/92 de 28 de Julho	Introduz a RAFE
Decreto-Lei nº 183/96 de 27 de Setembro	Reforça a obrigatoriedade de utilizar o Plano e o Relatório de Actividades anuais
Decreto-Lei nº 190/96 de 9 de Outubro	Introduz a obrigatoriedade de elaborar o Balanço Social para todos os serviços e organismos da administração pública central, regional e local
Decreto-Lei nº 232/97 de 3 de Setembro	Aprova o POCP
Decreto-Lei nº 54-A/99 de 22 de Fevereiro	Aprova o POCAL
Portaria nº 898/2000 de 28 de Setembro	Aprova o POCMS
Decreto-Lei nº 12/2002 de 25 de Janeiro	Aprova o POCISSS
Lei n.º 2/2004, de 15 de Janeiro (alterada pela Lei n.º 51/2005, de 30 de Agosto)	Aprova o estatuto do pessoal dirigente dos serviços e organismos da administração central, regional e local. Obriga à elaboração da Carta de Missão e incentiva a gestão por resultados.
Lei n.º 62/2007 de 10 de Setembro	Aprova o RJIES
Lei n.º 66-B/2007 de 28 de Dezembro	Aprova o SIADAP

#### *4.3.3 O QUAR como Instrumento de Medida e Gestão de Desempenho*

A medida e a avaliação de desempenho dos serviços da Administração Pública está prevista no primeiro subsistema do SIADAP (SIADAP 1). A elaboração do QUAR está contemplada neste subsistema, e funciona como uma estrutura de apoio à medida e avaliação do desempenho dos serviços, que está sujeita a uma avaliação permanente e contínua e é actualizada a partir dos sistemas de informação existentes do serviço (art. 10º). O estudo

deste mapa é de interesse relevante para este trabalho na medida em que a sua estrutura foca a medida e a gestão de desempenho na perspectiva da organização ou serviço (perspectiva organizacional).<sup>43</sup>

A estrutura deste quadro contempla um conjunto de informação sobre (1) a missão do serviço; (2) os objectivos estratégicos plurianuais determinados superiormente; (3) os objectivos anuais; (4) os indicadores de desempenho e respectivas fontes de verificação; (5) os meios disponíveis; (6) o grau de realização dos resultados obtidos; (7) a identificação dos desvios e, sinteticamente, as respectivas causas; e, por último, (8) a avaliação final do desempenho do serviço (art. 10º). Dado o seu carácter abrangente, este instrumento de gestão pretende ser coerente com os documentos previsionais e de prestação de contas.

Os parâmetros de avaliação a seguir baseiam-se em objectivos de eficácia, eficiência e qualidade, para os quais são definidos os indicadores de desempenho. Por outro lado, a informação sobre o desempenho alcançado, bem como os desvios verificados, são parte integrante de relatório de actividades anual. A avaliação final do desempenho resulta numa classificação qualitativa que pode assumir três dimensões: desempenho insuficiente, desempenho satisfatório e desempenho bom (art. 18º). Relativamente aos serviços e organismos com uma classificação de bom, o respectivo ministro da tutela pode atribuir, ainda, uma menção de desempenho excelente às entidades que revelarem níveis de excelência. Contudo, existe uma quota máxima de entidades que podem receber esta menção (20% dos serviços) (art. 20º, nº 1), o que resulta, naturalmente, em alguma descrença e desmotivação do sistema.

A auto-avaliação constante do relatório de actividades é ainda objecto de análise crítica por parte do serviço de cada ministério com responsabilidade em matéria de planeamento, estratégia e avaliação (art. 17º, nº 1). Compete a este organismo efectuar uma análise comparada de todos os serviços do ministério (*benchmarking*) com vista a identificar anualmente os serviços que se distinguiram, positivamente, ao nível do seu desempenho e propor ao respectivo membro do governo a lista dos merecedores da distinção de mérito, mediante justificação circunstanciada (art. 17º, nº 3, al. a).

---

<sup>43</sup> Sendo objectivo desta dissertação abordar a medida e gestão de desempenho numa perspectiva organizacional, a análise efectuada incide apenas sobre este subsistema. Desta forma, não são abordados o SIADAP 2 nem o SIADAP 3, que assentam numa perspectiva individual (dirigentes e trabalhadores).

Quanto aos efeitos da avaliação produzida, estes têm implicações na tomada de decisões, repercutindo-se, essencialmente, em matéria de natureza orçamental, nomeadamente na alteração da afectação de recursos e na atribuição de prémios de desempenho ou penalizações financeiras, bem como nas prioridades do ciclo de gestão e, ainda, na avaliação de desempenho dos dirigentes.<sup>44</sup>

Nos termos do nº 1 do art. 28º, é também criado o Conselho Coordenador da Avaliação de Serviços (CCAS) que prossegue os seguintes objectivos: assegurar a coordenação e dinamizar a cooperação entre os vários serviços com competências em matéria de planeamento, estratégia e avaliação e promover a troca de experiências e a divulgação de boas práticas nos domínios da avaliação. O ano de 2008 representa o ano piloto na avaliação dos serviços com base no QUAR. No Quadro 4.4 apresenta-se a matriz de apuramento do grau de excelência dos serviços definida pelo CCAS,<sup>45</sup> com base em 11 critérios.

Pela descrição dos critérios definidos pelo CCAS, percebe-se que há um forte incentivo à adopção de práticas de controlo e de contabilidade de gestão nos serviços e organismos públicos. Por exemplo, o *benchmarking* (critérios 3 e 4), o *Balanced Scorecard*, para permitir a análise dos desvios, da superação dos parâmetros do QUAR e do impacto na sociedade (critérios 5, 6 e 7), a gestão da qualidade, nomeadamente o uso de instrumentos de medida da satisfação dos utilizadores e dos colaboradores (critérios 8 e 9), são alguns exemplos de práticas sugeridas pelo CCAS. As medidas de produtividade, eficácia e de eficiência (critérios 1, 2 e 5), o sistema de indicadores de desempenho e o sistema de controlo interno (critério 10) e, ainda, as práticas de divulgação da informação sobre o planeamento e a estratégia (critério 11), constituem também medidas de referência na avaliação do nível de excelência dos serviços.

É com base nestes critérios que os organismos responsáveis pela área do planeamento, estratégia e avaliação de cada ministério avaliam o desempenho de cada serviço, podendo corresponder ou não ao resultado da auto-avaliação obtida pelo QUAR. Para serem distinguidos com menção de desempenho excelente, os serviços e organismos têm de superar a maioria dos critérios definidos nesta matriz. Neste contexto, vários organismos

---

<sup>44</sup> A literatura refere que é pouco comum usar a informação de desempenho nas decisões de afectação de recursos. No estudo empírico apresentado na segunda parte deste trabalho é analisado este impacto no caso Português.

<sup>45</sup> A matriz de apuramento do grau de excelência dos serviços definida pelo CCAS pode ser consultada em [http://www.dgaep.gov.pt/upload/homepage/Noticias/Matriz\\_excelencia\\_servicos.pdf](http://www.dgaep.gov.pt/upload/homepage/Noticias/Matriz_excelencia_servicos.pdf).

têm adoptado, voluntariamente, práticas de gestão, como o *Balanced Scorecard*, a gestão da qualidade, o *benchmarking*, entre outros.<sup>46</sup>

**Quadro 4.4: Critérios de Avaliação do Grau de Excelência dos Serviços**

	<b>Critérios de avaliação</b>	<b>Descrição sucinta</b>
<b>Resultados do serviço</b>	1. Produtividade	Comparação do desempenho alcançado com os recursos humanos utilizados (desvio entre planeado e executado)
	2. Análise custo-eficácia	Comparação do desempenho alcançado com os recursos financeiros utilizados (desvio entre planeado e executado)
	3. Resultados obtidos pelo serviço em comparação com os anos anteriores	Evolução dos resultados face a anos anteriores, tendo por base os indicadores do QUAR (comparação no tempo)
	4. Resultados obtidos em comparação com padrões nacionais ou internacionais, tendo em conta igualmente melhorias de eficiência	Excelência dos resultados obtidos quando comparados com outros padrões, sejam nacionais ou internacionais, obrigando à prática de <i>benchmarking</i> (comparação no espaço)
	5. Superação global dos parâmetros de avaliação (eficácia, eficiência e qualidade)	Análise da superação dos parâmetros de avaliação, com base no QUAR, tendo em conta o peso atribuído a cada um
	6. Análise dos desvios	Determinação dos desvios entre o grau de realização e o que foi planeado
	7. Impacto na Sociedade	Avaliação o contributo do serviço para a prossecução das políticas públicas e do grau de incumprimento (se existir)
	8. Satisfação dos utilizadores	Avaliação do tipo de instrumento de medida usado, da política de tratamento das reclamações bem como do grau da satisfação dos utilizadores
	9. Satisfação dos colaboradores	Avaliação do tipo de instrumento de medida usado, bem como do grau da satisfação dos colaboradores
	10. Processos e sistema de indicadores de desempenho	Análise da fiabilidade e da integridade do sistema de controlo interno e do sistema de indicadores de desempenho
	11. Planeamento e estratégia	Disponibilização na página electrónica do serviço, ou entrega ao organismos competente da tutela, do plano estratégico actualizado, do plano de actividades e da informação relativa ao SIADAP

Fonte: Adaptado da Matriz de Apuramento do Grau de Excelência dos Serviços definida pelo CCAS.

Após a introdução do QUAR, o relatório de actividades ganha maior relevo no processo de *accountability* dos serviços e organismos públicos, pois este passa a contemplar também os resultados da auto-avaliação do serviço, para além da informação sobre as actividades desenvolvidas e os recursos utilizados. Todos os instrumentos de gestão referidos anteriormente visam contribuir para a elaboração do relatório de actividades que constitui um dos mais importantes instrumentos na promoção da *accountability* pública. Para além da

<sup>46</sup> Da análise aos relatórios de actividades de 2008 de alguns Institutos Públicos, verificou-se que, por exemplo, o Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social e o Instituto de Meteorologia adoptaram o *Balanced Scorecard*, com o intuito de obterem informação estratégica necessária à implementação de uma gestão por objectivos, e têm desenvolvido práticas de *benchmarking*. Por outro lado, vários institutos têm aplicado um inquérito com vista à avaliação da satisfação dos trabalhadores e dos cidadãos, como a Autoridade Nacional para a Protecção Civil, o Laboratório Nacional de Engenharia Civil, o Instituto dos Museus e da Cultura e o Instituto de Registos e Notariado. Estas práticas vêm de encontro aos critérios definidos na matriz de excelência do CCAS.

informação sobre o desempenho alcançado, este documento deve informar sobre os desvios e a justificação da sua ocorrência (ver Figura 4.3).<sup>47</sup> A integração de toda esta informação sobre o desempenho organizacional, num único documento final, exige um trabalho minucioso e profundo, devidamente articulado com os postulados básicos da organização: a sua missão, os eixos estratégicos e os objectivos. É neste contexto que os sistemas de contabilidade de gestão podem surgir como potenciais instrumentos de gestão estratégica, num novo modelo de gestão pública.

**Figura 4.3: Instrumentos de Apoio à Elaboração do Relatório de Actividades**



#### 4.3.4 Ascensão dos Sistemas de Contabilidade de Gestão

Após a introdução do QUAR, no âmbito do SIADAP, verifica-se que um dos critérios de avaliação de excelência dos serviços é a adopção de instrumentos de contabilidade de gestão e controlo, como o *Balanced Scorecard*, o ABC, a gestão da qualidade total, o *benchmarking*, a auditoria interna, entre outras, de forma a complementar os instrumentos de gestão obrigatórios. O art. 10º da Lei n.º 66-B/2007 de 28 de Dezembro reforça esta realidade ao referir que os serviços devem recorrer a metodologias e instrumentos de avaliação já consagrados, no plano nacional ou internacional, que permitam operacionalizar a gestão do desempenho. Há um incentivo à implementação das designadas *best practices*, constituindo este um factor de avaliação da excelência dos serviços.<sup>48</sup>

<sup>47</sup> A informação sobre os organismos e serviços públicos que disponibilizam o QUAR no respectivo *website*, por cada um dos Ministérios, está disponível em <https://www.siadap.gov.pt>. Neste momento é possível encontrar já um grande número de entidades com esta informação disponível *on-line*.

<sup>48</sup> O facto da implementação das *best practices* constituir um critério de avaliação dos serviços, pode levar à adopção destas práticas com base em razões de legitimidade, suporte externo e de imitação de práticas adoptadas por outras organizações, de acordo com os pressupostos da teoria institucional.



A estrutura, o conteúdo e o formato do QUAR é bastante semelhante à do *Balanced Scorecard*, o que torna este sistema um potencial instrumento de gestão estratégica para o sector público, prevendo-se o seu crescimento exponencial a curto prazo (Pinto, 2007; Gomes *et al.*, 2008). Para além de contemplar a articulação entre as medidas de desempenho e os objectivos estabelecidos, o *Balanced Scorecard* prevê também um conjunto de relações de causa-efeito fundamentais para uma gestão estratégica do desempenho (Kaplan e Norton, 1996), bem como a necessidade de se avaliar a satisfação dos clientes e colaboradores. A aplicação deste instrumento na Polícia Municipal de Matosinhos (Gomes *et al.*, 2008) e no Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social (Pinto, 2007) é uma resposta às novas necessidades de informação exigida às organizações públicas. A adopção do *Balanced Scorecard*, previamente à introdução do QUAR, parece constituir uma vantagem para estas organizações na operacionalização da informação de desempenho.

Por outro lado, a institucionalização da informação de desempenho torna a prática de *benchmarking* uma tarefa mais facilitada, esperando-se também a sua expansão a curto prazo, até porque se trata de um critério de avaliação de excelência dos serviços encorajado pelo CCAS. A informação comparativa do desempenho ao longo do tempo, bem como entre entidades do mesmo ramo ou tipo de serviços público (produção de *outputs* semelhantes), revela-se essencial no apoio à gestão e na promoção da *accountability* pública. Apesar do incentivo à prática do *benchmarking*, é necessário enfatizar que esta comparação tem ser feita apenas em serviços do mesmo tipo, devido aos factores externos que determinam mais o desempenho de algumas entidades (como a polícia e a protecção civil) do que outras (como a educação ou a saúde) (Carter, 1991; Pollitt, 2006).

Em síntese, a introdução de instrumentos de controlo e de contabilidade de gestão numa Administração Pública moderna revela-se essencial na promoção do *value for money* e da *accountability*, à semelhança do que vem acontecendo com o sector privado.

#### **4.4 Comentários Finais**

A literatura destaca a importância da medida e gestão de desempenho orientada para os resultados, em vez da tradicional análise dos *inputs* e processos. Nota-se uma tendência generalizada para a adopção das práticas de controlo e de contabilidade gestão no sector público, em que as iniciativas formais e legais têm um elevado impacto, especialmente em

países com elevada influência do sistema legal no processo de reforma, como é o caso de Portugal. Contudo, no período pós NPM questiona-se ainda a eficácia e o sucesso na sua implementação.

Em Portugal, as principais reformas e iniciativas com vista à modernização administrativa tiveram lugar nos últimos 20 anos. O carácter legalista das reformas introduzidas, bem como a existência de um sistema extremamente centralizador e burocrata pode, contudo, dificultar a sua execução bem sucedida. A reforma da contabilidade pública, a RAFE, a obrigatoriedade de elaborar o Plano e o Relatório de Actividades, a introdução da carta de missão, a adopção do SIADAP e a institucionalização do QUAR, constituem algumas das práticas mais importantes com vista à medida e gestão do desempenho, à melhoria do processo orçamental, à promoção da *accountability* e à aprendizagem organizacional.

Todavia, a existência de um quadro legislativo não garante, por si só, a mudança organizacional. É necessário evitar o chamado “*decoupling*” entre as estruturas formais e as práticas organizacionais adoptadas. Ou seja, é necessário que a mudança ocorra ao nível dos procedimentos e da rotina diária da organização e não apenas das normas gerais adoptadas (Modell, 2009). O estudo empírico desenvolvido na segunda parte deste trabalho pretende aprofundar e investigar estas questões nas agências públicas Portuguesas.



## **PARTE II – ANÁLISE EMPÍRICA**



## **CAPÍTULO 5 – DESENVOLVIMENTO DAS HIPÓTESES DE INVESTIGAÇÃO**



## **CAPÍTULO 5 – DESENVOLVIMENTO DAS HIPÓTESES DE INVESTIGAÇÃO**

### **5.1 Introdução**

Neste capítulo pretende-se desenvolver um conjunto de hipóteses que visam testar dois efeitos no desempenho organizacional: (1) os efeitos directos do uso de práticas de medida e gestão de desempenho no desempenho organizacional, com base nas teorias económicas e da contingência, e (2) os efeitos moderadores do contexto cultural e do ambiental institucional no desempenho organizacional, através de uma complementaridade entre a teoria da contingência e a teoria institucional.

Apesar das teorias da contingência e institucional partirem de pressupostos distintos, desde há muito tempo que alguns investigadores, como Drazin e Van de Ven (1985), Scott (1987) e Gresov (1989), apelam para a importância em complementar estas duas perspectivas teóricas. Drazin e Van de Ven (1985) reconhecem que as práticas de controlo vão-se institucionalizando ao longo do tempo. Por isso, o estudo do ajustamento entre as estratégias organizacionais e a estrutura de controlo implementada não se revela suficiente para compreender os efeitos no desempenho. Como refere Scott (1987: 507), “as explicações das teorias da contingência e institucional, quando aplicadas separadamente, apenas oferecem uma compreensão incompleta dos diferentes papéis desempenhados pelas práticas de controlo e de coordenação”. Ou seja, para compreender melhor o papel instrumental ou simbólico subjacentes às práticas de controlo é fundamental assegurar esta complementaridade (Gresov, 1989; Gupta *et al.*, 1994).

Os pressupostos teóricos que estão na base das hipóteses desenvolvidas neste capítulo pretendem complementar a teoria económica e da contingência com a teoria institucional para uma melhor compreensão dos efeitos que se pretendem testar, nomeadamente os efeitos directos e moderadores no desempenho organizacional. Ao analisar o efeito do contexto cultural (ambiente interno) e do ambiente institucional (ambiente externo) pretende-se compreender como estas abordagens teóricas se complementam, bem como se as forças institucionais têm um maior poder explicativo no sector público, face à teoria da contingência, como têm defendido alguns institucionalistas (Carruthers, 1995; Modell, 2001).



Apesar da evolução de estudos empíricos realizados no sector público nos últimos 20 anos, estes têm focado os determinantes no desenho e uso dessas práticas, descurando o seu efeito no desempenho organizacional (com a excepção dos estudos de Gupta *et al.*, 1994; Abernethy e Lillis, 2001; Cavaluzzo e Ittner, 2004; Pizzini, 2006 e Verbeeten, 2008). O recurso aos resultados da investigação realizada em contabilidade e controlo de gestão, baseada na teoria da contingência, constituiu uma alternativa para colmatar esta lacuna.

## **5.2 Perspectivas Teóricas de Suporte**

O papel da medida e da gestão de desempenho representa um tópico de investigação bastante desenvolvido na literatura em contabilidade do sector público, durante as últimas duas décadas (van Helden *et al.*, 2008; Modell, 2009). Tal como foi analisado no segundo capítulo deste trabalho, diferentes perspectivas teóricas têm sido usadas na investigação em medida de desempenho, embora se verifique uma ascensão da teoria institucional na última década (Modell, 2009).

A adopção de práticas de medida e gestão de desempenho, em resposta às pressões institucionais e legais, tem merecido a atenção de vários autores (Brignall e Modell, 2000; Lapsley e Pallot, 2000; Modell, 2001 e 2005a). Os institucionalistas argumentam que as organizações tendem a adoptar as práticas geralmente aceites na sociedade ou impostas por alguma entidade superior ou pela legislação em vigor, conduzindo à adopção simbólica destas inovações (Gupta *et al.*, 1994; Carruthers, 1995; Lapsley e Pallot, 2000; Carpenter e Feroz, 2001), não produzindo o impacto material desejado (Gupta *et al.*, 1994; Geiger e Ittner, 1996; Brignall e Modell, 2000; Cavaluzzo e Ittner, 2004).

Contudo, a recente literatura em medida de desempenho sugere novos desenvolvimentos da perspectiva institucional, na medida em que as organizações tendem a reagir de forma diferente mediante o mesmo contexto de reforma ou de pressões institucionais (Lounsbury, 2008; Scott, 2008; Modell, 2009). Estes desenvolvimentos vêm de encontro ao argumento de Oliver (1991) relativamente às diferentes respostas estratégicas que as organizações adoptam mediante os mesmos processos institucionais. É neste contexto que Modell (2009: 286) considera que a “estratégia de investigação mais popular tem sido a de justapor as

teorias institucionais com as previsões da literatura de controlo funcionalista”.<sup>49</sup> Ou seja, os estudos realizados nos últimos dez anos têm adoptado uma abordagem que complementa a perspectiva institucional com as abordagens centradas nos princípios de eficiência, como a teoria económica e a teoria da contingência, como evidencia o Quadro 5.1 (ver por exemplo, (Gupta *et al.*, 1994; Johnsen *et al.*, 2001; Modell, 2003; Cavalluzzo e Ittner, 2004; van Helden e Tillema, 2005; Lægreid *et al.*, 2006 e 2007; Siverbo e Johansson, 2006; Johansson e Siverbo, 2009).

Neste contexto, ter Bogt e van Helden (2000) consideram que a mudança contabilística não resulta de um mero ajustamento às pressões externas e institucionais, mas é também moldada pelas condições internas e as interações intra-organizacionais. Assim, os factores contextuais como o ambiente, a cultura interna e a estratégia constituem constrangimentos ou estímulos à operacionalização das mudanças, resultando em diferentes *outcomes* da mudança contabilística (Lounsbury, 2008; Modell, 2009).

No estudo desenvolvido por van Helden e Tillema (2005), os autores concluíram que há um conjunto de factores institucionais e económicos que determinam a forma como os municípios Holandeses respondem às pressões institucionais para adoptar o *benchmarking*. Por outro lado, Cavalluzzo e Ittner (2004) concluíram que existem vários factores técnicos e organizacionais que determinam o desenvolvimento das práticas de medida de desempenho nas agências estatais e locais dos EUA, apesar da pressão institucional após a introdução do GPRA. Também os resultados obtidos por Laegreid *et al.* (2006) mostram que os factores estruturais e culturais determinam a adopção de um modelo de gestão por objectivos no governo central Norueguês, apesar de ter sido regulamentado pelo governo deste país. Os estudos que adoptam esta abordagem complementar procuram avaliar a rivalidade ou complementaridade das várias abordagens na explicação do desenvolvimento das práticas de medida e gestão de desempenho, em vez de assumirem, à partida, que as organizações adoptam um comportamento similar tendo em vista a legitimidade e o suporte externo (Modell, 2009).

No caso Português, há todo um contexto legal e institucional que tem conduzido as organizações públicas à introdução de um conjunto de inovações contabilísticas,

---

<sup>49</sup> A abordagem funcionalista do controlo assenta numa abordagem que complementa a perspectiva institucional com os princípios da eficiência e da escolha racional baseados na teoria económica e na teoria da contingência (Modell, 2009).

nomeadamente no desenvolvimento de práticas de medida e gestão de desempenho, tal como analisado no capítulo quatro deste trabalho. A introdução de um novo regime dos cargos dirigentes, com a introdução da carta de missão onde estão previstos os objectivos individuais dos gestores de topo com metas mensuráveis associados, bem como do SIADAP em 2007 que obriga à elaboração de uma estrutura de medida de desempenho centrada no QUAR, constituem alguns exemplos da regulamentação existente nesta matéria. Desta forma, tendo em conta as pressões legais para a adopção destas inovações será de prever algum isomorfismo no seu desenvolvimento. Todavia, seguindo a abordagem complementar adoptada pelos estudos já existentes, pretende-se nesta dissertação analisar até que ponto as organizações têm respondido de forma diferente a este contexto de mudança. Ou seja, que factores económicos, culturais e ambientais determinam o desenvolvimento das práticas de medida e gestão de desempenho, bem como o seu impacto no desempenho organizacional.

O Quadro 5.1 apresenta uma síntese da literatura revista na última década sobre o desenvolvimento de práticas de medida e gestão de desempenho no sector público. A revisão da literatura baseou-se nas revistas mais importantes que abordam estas questões no sector público, tendo sido seleccionados apenas estudos empíricos.<sup>50</sup> Como se pode verificar, a investigação em medida e gestão de desempenho está mais desenvolvida nos sectores do governo local (Johnsen *et al.*, 2001; ter Bogt, 2003 e 2004; Budding, 2004; van Helden e Tillema, 2005; Siverbo e Johansson, 2006; Jansen, 2009; Johansson e Siverbo, 2009), Hospitais (Abernethy e Lillis, 2001; Pizzini, 2006) e Universidades (Modell, 2003 e 2005b). Contudo, é notório o aumento no interesse pela investigação no governo central (ver por exemplo, Cavaluzzo e Ittner, 2004; Laegreid *et al.*, 2006 e 2007; Verbeeten, 2008). O estudo empírico desenvolvido neste trabalho pretende contribuir para uma melhor compreensão do desenvolvimento destas práticas no governo central.

---

<sup>50</sup> Os estudos conceptuais baseados apenas em revisão de literatura, ou os estudos que desenvolvem uma perspectiva crítica nesta matéria não estão representados neste quadro (como por exemplo Brignall e Modell, 2000).

**Quadro 5.1: Investigação Empírica sobre Medida e Gestão de Desempenho no Sector Público**

Autor (es)	Tópico de análise	Foco empírico	Método de Investigação	Teorias/abordagens de suporte	Revista <sup>51</sup>
Gupta <i>et al.</i> (1994)	Efeitos interactivos do contexto e da estrutura no desempenho	Agências Públicas de A dos Auditoria dos EUA	Questionário	Abordagem da contingência e teoria institucional	ASQ
Abernethy and Lillis, 2001	Interdependências entre a estrutura e o desenho das medidas de desempenho	Hospitais Australianos (grande dimensão)	Questionário	Abordagem da contingência	JMAR
Aidemark, 2001	Medida multidimensional do Desempenho (uso do BSC)	Sector da Saúde Sueco	Entrevistas e arquivo	Abordagem funcionalista do controlo	FAM
Johnsen <i>et al.</i> , 2001	Eficiência da auditoria do desempenho	Governo Local Finlandês e Norueguês	Estudos de caso comparativos	Abordagem funcionalista do controlo	EAR
Julnes e Holzer, 2001	Adopção e implementação da medida de desempenho	Agências do Governo Local e Estatal dos EUA	Questionário	Teoria política; teoria económica; teoria da contingência	PAR
Modell, 2001	Multi-dimensional PMM	Sector da Saúde Norueguês	Estudos de caso comparativos	N/A	MAR
ter Bogt, 2003	Estilos de avaliação de desempenho	Municípios Holandeses	Questionário	Teoria política; teoria da contingência	MAR
Modell, 2003	Medida de desempenho orientada para os objectivos	Sector Universitário Sueco	Entrevistas e arquivo	Teoria institucional; teoria da orientação para os objectivos	MAR
ter Bogt, 2004	Uso da informação de desempenho pelo poder político	Municípios Holandeses	Questionário	Teoria política; teoria da contingência	FAM
Budding, 2004	<i>Accountability</i> e desempenho	Municípios Holandeses	Entrevistas e arquivo	Teoria da contingência	MAR
Cavaluzzo e Ittner, 2004	Desenvolvimento de práticas de medida de desempenho	Agências do governo federal dos EUA	Questionário	Abordagem funcionalista do controlo	AOS
Dooren, 2005	Adopção e implementação da medida de desempenho	Ministério da Comunidade Flamengo (Bélgica)	Questionário e arquivo	Teoria da contingência	FAM

<sup>51</sup> ASQ – *Administrative Science Quarterly*; JMAR – *Journal of Management Accounting Research*; FAM – *Financial Accountability & Management*; EAR – *European Accounting Review*; PAR – *Public Administration Review*; MAR – *Management Accounting Research*; AOS – *Accounting, Organizations and Society*; AAAJ – *Accounting, Auditing and Accountability Journal*; IPMJ – *International Public Management Journal*; CPA – *Critical Perspectives of Accounting*.

<b>Autor (es)</b>	<b>Tópico de análise</b>	<b>Foco empírico</b>	<b>Método de Investigação</b>	<b>Teorias/abordagens de suporte</b>	<b>Revista</b>
Modell, 2005b	Avaliação Relativa do Desempenho	Sector Universitário Sueco	Estudo longitudinal	Teoria da organização	AAAJ
van Helden e Tillema, 2005	Desenvolvimento do <i>benchmarking</i>	Serviços de Água da Holanda	Inquérito e estudo de casos	Teoria económica	FAM
Collier, 2006	Implementação do <i>Activity-Based-Costing</i> e seus efeitos no desempenho	Forças policiais do Reino Unido	Entrevistas e arquivo	Teoria política e económica	CPA
Laegreid <i>et al.</i> , 2006	Adopção e implementação da medida de desempenho	Governo Central Norueguês	Questionário	Abordagem funcionalista do controlo; teoria da confiança	FAM
Siverbo e Johansson (2006)	Adopção e uso da Avaliação Relativa de Desempenho	Governo Local Sueco	Questionário	Teoria económica; teoria da contingência	FAM
Laegreid <i>et al.</i> , 2007	Uso de instrumentos modernos de gestão	Governo Central Norueguês	Questionário	Abordagem funcionalista do controlo	IPMJ
Modell <i>et al.</i> , 2007	Uso da medida e gestão de desempenho orientada para os <i>outcomes</i>	Governo Central Sueco	Estudo longitudinal	Teoria institucional	MAR
Jansen, 2008	Uso da informação de desempenho pelo poder político	Municípios Holandeses	Estudos de caso comparativos	Abordagem política	FAM
Lee, 2008	Relato e Utilidade da Informação de Desempenho	Governo Federal, Estatal e Territorial Australiano	Questionário	Teoria económica; abordagem racional	FAM
Verbeeten, 2008	Efeitos das práticas de gestão no desempenho organizacional	Governo Central Holandês	Questionário	Teoria económica; teoria comportamental	AAAJ
Johansson e Siverbo (2009)	Adopção e uso da Avaliação Relativa de Desempenho	Governo Local Sueco	Questionário	Teoria económica e política	FAM
Arnaboldi e Azzone, 2010	Uso operacional dos sistemas de medida de desempenho	Universidades Italianas	Estudo de caso longitudinal	Teoria institucional	CPA
Rautiainen, 2010	Influência da legitimidade nas regras e rotinas de medida de desempenho e orçamento	Duas cidades Finlandesas	Estudo de caso comparativo	Teoria institucional	AAAJ

## 5.3 Hipóteses de Investigação

### 5.3.1 Efeitos Directos das Práticas de Medida e de Gestão de Desempenho no Desempenho Organizacional

#### 5.3.1.1 Uso de Medidas de Desempenho numa Perspectiva Multidimensional

A compreensão da forma como as organizações usam os sistemas formais de controlo para promover o sucesso organizacional tem-se revelado uma importante pergunta de investigação. Embora exista pouca evidência empírica que suporte as associações entre o desenho dos sistemas de medidas de desempenho e o desempenho organizacional no sector público, a literatura em controlo e contabilidade de gestão no sector privado sugere que os sistemas de controlo, nomeadamente os sistemas de medida de desempenho, podem ser usados para melhorar o desempenho organizacional e individual (Ittner *et al.*, 2003; Said *et al.*, 2003; Bisbe e Otley, 2004; Bisbe *et al.*, 2007; Gerdin e Greve, 2008; Hartmann *et al.*, 2010). Por outro lado, o uso de medidas de desempenho, quando associadas ao sistema de incentivos, pode ajudar a resolver os problemas de agência que surgem em consequência do processo de devolução de poderes (Feltham e Xie, 1994; Laegreid *et al.*, 2006; ter Bogt, 2008; Lee, 2008; Verbeeten, 2008), promovendo a melhoria do desempenho. Todavia, alguns resultados obtidos pela literatura são inconclusivos e contrários às expectativas formuladas.

Como referem Ittner *et al.* (2003: 715), uma maior “diversidade da medida, que implica complementar medidas financeiras tradicionais com medidas não financeiras, aumentará o desempenho organizacional”. Num estudo em empresas de serviços financeiros dos EUA, os autores concluíram que o uso de uma maior diversidade de medidas de desempenho, especialmente medidas não financeiras, tem um efeito positivo na melhoria do desempenho no mercado mobiliário. Contudo, nenhum efeito positivo foi encontrado no desempenho financeiro. Os estudos em controlo e contabilidade de gestão, baseados nos princípios da eficiência económica, argumentam que as organizações alcançam um melhor desempenho quando desenvolvem um sistema de medida de desempenho mais completo (ver por exemplo, Said *et al.*, 2003; Malina e Selto, 2004; Widener, 2006; Burney e Widener, 2007; Hartmann *et al.*, 2010). Todavia, os resultados alcançados revelam alguma inconsistência.

As características do sistema político-administrativo típico das organizações do sector público, como a existência de vários *stakeholders* e falta de clareza dos objectivos (Brignall e Modell, 2000; Modell, 2001; ter Bogt, 2003 e 2004; Verbeeten, 2008), tornam necessário o desenvolvimento de um sistema de medida de desempenho mais abrangente, de forma a complementar as perspectivas de desempenho de curto (quantitativo) e de longo prazo (qualitativo) (Ittner *et al.*, 2003; Verbeeten, 2008). Apesar da falta de evidência empírica do sector público, ter Bogt (2001) e (2003) e Verbeeten (2008) sugerem uma associação positiva entre a capacidade de mensurar os objectivos e o desempenho organizacional. No estudo desenvolvido por Verbeeten (2008), nas agências públicas do governo Holandês, o autor concluiu que este efeito tende a ser superior no desempenho quantitativo (orientado para o alcance dos objectivos e resultados), comparativamente ao desempenho qualitativo (mais orientado para a sociedade e a qualidade do serviço prestado).

Do mesmo modo, o estudo de Hyndman e Eden (2001) efectuado aos dirigentes executivos de nove agências do Norte da Irlanda, mostra que o uso de medidas de desempenho contribui para o aumento do desempenho para todos os *stakeholders*. Por outro lado, Cavaluzzo e Ittner (2004) prevê um efeito positivo entre o uso de um sistema de medida de desempenho e os benefícios percebidos para o sucesso organizacional, mas desde que associados a uma adequada estrutura de *accountability*. Os resultados obtidos evidenciam, contudo, alguns efeitos mistos e inconclusivos que apelam ao desenvolvimento de mais evidência empírica no sector público.

Todos os aspectos referidos apelam para o desenvolvimento de um modelo multidimensional de medida do desempenho no sector público. Contudo, a falta de investigação empírica no sector público torna difícil prever as consequências no desempenho do uso de sistemas de medida de desempenho. Seguindo a literatura em controlo e contabilidade de gestão, baseada na teoria económica e na teoria da contingência, pretende-se testar a seguinte hipótese:

*H<sub>1</sub>: O uso de um sistema de medida de desempenho mais completo está positivamente associado com o desempenho organizacional.*

### 5.3.1.2 *Uso de Técnicas de Gestão de Desempenho*

Tem-se sentido um grande apelo na literatura para o desenvolvimento de técnicas de gestão alinhadas com a medida de desempenho como forma de melhorar o desempenho organizacional (Ittner *et al.*, 2003). No sector público existe alguma evidência acerca da ascensão de algumas técnicas de gestão de desempenho, como resultado da adopção de práticas e técnicas de mercado. Algumas técnicas que têm sido introduzidas com maior extensão são as técnicas orientadas para a qualidade (por exemplo, o *Balanced Scorecard*, a gestão da qualidade total e as normas da qualidade), as técnicas focadas na gestão interna (como a gestão baseada nas equipas e no conhecimento) e as técnicas de gestão financeira (como os sistemas de custeio, a gestão do valor e o valor económico acrescentado) (para um maior detalhe ver, por exemplo, Otley, 1999; Kloot e Martin, 2000; Aidemark, 2001; Kaplan, 2001; Askim, 2004; Jackson e Lapsley, 2003; Goddard, 2004; Lapsley e Wright, 2004; van Helden e Tillema, 2005; Laegreid *et al.*, 2007).<sup>52</sup>

Contudo, nem todas as técnicas de gestão de desempenho aparecem ligadas aos objectivos globais da organização (financeiros e não financeiros). Newberry e Pallot (2004) investigaram as consequências do sistema de gestão financeira dos departamentos do governo central da Nova Zelândia. Os autores concluíram que as técnicas mais orientadas para a gestão financeira, baseada em medidas contabilísticas tradicionais, resultaram em ganhos de eficiência. Contudo, não permitiram a melhoria do desempenho a médio e longo prazo pelo facto de focarem as metas de curto prazo. Por outro lado, Verbeeten (2008) refere que existe um grande problema do sucesso das práticas de gestão de desempenho quando estas privilegiam a quantificação do desempenho a curto prazo, descurando o desempenho qualitativo e de médio e longo prazo. Ittner *et al.* (2003) concluíram também que as técnicas de gestão estratégica, alinhadas com a medida do desempenho, como o *Balanced Scorecard* e o *Economic Value Added*, têm maior capacidade de previsão do desempenho a longo prazo (como a satisfação), não aparecendo associadas com o desempenho a curto prazo focado nas medidas contabilísticas tradicionais (como o resultados operacional e o volume de vendas).

---

<sup>52</sup> Segundo Ittner *et al.* (2003) e Cavaluzzo e Ittner (2004), a desagregação do tipo de medidas de desempenho utilizadas é importante para aferir sobre a adaptação dessas medidas em função da estratégia e do ambiente organizacional. Por isso, o desenvolvimento desta hipótese visa aferir sobre potenciais diferenças do impacto no desempenho quantitativo e qualitativo, quando se usam sistemas de controlo mais orientados para a qualidade ou para o alcance dos resultados.



Os resultados de Hyndman e Eden (2001) reforçam este ponto de vista na medida em que os respondentes do seu estudo consideram que a implementação de sistemas que enfatizam a melhoria da eficiência e os resultados de curto prazo, em detrimento da qualidade e dos resultados de longo prazo, podem colocar em perigo o seu sucesso. Abernethy e Lillis (2001) acrescentam, ainda, a importância do uso de técnicas de gestão orientadas para o nível micro (gestão de redes, equipas e grupos autónomos) como forma de melhorar o desempenho a médio e longo prazo.

Desta forma, a literatura sugere que as técnicas de gestão estratégica alinhadas com os objectivos organizacionais, permitem melhorar o desempenho organizacional (Kaplan e Norton, 1996; Kaplan, 2001; Ittner *et al.*, 2003; van Helden e Tillema, 2005). Para Laegreid *et al.* (2007: 390) a emergência destas técnicas de gestão devem ser vistas como uma “resposta às pressões políticas para se aumentar a *accountability* dos fornecedores de serviços públicos, como forma de aumentar os níveis de eficiência e qualidade, e como sinal da determinação política em resolver as dificuldades financeiras”. O movimento da qualidade no sector público, assim como a importância atribuída à satisfação dos clientes/cidadãos e à motivação dos trabalhadores (condutores chave do valor organizacional), constituem motores chave no uso destas técnicas (Ittner e Larcker, 1998). No seguimento da literatura revista com base nas teorias económica e da contingência, pretende-se testar a seguinte hipótese:

*H<sub>2</sub>: O uso de técnicas de gestão de desempenho está positivamente associado com o desempenho organizacional.*

### *5.3.2 Efeitos Moderadores da Relação entre as Práticas de Medida e Gestão de Desempenho e o Desempenho Organizacional*

Os argumentos desenvolvidos até esta parte baseiam-se no pressuposto de que as práticas de medida e gestão de desempenho têm um efeito directo e positivo no desempenho. Contudo, no âmbito da teoria da contingência, há uma questão fundamental que determina o sucesso ou o falhanço destas práticas que é o ajustamento entre o contexto organizacional e o desenho das práticas adoptadas. Ou seja, as consequências dos sistemas de medida de desempenho no desempenho organizacional dependem do ajustamento entre estes e o contexto cultural, ambiental e estrutural em que operam (Perera *et al.*, 1997; Ittner *et al.*, 2003; Chenhall, 2003; Said *et al.* 2003; Widener, 2006; Burney e Widener, 2007; Gerdin e

Greve, 2008). Independentemente do foco dos sistemas desenvolvidos (interno ou externo; financeiro ou não financeiro), o aspecto mais importante para melhorar o desempenho é a relação adequada entre as variáveis contextuais e a informação de desempenho (Chong, 1996; Chenhall, 2003).

De facto, não existe “uma melhor forma de organizar e nenhuma forma de organizar é totalmente eficaz” (Gerdin e Greve, 2008: 996). O desenvolvimento de sistemas de medida de desempenho sofisticadas não assegura a melhoria do desempenho organizacional (Chenhall, 2003), mas antes deve-se assumir um efeito moderador na forma como o contexto determina os efeitos da medida de desempenho no desempenho organizacional. “Um efeito interactivo existe quando o efeito de uma variável independente na variável dependente (desempenho) varia em função dos valores de uma terceira variável (contexto)” (Gerdin e Greve, 2008: 996). Isto significa que as consequências no desempenho não são as mesmas para todas as agências que usam os sistemas de medida com a mesma extensão. Pelo contrário, a abordagem da teoria da contingência argumenta que os efeitos dos sistemas de controlo no desempenho devem aumentar ou diminuir em função de um determinado contexto (Ittner *et al.*, 2003; Said *et al.*, 2003; Gerdin e Greve, 2008; Verbeeten, 2008). Neste estudo, a ênfase é colocada no ambiente cultural, nomeadamente na orientação para os resultados e para os clientes e a capacidade de inovação, bem como no ambiente externo e institucional que rodeia as organizações.

#### 5.3.2.1 *Ambiente Cultural ou Interno*

Uma perspectiva da teoria da contingência foca as consequências no desempenho em função da extensão com que os sistemas de medidas de desempenho estão alinhados com os valores, a estratégia e a cultura organizacional (Kaplan e Norton, 1996; Chenhall e Langfield-Smith, 1998; Chenhall, 2003; Ittner *et al.*, 2003). A cultura envolve as crenças, os valores e as ideologias dominantes nas organizações (Hookana, 2008) que determinam um certo estilo de gestão. As práticas contabilísticas e de controlo de gestão, ao serem designadas de práticas sociais e institucionais (Scapens, 1994; Humphrey and Scapens, 1996; Burns and Scapens, 2001; Hookana, 2008; Chapman *et al.*, 2009), são consideradas parte desta cultura organizacional. Por outras palavras, elas integram a cultura organizacional que varia entre as agências. “As tradições administrativas representam “filtros” que produzem diferentes *outcomes* entre as agências” (Laegreid *et al.*, 2007: 396). Chenhall (2003) refere,

ainda, que a cultura corresponde às opções estratégicas dos gestores que permitem moldar o ambiente em que a organização opera.

A cultura das organizações do sector público tem mudado gradualmente desde as reformas da NPM, notando-se uma maior orientação para o exterior (Hookana, 2008). Ou seja, a ênfase é colocada na melhoria das estruturas de *accountability* e na forma de prestar o serviço ao cliente. A orientação para os resultados e para os clientes são opções estratégicas que se têm tornado prioritárias entre os gestores das organizações públicas após as reformas da NPM (Budding, 2004; Laegreid *et al.*, 2006; Hookana, 2006) com vista à melhoria do desempenho. Segundo Budding (2004) o clima organizacional, nomeadamente a orientação para os clientes e os resultados, revela-se fulcral para a introdução das inovações de contabilidade e gestão com sucesso. Isto justifica que a dimensão dos clientes ocupe a posição de topo na estrutura do BSC para o sector público (Kaplan, 2001; Niven, 2003). Por outro lado, Hookana (2006) refere que o sucesso na implementação das práticas da NPM, nomeadamente as inovações contabilísticas, vai depender das mudanças do contexto cultural.

A literatura existente sobre o relacionamento entre a cultura organizacional e a adopção das novas práticas de controlo e de contabilidade de gestão, bem como o seu impacto no desempenho organizacional foca especialmente o sector privado (ver por exemplo, Perera *et al.*, 1997; Chenhall e Langfield-Smith, 1998; Burns e Scapens, 2000; Ittner *et al.*, 2003; Hartmann *et al.*, 2010). Por outro lado, os resultados obtidos são muitas vezes inconclusivos e inconsistentes. Ittner *et al.*, (2003), para além de testar os efeitos directos dos sistemas de medidas de desempenho no desempenho organizacional, em diferentes vertentes, investigou também os efeitos no desempenho resultantes do alinhamento entre os sistemas de medida, por um lado, e a estratégia e os indutores de valor, por outro. Os autores concluíram que é notável um aumento no desempenho do mercado mobiliário quando este alinhamento aumenta. Todavia, pouco impacto existe no desempenho financeiro de curto prazo.

O estudo de Perera *et al.* (1997), realizado em empresas privadas Australianas, investiga as consequências no desempenho do alinhamento entre uma estratégia focada no cliente e o uso de medidas operacionais/não financeiras no sistema de medida de desempenho. Os autores encontraram um efeito directo e positivo entre a estratégia focada no cliente e o

uso de medidas de desempenho. Contudo, o alinhamento entre essas duas variáveis não determina o desempenho de forma significativa.

No governo central Norueguês, Laegreid *et al.* (2006) previram uma associação positiva entre o uso de medidas de desempenho e a orientação para os clientes e para a qualidade dos serviços prestados. Contudo, os autores não obtiveram um resultado significativo no uso de medidas de desempenho, nem testaram as consequências no desempenho. Por outro lado, ter Bogt (2001 e 2003) e Verbeeten (2008) referem que uma maior orientação para os resultados, aliada a uma maior quantificação (medida) do desempenho, conduzirá a uma melhoria no desempenho organizacional. Segundo Otley (1980) e ter Bogt (2001), o desenvolvimento das novas práticas de medida e gestão de desempenho e a sensibilidade à necessidade de melhorar o desempenho organizacional deve ser determinado pelas características culturais e pelo espírito empresarial dos gestores (Otley, 1980; ter Bogt, 2001).

Deste modo, há indícios para prever um efeito positivo no desempenho, como resultado do alinhamento entre o foco no cliente e uso das medidas de desempenho. Todavia, a falta de investigação empírica dificulta o desenvolvimento de hipóteses específicas para o sector público. Assim, formularam-se as seguintes hipóteses baseadas na teoria da contingência:

*H<sub>3a</sub>: A orientação para os clientes modera o efeito do uso das medidas de desempenho no desempenho organizacional.*

*H<sub>3b</sub>: A orientação para os clientes modera o efeito do uso das técnicas de gestão de desempenho no desempenho organizacional.*

Por outro lado, os investigadores argumentam que a adopção de estratégias mais prospectivas, ou seja mais orientadas para a inovação e a aprendizagem, requer o uso de informação de desempenho associada a um controlo focado nas comunicações informais e no desempenho de longo prazo (Chenhall, 2003; Ittner *et al.*, 2003). Em oposição, “estratégias mais conservadoras estão mais associadas com sistemas formais focadas no controlo” (Chenhall, 2003: 151). Desta forma, será espectável que o uso de sistemas de medida de desempenho (considerados formais) aliados a uma estratégia de inovação poderá não promover o desempenho organizacional, uma vez que a informação produzida não

corresponde ao formato desejado neste contexto. Contudo, os resultados empíricos efectuados revelam resultados inconsistentes.

Por exemplo, Bisbe e Otley (2004) argumentam, com base na literatura em controlo gestão e na teoria da contingência, que as organizações são mais bem sucedidas quando adoptam os sistemas de controlo (formais) alinhados com uma estratégia de inovação do produto. Contudo, num estudo desenvolvido em empresas privadas, os autores encontraram algumas inconsistências entre os resultados obtidos com base num modelo de efeitos indirectos e os resultados de um modelo moderador. Embora tenham concluído, com base no modelo moderador, que o impacto de uma estratégia de aposta na inovação no desempenho é positivo e moderado pelo uso de sistemas de controlo de gestão, os resultados baseados no modelo indirecto são contraditórios sobre esta relação.<sup>53</sup>

Para Abernethy e Lillis (2001: 113), “não está claro na literatura até que ponto existe uma relação directa entre a capacidade de inovação e a importância atribuída aos sistemas de medida de desempenho”. Por outro lado, os autores entendem que há apenas um efeito indirecto de uma associação entre a estratégia inovadora e o uso de medidas de desempenho no desempenho organizacional, que depende de uma estrutura de autonomia adequada. No seu estudo realizado nos hospitais públicos Australianos de grande dimensão, os autores concluíram que o efeito da associação entre a inovação e o uso de sistemas de medida de desempenho no desempenho organizacional depende da existência de uma estrutura de autonomia adequada. Ou seja, foi introduzido um factor mediador para compreender esta relação.

Apesar de alguns estudos revistos que focam a relação entre a estratégia de inovação e os sistemas de medida de desempenho, os resultados revelam ser inconsistentes, para além de existir pouca evidência empírica sobre o efeito moderador no desempenho organizacional (Bisbe e Otley, 2004), especialmente no sector público. Desta forma, pretende-se testar a hipótese de que a variação (positiva ou negativa) no desempenho, como resultado do uso de práticas de medida e gestão de desempenho, depende da capacidade de inovação, como a seguir se demonstra:

---

<sup>53</sup> Apesar de os autores terem utilizado o ‘uso dos sistemas de controlo’ como factor moderador (e não a inovação como acontece neste trabalho), as suas conclusões são úteis para prever os efeitos no estudo empírico que se desenvolve nesta tese.

*H<sub>4a</sub>: A capacidade de inovação modera o efeito do uso das medidas de desempenho no desempenho organizacional.*

*H<sub>4b</sub>: A capacidade de inovação modera o efeito do uso das técnicas de gestão de desempenho no desempenho organizacional.*

#### 5.2.2.2 Ambiente Externo

O ambiente externo que rodeia as organizações é tipicamente caracterizado pela incerteza, a heterogeneidade e a hostilidade (Gordon e Miller, 1976; Gordon e Narayanan, 1984; Chenhall, 2003). A incerteza está relacionada com a concorrência agressiva, a dependência de recursos estratégicos ou ainda com as pressões exercidas pelo governo, grupos políticos e outros *stakeholders* (Gordon e Miller, 1976; ter Bogt, 2003 e 2004; Chenhall, 2003; Budding, 2004). Na opinião de Budding (2004), as ações e influências do governo representam a fonte de incerteza mais importante no contexto das organizações públicas. Gupta *et al.* (1994) designam este contexto de ambiente institucional.

No âmbito da teoria da contingência, vários investigadores argumentam que as organizações que enfrentam uma maior incerteza, necessitam de uma melhor combinação entre os sistemas de controlo formais e informais (Gordon e Miller, 1976; Gordon e Narayanan, 1984). Por exemplo, Gordon e Narayanan (1984) encontraram uma associação positiva entre a incerteza ambiental percebida e a importância da informação não financeira e orientada para o exterior. Contudo, os resultados empíricos obtidos têm revelado alguma inconsistência quanto ao efeito do ambiente externo no uso das práticas de controlo. Por outro lado, a investigação baseada na teoria da contingência não tem abordado os efeitos do ambiente institucional no desempenho organizacional (Gupta *et al.*, 1994; Ittner *et al.*, 2003).

Em relação aos estudos desenvolvidos no sector público, Pizzini (2006) considera que há uma maior necessidade de informação e de sistemas de controlo quando a incerteza ambiental, medida pelo nível de competitividade, é maior, uma vez que estas organizações sofrem uma maior pressão para controlar os seus custos e serem mais eficientes. Contudo, Laegreid *et al.*, (2007) consideram que, no contexto político-administrativo, as organizações mais competitivas tendem a manter-se mais afastadas das pressões do governo, adoptando as práticas de controlo regulamentadas e institucionalizadas com menor extensão. Ou seja,

quando existe uma forte influência do governo nas escolhas dos sistemas a adoptar, há uma nova perspectiva institucional, determinada pelo isomorfismo, que pode determinar o desenho dos sistemas adoptados.

É neste contexto que vários estudos empíricos têm enfatizado a necessidade de complementar a abordagem da contingência com a teoria institucional para se perceber o papel simbólico ou instrumental das práticas adoptadas (Geiger e Ittner, 1996; Wang e Berman, 2001; Cavaluzzo e Ittner, 2004; Laegreid *et al.*, 2006 e 2007; Siverbo e Johansson, 2006; ter Bogt, 2008; Johansson e Siverbo, 2009), bem como os seus efeitos no desempenho organizacional (Gupta *et al.*, 1994; Cavaluzzo e Ittner, 2004).

Os institucionalistas reconhecem, contudo, que há um conflito entre a conformidade da estrutura formal às normas e regras institucionalizadas e o alcance da eficiência. Este conflito é especialmente problemático no sector público onde o dia-a-dia das organizações está envolvido em muita burocracia e a sobrevivência depende acima de tudo da legitimidade (Meyer e Rowan, 1991; Gupta *et al.*, 1994; Carruthers, 1995). A melhoria do desempenho é relegada para segundo plano. Os resultados empíricos obtidos por Gupta *et al.* (1994) mostram que os contextos mais institucionalizados são propícios à adopção de sistemas de controlo mais burocráticos e normalizados, não promovendo a melhoria da eficiência. Pelo contrário, as formas de controlo mais pessoais e sociais evidenciam melhorias no desempenho das unidades de trabalho.

Por outro lado, Cavaluzzo e Ittner (2004) concluíram que a implementação das práticas de medida de desempenho impostas pelo governo Americano às agências públicas tende a ser simbólica, sem efeito nas operações internas. Os resultados obtidos pelos autores suportam a teoria institucional na medida em que o impacto do uso dessas medidas nos benefícios percebidos é pouco significativo. Quer o estudo de Gupta *et al.* (1994), quer o estudo de Cavaluzzo e Ittner (2004), mostraram como a combinação entre as duas teorias melhora a compreensão do modo como o contexto cultural e ambiental das organizações públicas determina os efeitos das práticas de controlo no desempenho organizacional.

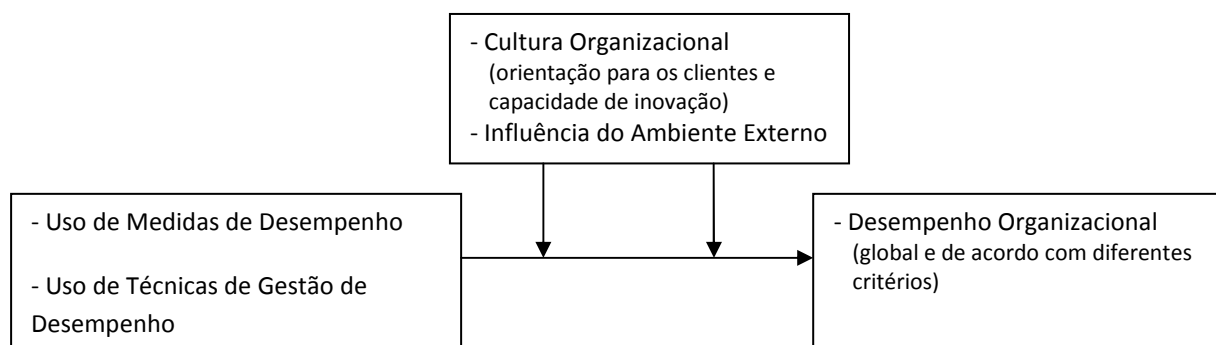
No caso das agências públicas Portuguesas, com o conjunto de reformas implementadas nos últimos 20 anos, as organizações estão agora mais sensíveis ao desenvolvimento de estruturas de *accountability* mais sofisticadas. Mais recentemente, com a introdução do SIADAP e do QUAR, pode-se dizer que há uma tentativa de normalizar e generalizar as

práticas de medida e gestão de desempenho no sector público, nomeadamente o uso de medidas de eficiência, eficácia, qualidade e recursos utilizados, bem como a divulgação do desempenho alcançados através de relatórios de auto-avaliação. Neste caso, o desenho das práticas adoptadas pode ser determinado pelo isomorfismo coercivo e normativo (DiMaggio e Powell, 1991). Ou seja, aparentemente elas são adoptadas com maior extensão em agências que operam em ambientes mais institucionalizados, mas têm um efeito insignificante no desempenho. Por outro lado, espera-se que o desenho das práticas não impostas por lei, como as técnicas de gestão interna, o *Balanced Scorecard*, a gestão da qualidade total, etc., não seja determinado pelo grau de influência externa. Com base na teoria institucional, espera-se que as agências que operam em ambientes altamente institucionalizados sejam mais propícias à adopção de práticas de medida desempenho regulamentadas e institucionalizadas, sem conseguirem, contudo, promover a melhoria do desempenho organizacional de forma significativa. Pretende-se testar a seguinte hipótese:

*H<sub>5</sub>: O uso de práticas de medida e gestão de desempenho, em agências que operam num ambiente altamente institucionalizado, não tem impacto significativo no desempenho organizacional.*

A Figura 5.1 apresenta, esquematicamente, o modelo teórico de análise com base nas hipóteses formuladas. As setas indicam, por um lado, a previsão de um efeito directo das práticas de medida e de gestão de desempenho no desempenho organizacional (H<sub>1</sub> e H<sub>2</sub>), e os efeitos moderadores do contexto organizacional (H<sub>3</sub>, H<sub>4</sub> e H<sub>5</sub>).

**Figure 5.1: Modelo Teórico de Análise**







## **CAPÍTULO 6 – METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO**



## CAPÍTULO 6 – METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO

### 6.1 Dados

A investigação empírica realizada nesta dissertação é de natureza exploratória e quantitativa, baseada numa análise *cross-section* através da aplicação de um inquérito por questionário. Usando os dados obtidos do único inquérito aplicado às agências públicas Portuguesas, procura-se investigar a relação entre o contexto cultural e ambiental, o uso de práticas de medida e gestão de desempenho e o desempenho organizacional. Pretende-se contribuir para a literatura de controlo e contabilidade de gestão ao procurar explicar os determinantes e consequências (*outcomes*) da medida de desempenho. Pretende-se também contribuir para a literatura em gestão pública devido à falta de evidência empírica neste sector envolvendo estas questões.

Com base na abordagem da contingência e na literatura de controlo e contabilidade de gestão, pretende-se explicar como é que a mudança contabilística, nomeadamente o uso de práticas de medida e gestão de desempenho, é variável entre as organizações que enfrentam o mesmo processo de reforma legal e institucional (Oliver, 1991). Ou seja, apesar do conjunto de reformas introduzidas no sector público Português, com vista à modernização da gestão pública, espera-se que existam diferenças na forma como essas práticas têm sido desenvolvidas e nos *outcomes* produzidos.

De forma a concretizar os objectivos definidos foi aplicado um inquérito à população de agências Portuguesas, alusivo ao tema em questão. O método do inquérito por questionário constitui a forma mais adequada de captar atitudes, percepções e comportamentos, no âmbito de uma amostra, com o objectivo de generalizar os resultados para uma população (Fowler, 1993; Creswell, 1994; Babbie, 1997; Oppenheim, 1997). Por outro lado, este método é o único que permite desenvolver um estudo transversal (*cross section*) e com distâncias geográficas elevadas, e vai de encontro ao método utilizado por vários investigadores do sector privado para testar um conjunto de relações entre os factores de contingência, o uso de medidas de desempenho e o desempenho organizacional (ver por exemplo, Perera *et al.*, 1997; Anderson e Young, 1999; Ittner *et al.*, 2003; Said *et al.*, 2003; Widener, 2006; Bhimani e Langfield-Smith, 2007; Burney e Widener, 2007; Hartmann *et al.*, 2010). Deste modo, este constitui um esforço de investigação inovador, quer devido à falta de estudos empíricos realizados no sector público que relacionem as variáveis objecto de

estudo (os estudos de Abernethy e Lillis (2001), Cavaluzzo e Ittner (2004), e de Verbeeten (2008), constituem algumas excepções),<sup>54</sup> quer pelo facto de representar o primeiro estudo desta natureza realizado em Portugal.

Os instrumentos de medida utilizados no inquérito basearam-se na revisão de literatura de controlo e contabilidade de gestão, contemplando questões sobre o ambiente organizacional, autonomia, controlo, cultura e desempenho organizacional. Mais concretamente, no âmbito das práticas de medida e gestão de desempenho, as questões incidiram sobre o processo de definição dos objectivos e das metas associadas, uso de indicadores de desempenho, medida e avaliação dos resultados, frequência do relato, compensação do desempenho com base nos resultados, técnicas de medida de desempenho adoptadas e o desempenho organizacional com base em diferentes critérios.

A estrutura e o conteúdo do inquérito foram adaptados para as agências Portuguesas com base no inquérito desenvolvido pelo COBRA. A versão final do inquérito foi obtida após a incorporação do *feedback* dado por quatro respondentes que participaram no teste piloto, que correspondem a quatro gestores de topo pertencentes a quatro agências Portuguesas de diferentes sectores (duas pertencentes ao Ensino Superior, uma pertencente ao sector da saúde e outra do sistema de segurança interna). O *feedback* dado por estes participantes permitiu melhorar a linguagem utilizada e adaptar o inquérito à sua realidade Portuguesa. Sempre que se entendeu necessário, e com base nas sugestões recebidas dos participantes no teste piloto, foram incluídas notas explicativas às questões de forma a reduzir a subjectividade na sua interpretação.

A unidade de análise é um respondente por cada agência. O inquérito foi dirigido ao responsável máximo de cada organização (CEO - *chief executive office*), sendo possível delegar a função de respondente noutra pessoa desde que tenha conhecimento da organização como um todo e participe nas decisões estratégicas. Os resultados do inquérito mostram que a maioria dos respondentes são CEO (cerca de 38%) ou gestores de topo (44%) das agências (como vice-presidentes, directores, subdirectores, coordenadores, assistentes), revelando uma elevada familiaridade com o processo de tomada de decisão. A experiência profissional na actual organização é, em média, de 10 anos. Por outro lado, cerca de 99% dos

---

<sup>54</sup> O estudo de Hartmann *et al.* (2010) estuda os efeitos do estilo de liderança e do uso de medidas de desempenho na atitude e comportamento dos subordinados de 11 organizações, sendo 4 delas pertencentes ao sector público.

respondentes revelam ter um diploma de ensino superior, sendo que 20 respondentes têm o grau de doutoramento.

## 6.2 Amostra

A categorização das agências públicas incluídas na amostra obedece a um conjunto de critérios definidos pela rede de investigação CRIPO (*Comparative Research into Current Trends in Public Sector Organization*) para a criação da base de dados COBRA (*Comparative Public Organization Data Base for Research and Analysis*), no âmbito de um projecto de investigação sobre coordenação, controlo e desempenho nas organizações públicas. Portugal é membro desta rede de investigação internacional através do NEAPP (Núcleo de Estudos em Administração e Políticas Públicas) da Universidade do Minho. O objectivo desta rede de investigação é coordenar a aplicação do questionário em diferentes países de forma a constituir uma base de dados comum aos países aderentes.

A definição de critérios comuns visa garantir a comparabilidade dos dados recolhidos pelos diferentes países participantes neste projecto.<sup>55</sup> No caso Português há quatro critérios comuns a todas as entidades objecto de estudo: (1) são entidades de direito público, (2) têm uma estrutura própria, diferenciada de outras organizações, (3) têm algum pessoal e recursos financeiros provenientes de receitas próprias e/ou de transferências do Orçamento de Estado ou de outras entidades, e (4) respondem directamente perante a tutela pelos resultados alcançados. Ou seja, foram excluídas todas as entidades públicas de direito privado (como as empresas públicas) e as unidades subordinadas/subsidiárias que respondem directamente perante outras entidades públicas (centralizadas) que não o ministério da tutela (por exemplo, os serviços integrados periféricos como as Direcções Regionais e os Governos Cívicos). De facto, a realidade destas unidades subordinadas/subsidiárias, nomeadamente a estrutura de *accountability* e os meios de controlo, não é comparável com a das restantes agências, sendo por isso excluídas (documento COBRA, 2009).

Por outro lado, foram também excluídas as entidades da Administração Autónoma (Administração Local e Regional e associações públicas) devido ao elevado número de entidades incluídas nestes sectores o que implicaria custos extremamente elevados com a

---

<sup>55</sup> Critérios definidos no documento COBRA (2009), disponível em [http://soc.kuleuven.be/io/cost/survey/surv\\_core.pdf](http://soc.kuleuven.be/io/cost/survey/surv_core.pdf)

aplicação do inquérito (seguindo também a lógica adoptada pelos países participantes no COBRA, como é o caso da Holanda e da Noruega).

Desta forma, a amostra é composta por duas categorias distintas de agências públicas: (1) as entidades da Administração Indirecta do Estado (AIE), dotadas de personalidade jurídica própria, autonomia administrativa e, na maioria dos casos, autonomia financeira e patrimonial, e (2) as entidades da Administração Directa do Estado (ADE) (normalmente designadas de ministérios ou departamentos), centralizadas e integradas na pessoa colectiva Estado, exercendo competências no território nacional. No primeiro grupo, estão incluídas as unidades singulares que prosseguem fins próprios do Estado e reportam directamente para a tutela pelos resultados alcançados (como os Hospitais, Universidades, Institutos Públicos, etc.). Do conjunto de entidades pertencentes à AIE apenas não foram inquiridos os Fundos Autónomos, na medida em que alguns deles são ainda muito recentes e outros não têm existência física. Por outro lado, note-se que foram inquiridos os Hospitais E.P.E (entidades públicas empresariais) que, apesar de terem natureza empresarial, são pessoas colectivas de direito público que prosseguem fins próprios do Estado e incorporam a AIE como tal.

No segundo grupo estão incluídas as agências públicas integradas e centralizadas, mais dependentes da tutela, com competências a nível nacional (como as Direcções e Secretarias Gerais, as Inspecções Gerais de Finanças, etc.) perante as quais os serviços periféricos têm de reportar.

A consideração de duas categorias de agências, pertencentes a diferentes sectores de actividade, com diferenças no nível de autonomia e na estrutura de gestão, tem como objectivo compreender a influência de um conjunto de factores de contingência, nomeadamente o contexto cultural e ambiental em que as agências operam, os *outputs* produzidos, o nível de autonomia e a estrutura de *accountability* (ter Bogt, 2004; Cavaluzzo e Ittner, 2004; Verbeeten, 2008; Hartmann *et al.*, 2010) no uso de práticas de medida e gestão de desempenho, bem como no desempenho organizacional.

A criação da base de dados com a identificação, endereço e contactos de todas as agências a incluir na amostra representou um trabalho profundo e minucioso. Foi feito um levantamento de todas as agências pertencentes a cada um dos actuais 15 ministérios. Para validar os dados recolhidos, foi feita uma comparação com uma base de dados fornecida

pelo Tribunal de Contas e pela Direcção Geral da Administração e Emprego Público. A população total é composta por 342 agências (ver Apêndice nº1 com a lista da população de agências públicas Portuguesas, apresentadas por Ministério).

O processo de aplicação do inquérito baseou-se em alguns procedimentos adoptados por Dillman (2000) com vista ao aumento da taxa de resposta e à redução de potenciais erros. Em primeiro lugar, contactou-se cada um dos 15 ministérios, por carta e por *e-mail*, com o objectivo de informar sobre a importância deste estudo inserido num projecto internacional, do qual Portugal é membro através do NEAPP. O ofício foi dirigido a cada ministro, em Setembro de 2010. Este contacto prévio à aplicação do inquérito pretendia que a tutela sensibilizasse as agências a participarem no preenchimento do inquérito, podendo funcionar como um incentivo à participação.

Posteriormente, cada agência foi contactada por carta e por *e-mail*, onde se apresentaram os objectivos do estudo e o inquérito a preencher, a forma de colaboração e a indicação do código de acesso à plataforma onde o inquérito deveria ser preenchido *on-line*. A decisão de aplicar o inquérito *on-line* surgiu de uma recomendação do COBRA. Por um lado, esta via pretende facilitar o preenchimento do inquérito por parte dos respondentes, de forma a aumentar a taxa de resposta. Por outro lado, o investigador pode controlar o grau de participação dos respondentes ao longo de todo o processo e tem maior facilidade no tratamento posterior dos dados. Cinco respondentes optaram pelo preenchimento manual do inquérito. Estes foram-nos enviados por correspondência. Após a sua recepção foram inseridos na aplicação pela doutoranda.

O inquérito foi aplicado entre Outubro de 2009 e Maio de 2010.<sup>56</sup> Durante todo o período em que decorreu o preenchimento do inquérito foram esclarecidas algumas questões práticas colocadas pelos respondentes, quer por telefone, quer por *e-mail*. No início do mês de Janeiro de 2010, foi feito um segundo pedido de participação neste projecto, por carta e *e-mail*, a todas as agências que ainda não tinham respondido ao inquérito. Em simultâneo, foram efectuadas várias chamadas telefónicas para as agências não respondentes com vista ao aumento da taxa de resposta. O presente estudo baseia-se em 155 respostas completas obtidas até Maio de 2010, o que representa uma taxa de resposta global de 45%, não

---

<sup>56</sup> A doutoranda é membro associado do NEAPP, tendo desempenhado um papel activo em todas as fases de aplicação do inquérito COBRA às agências Portuguesas.



variando muito a taxa de resposta entre os ministérios. A taxa de resposta por tipo de agência e por ministério apresenta-se no Apêndice nº 2. Assim, os respondentes da amostra são representativos da população de agências públicas Portuguesas.

A amostra é composta por 114 agências da AIE e 41 agências centralizadas e integradas na ADE. A taxa de resposta é de 56% e 45%, respectivamente para cada tipo de agência, notando-se pouca variabilidade entre as duas categorias. Foi realizado um teste sobre o potencial enviesamento provocado pelas não respostas, comparando os valores médios das variáveis para os primeiros e últimos respondentes. Os resultados dessa análise não evidenciaram diferenças significativas.

Seguindo as indicações do COBRA, adoptou-se uma perspectiva organizacional. Ou seja, focou-se a relação de direcção e controlo entre as agências e a autoridade política superior (ministério da tutela) perante quem respondem directamente. O Quadro 6.1 apresenta as principais características da amostra com base em aspectos relacionados com o âmbito territorial (nacional ou regional), a existência de um Conselho de Administração (C.A.), a dimensão, a capacidade de auto-financiamento e o nível de competitividade, em função do tipo de agência (administração directa ou indirecta).

Os testes estatísticos revelam que, em média, as agências mais independentes da tutela têm maior dimensão (quer em termos do número de trabalhadores a tempo inteiro, quer ao nível do volume orçamental) e maior capacidade de auto-financiamento comparativamente às agências mais dependentes ( $p\text{-value} < 0,01$ ). Por outro lado, os resultados mostram que as agências da AIE actuam essencialmente ao nível regional, contrariamente às agências da ADE que têm, essencialmente, âmbito nacional. Ainda sobre o nível de concorrência, apenas 42 agências actuam num mercado onde existem organizações concorrentes, concentrando-se quase na sua totalidade na Administração Indirecta. Desta forma, foram encontradas diferenças significativas na estrutura e no ambiente das agências que integram a amostra.

**Quadro 6.1: Caracterização da Amostra por Tipo de Agência**

		Tipo de Agência		Statistics <sup>a</sup>
		AID	AD	
<b>Regional/Nacional</b>	1	41	41	-49.63***
	0	73	0	
<b>C.A.</b>	1	87	0	71.32***
	0	27	41	
<b>Dimensão</b>	FTE	682	178	-3.873***
	Orçamento	136	23	-3.741***
<b>Auto-Financiamento</b>	1	35	2	11.06***
	0	79	39	
<b>Concorrência</b>	1	41	1	17,16***
	0	73	40	

Legenda: Regional/nacional: 1 - nacional/central; 0 – regional; Conselho de Administração: 1 – tem C.A ; 0 - não tem C.A.; Dimensão: FTE – número médio do total de trabalhadores a tempo inteiro; Orçamento – volume orçamental executado, em média, em 31/12/2008, em milhões de euros; Auto-financiamento: 1 – as receitas próprias são a principal fonte de financiamento; 0 – outras receitas constituem a principal fonte de financiamento; Concorrência: 1- existem organizações concorrentes; 0 – caso contrário.

(a) *Pearson chi<sup>2</sup>* teste para o tipo de agência; conselho de administração; auto-financiamento e concorrência; *Mann-Whitney U- test* para a dimensão;

\*\*\* indica significância estatística a 1%.

Analisando a área política a que pertencem as agências da amostra (educação, saúde, área social, etc.), há uma elevada diversidade, o que constitui um factor enriquecedor na análise empírica a realizar na medida em que o contexto ambiental e cultural e a estrutura organizacional serão também variáveis. Conforme revela o Quadro 6.2, 36 agências da amostra pertencem à área da educação (especialmente ao Ensino Superior), 34 representam a área da saúde (na sua maioria Hospitais, incluindo os Hospitais EPE) e 19 correspondem à área social (nomeadamente os serviços de acção social das IES). As restantes agências distribuem-se pelas restantes áreas, nomeadamente a cultura, o ambiente, as finanças públicas, a segurança interna, etc.

No Quadro 6.2 apresentam-se estes resultados, bem como a classificação das agências pelos grupos de entidades mais representativos na amostra, como as Instituições de Ensino de Superior (IES), os Hospitais Públicos, os Institutos Públicos e os serviços integrados. Desta forma, pode dizer-se que as áreas políticas da educação e da saúde estão mais presentes na amostra. Contudo, existe uma grande variedade em torno desta variável que se reflecte no elevado número de agência registadas em “outras” áreas políticas.

**Quadro 6.2: Caracterização da Amostra por Área Política<sup>57</sup>**

	Área Política					Total	%
	Educação	Saúde	Política Social	Finanças	Outra		
<b>IES</b>	29					29	19%
<b>Hospitais<sup>a)</sup></b>		28				28	18%
<b>Institutos Públicos</b>	1	4	4	2	19	30	19%
<b>Serviços Integrados</b>	5	1	3	7	25	41	26%
<b>Outro</b>	3	1	12	3	8	21	17%
<b>Total</b>	36	34	19	12	54	155	1
<b>%</b>	23%	22%	12%	8%	35%	1	

a) Inclui os Hospitais E.P.E. Dos 28 hospitais, 19 são Hospitais E.P.E.

<sup>57</sup> Foram distinguidas as áreas políticas mais representativas na amostra, bem como o grupo de entidades a que pertencem. As agências dispersas em áreas políticas diversas foram incluídas em "outros".

## **CAPÍTULO 7 - INSTRUMENTOS DE MEDIDA E DESCRIÇÃO DOS DADOS**



## **CAPÍTULO 7 - INSTRUMENTOS DE MEDIDA E DESCRIÇÃO DOS DADOS**

### **7.1 Introdução**

Após a descrição da metodologia de investigação adoptada neste trabalho, segue-se a identificação das variáveis do estudo (com maior ênfase naquelas que serão incluídas nos modelos empíricos), a sua mensuração, bem como as principais estatísticas descritivas dos dados (como o valor médio, o desvio padrão, e os valores máximos e mínimos observados em cada variável). Neste capítulo é feita uma abordagem exaustiva a um conjunto de variáveis importantes para se compreender o contexto, a estrutura e a cultura organizacional, bem como as práticas de medida e gestão de desempenho utilizadas e o desempenho organizacional percebido pelos respondentes. Todavia, apenas algumas destas variáveis serão utilizadas nos modelos empíricos desenvolvidos nos capítulos seguintes para testar as hipóteses já desenvolvidas.

Para uma análise mais completa, foi incluída nesta secção uma análise bi-variada dos dados que visa caracterizar cada variável em função da orientação da estrutura interna das agências para os postulados da NPM (NPM agências e não-NPM agências). A classificação das agências em cada um destes dois grupos é descrita na secção seguinte. São ainda apresentados neste capítulo os resultados da análise factorial aplicada em variáveis compostas por vários indicadores, com vista à composição dos constructos teóricos (variáveis latentes)<sup>58</sup> a utilizar nos capítulos seguintes.

### **7.2 Estrutura Interna e a *New Public Management***

A introdução de modelos de medida e gestão de desempenho no sector público surge em consequência das reformas da NPM que visam o aumento dos níveis de eficiência, eficácia e qualidade através de uma gestão integrada ao nível das unidades<sup>59</sup> e de uma maior responsabilização pelos resultados alcançados (Hood, 1995; Budding, 2004). Em consequência da melhoria da estrutura de *accountability* e de gestão interna é esperada uma melhoria no desempenho organizacional. Por outro lado, as alterações na estrutura organizacional, nomeadamente o aumento da divisão/descentralização das unidades após o paradigma da NPM, implicaram mudanças contabilísticas (ter Bogt e van Helden, 2000;

---

<sup>58</sup> O termo "constructo" refere-se a uma criação teórica que pode ser definida em termos conceptuais mas não pode ser observada (Bisbe e Otley, 2004). Por isso, usam-se indicadores referentes a uma variável observável que representam uma manifestação do constructo.

<sup>59</sup> Unidades associadas a um centro de responsabilidades, devidamente delimitadas, com um gestor associado e responsável pelo controlo dessa unidade.

Lapsley e Pallott, 2000) e uma maior necessidade de sistemas de controlo e de medida de desempenho mais quantitativos e sofisticados (ter Bogt, 2003 e 2004; Budding, 2004).

Vários autores referem, ainda, a estrutura de financiamento das organizações como um importante factor no aumento da eficiência e do desempenho (van Helden, 2000; Geiger e Ittner, 1996; Budding, 2004; Cavaluzzo e Ittner, 2004). Ou seja, quanto mais as entidades dependem de receitas próprias, maior é a incerteza do financiamento, o que poderá incentivar o uso de sistemas de controlo mais sofisticados. Desta forma, a literatura identifica um conjunto de aspectos da estrutura interna organizacional que determinam o uso das inovações contabilísticas, bem como o seu impacto no desempenho organizacional.

Nesta secção procurou-se caracterizar a amostra do estudo em função da orientação das agências para os princípios da NPM de forma a compreender como é que as variáveis do estudo se relacionam com as estruturas organizacionais típicas deste paradigma. O objectivo é obter dois grupos de agências: (1) as NPM agências (maior orientação para a NPM), e (2) as não-NPM agências (menor orientação para a NPM). Para medir a variável NPM foram considerados três indicadores abordados na literatura: (1) os gestores de topo (CEO) são responsáveis, perante a tutela, pelos resultados alcançados com extensão elevada ou muito elevada; (2) a gestão ao nível das unidades é feita com base nos resultados (média de cinco itens) com extensão elevada ou muito elevada, e (3) as receitas próprias constituem a principal fonte de receitas. Os dois primeiros indicadores são medidos numa escala tipo *Likert* de cinco pontos, em que 1 representa nenhuma extensão e 5 representa uma extensão muito elevada. O terceiro indicador é uma variável dicotómica que assume o valor 1 se as receitas próprias constituem a receita principal e o valor 0 caso contrário.

O Quadro 7.1 apresenta os itens utilizados para medir cada um destes indicadores, bem como as suas estatísticas descritivas. A extensão com que o CEO responde, perante a tutela, pelos resultados alcançados é o indicador que revela maior evidência (4,19). Esta extensão tende a aumentar nas agências de maior dimensão (maior número de trabalhadores). Por outro lado, em apenas 20% das agências a gestão das unidades é feita com base nos resultados (média dos cinco itens)<sup>60</sup> com extensão elevada ou muito elevada. Por fim, nota-se uma grande dependência de financiamento alheio (nomeadamente das transferências do

---

<sup>60</sup> Os resultados da análise factorial revelam que os cinco indicadores têm uma carga factorial (*loadings*) superior a 0,5, constituindo um único factor com um *alpha* de 0,7051.

Orçamento de Estado), na medida em que apenas cerca de 24% das agências revelam que as receitas próprias constituem a principal fonte de financiamento. Esta realidade não varia em função da dimensão das agências.

**Quadro 7.1: Indicadores da Variável NPM**

<b>1. Accountability pelos resultados alcançados</b>	<b>N</b>	<b>Média</b>	<b>Desv. Pad.</b>	<b>Min/Max</b>	<b>% 4/5<sup>a)</sup></b>
<i>Com que extensão o CEO responde, perante a entidade superior, pelos resultados e o alcance dos objectivos?</i>	155	4,19	1,16	1/5	77
Máx. 100 trabalhadores	47	3,99	1,21	1/5	---
100 – 300 trabalhadores	50	4,22	1,15	1/5	---
300- 500 trabalhadores	17	4,53	1,12	1/5	---
Mais de 500 trabalhadores	40	4,23	1,12	1/5	---
<b>2. Gestão das unidades com base nos resultados</b>	<b>N</b>	<b>Média</b>	<b>Desv. Pad.</b>	<b>Min/Max</b>	<b>% 4/5<sup>a)</sup></b>
<i>Até que ponto as práticas abaixo indicadas são usadas na sua organização de forma a melhorar o desempenho?</i>	151	3,30	0,77	1/5	20
a) Direcção interna das unidades organizacionais e dos níveis inferiores da gestão para os objectivos e resultados	152	3,89	1,00	1/5	72
b) Alocação interna de recursos a unidades organizacionais baseada nos resultados	153	2,76	1,24	1/5	28
c) Desenvolvimento do relato interno e do sistema de avaliação de forma a permitir ao conselho de administração e à gestão avaliar os resultados alcançados em relação aos objectivos definidos	151	3,68	0,97	1/5	63
d) Alargamento da autonomia de gestão interna dos níveis de gestão inferiores (em termos de gestão financeira e gestão dos recursos humanos)	152	2,80	1,11	1/5	28
e) Planeamento a longo prazo na forma de planos plurianuais ou plano de negócios	152	2,38	1,31	1/5	54
<b>3. Incerteza do financiamento</b>	<b>N</b>	<b>Freq.</b>	<b>%</b>	<b>Min/Max</b>	
<i>As receitas próprias constituem a principal fonte de receita da sua organização?</i>	155	37	24%	0/1	

a) Percentagem de agências que responderam “extensão elevada” ou “muito elevada”.

A variável NPM é uma variável dicotómica que assume o valor 1 (NPM agências) quando se verificam pelo menos dois dos três indicadores referidos acima (o CEO responde pelos resultados alcançados com extensão elevada ou muito elevada; a gestão ao nível das unidades é feita com base nos objectivos e nos resultados, com extensão elevada ou muito elevada e/ou as receitas próprias constituem a principal fonte de financiamento), e assume o valor 0 caso contrário. Sendo assim, pode-se dizer que a amostra é composta por 49 NPM agências e 106 não-NPM agências. Comparando esta variável com o tipo de agência, pode-se dizer que a maioria das NPM agências pertencem à Administração Indirecta, tal como revela o Quadro 7.2. O resultado do teste estatístico *Pearson chi<sup>2</sup>* revela que esta associação é estatisticamente significativa (*p-value* < 0,01).



## Quadro 7.2: Associação entre o Tipo de Agência e a NPM

	Tipo de Agência		Total	Pearson $\chi^2$
	AIE	ADE		
1- NPM agências	43	6	106	
0- Não-NPM agências	71	35	49	
<b>Total</b>	<b>41</b>	<b>114</b>	<b>155</b>	<b>7,43***</b>

\*\*\* Indica significância estatística para  $p < 0,01$ .

As estatísticas descritivas das variáveis apresentadas nas secções seguintes são analisadas tendo em conta a orientação das agências para a NPM (NPM agências e não-NPM agências). Para testar as diferenças entre a média de ambas as amostras aplicou-se o teste estatístico de *U de Mann-Whitney*.<sup>61</sup>

### 7.3 Cultura Organizacional e Ambiente Externo

#### 7.3.1 Cultura Organizacional ou Ambiente Interno

Para caracterizar e medir a cultura organizacional interna, questionaram-se os respondentes sobre a extensão com que 21 aspectos culturais caracterizam o ambiente interno das organizações. Estes aspectos procuram avaliar o clima organizacional relativamente à sua orientação para os clientes e para os resultados, bem como à sua capacidade de inovação, aprendizagem e crescimento. As questões do tipo *Likert* são de sete pontos em que 1 significa que caracteriza muito pouco e 7 significa que caracteriza muito. O Quadro 7.3 mostra que a honestidade e a integridade, a ênfase na qualidade dos serviços prestados, a preocupação para o rigor e precisão no trabalho desenvolvido, a orientação para os objectivos e a orientação para os clientes constituem os aspectos que mais caracterizam o ambiente interna nas agências. Por outro lado, a propensão para o risco e para experimentar, a compensação baseada no desempenho e a possibilidade de progressão na carreira constituem os aspectos menos comuns. Em geral, as NPM agências identificam-se mais com os aspectos culturais identificados, comparativamente às não-NPM agências. As estatísticas revelam diferenças significativas ao nível da ênfase prestada à qualidade dos serviços, da cooperação, do espírito de equipa e da capacidade de inovação.

<sup>61</sup> O teste de *U de Mann-Whitney* revela-se adequado para testar a independência entre duas amostras quando os dados não seguem uma distribuição normal (Gibbons e Chakraborti, 2003).

### Quadro 7.3: Indicadores da Cultura Organizacional

<b>1. Com base nos aspectos abaixo indicados por favor caracterize a sua organização, da forma mais imparcial possível, quanto ao ambiente interno/cultura existente.</b>	<b>Não-NPM agências</b>	<b>NPM agências</b>	<b>Média</b>	<b>Desv. Pad.</b>	<b>Min/ Max</b>
a) Apoio aos funcionários	5,31	5,5	5,37	1,38	1/7
b) Compensação baseada no desempenho	4,57	4,54	4,56	1,75	1/7
c) Confiança interpessoal	5,44	5,74	5,54	1,16	1/7
d) Confiança no ministério da tutela	5,51	5,71	5,58	1,38	1/7
e) Cooperação	5,37	5,98***	5,57	1,04	1/7
f) Criatividade	5,08	5,6**	5,25	1,31	1/7
g) Cumprimento de promessas	5,05	5,23	5,11	1,28	1/7
h) Ênfase na qualidade dos serviços prestados	5,91	6,29***	6,03	1,02	1/7
i) Espírito de equipa	5,5	6,06***	5,68	1,08	1/7
j) Honestidade	6	6,27*	6,09	1,06	1/7
k) Importância atribuída à formação	5,76	5,96	5,82	1,15	1/7
l) Inovação	5,18	5,85***	5,4	1,28	1/7
m) Integridade	5,9	6,33**	6,04	1,12	1/7
n) Orientação para o rigor e precisão no trabalho desenvolvido e serviços prestados	5,87	6,29**	6,01	1,05	1/7
o) Orientação para os objectivos	5,86	6,27**	5,99	0,98	1/7
p) Orientação para resultados	5,69	6,02*	5,8	1,21	1/7
q) Possibilidades de progressão/promoção na carreira	4,84	5,1	4,93	1,43	1/7
r) Propensão para experimentar	4,66	4,94	4,75	1,50	1/7
s) Propensão para o risco	4,06	4,04	4,05	1,45	1/7
t) Respeito pelos direitos individuais	5,76	6,17**	5,89	1,18	1/7
u) Valorização de clientes	5,8	6,23**	5,93	1,20	1/7

Diferenças estatisticamente significativas para \*\*\*  $p < 0.01$ ; \*\*  $p < 0.05$  e \*  $p < 0.1$ , respectivamente (Mann-Whitney U-test).

#### 7.3.2 Ambiente Externo e Incerteza

A literatura em controlo e contabilidade de gestão alerta para o facto de os *outcomes* obtidos pela adopção das inovações contabilísticas dependerem de factores como a estabilidade ambiental (Gordon e Miller, 1976; Gordon and Narayanan, 1984; Chenhall, 2003). Seguindo a abordagem da contingência, pretende-se investigar até que ponto a influência ambiental percebida pelos respondentes determina a adopção das práticas de medida e gestão de desempenho, bem como o desempenho organizacional. Segundo Anderson e Young (1999), há uma maior variedade de pressões sobre os gestores das organizações públicas comparativamente aos gestores do sector privado. Para Budding (2004), as acções e influências do governo representam a mais importante fonte de incerteza no contexto das organizações públicas. Outras fontes de incerteza estão relacionadas com outros *stakeholders* (para além do governo) que influenciam a tomada de decisões. Por exemplo, a necessidade de cooperar com outras organizações, a incerteza relativamente à procura de bens e serviços por parte dos clientes/cidadãos, a pressão de partidos e grupos políticos, entre outros (Budding, 2004).

Neste trabalho, a incerteza ambiental é medida por 15 itens que questionam sobre a extensão com que um conjunto de *stakeholders* influencia as decisões da organização ao nível da estratégica e do funcionamento. Esta é uma questão do tipo *Likert* com cinco pontos, em que 1 significa nenhuma extensão e 5 significa uma extensão elevada ou muito elevada. Como demonstra o Quadro 7.4, o ministro da tutela,<sup>62</sup> o ministro das Finanças e da Administração Pública e o Governo constituem as principais fontes de influência externa, revelando o forte peso destes organismos no processo de tomada de decisões. Contrariamente ao que seria de esperar, em média, as NPM agências percebem uma maior influência do ambiente externo (para todos os itens) comparativamente às não-NPM agências. Contudo, as diferenças são estatisticamente significativas (*p-value* < 0,01) apenas relativamente à influência do ministro da tutela e do público, seguindo-se a influência do governo, do ministro das Finanças e da Administração Pública, dos auditores e do grupo de clientes (*p-value* < 0,05).

**Quadro 7.4: Indicadores da Influência/Incerteza do Ambiente Externo**

<i>Com que extensão as seguintes entidades influenciam as decisões tomadas pela sua organização em relação à estratégia e à direcção/funcionamento?</i>	Não-NPM agências	NPM agências	Média	Desv. Pad.	Min/Max
a) Parlamento	2,91	3,35*	3,04	1,34	1/5
b) Governo	3,88	4,43**	4,06	1,15	1/5
c) Ministro da tutela	4,47	4,78***	4,57	0,93	1/5
d) Departamento Administrativo Superior (e.g. direcção-geral)	3,48	3,66	3,54	1,46	1/5
e) Ministro das Finanças e Administração Pública	4	4,37**	4,12	1,05	1/5
f) Membros de outros governos nacionais	1,79	1,92	1,83	0,99	1/5
g) Membros de governo da EU	2,07	2,04	2,06	1,18	1/5
h) Auditores	3,08	3,57**	3,23	1,20	1/5
i) Organização reguladora	2,68	2,85	2,74	1,29	1/5
j) Grupos de clientes	3	3,53**	3,16	1,39	1/5
k) Grupos de interesses	2,23	2,37	2,28	1,22	1/5
l) Media	2,17	2,37	2,24	0,99	1/5
m) Público	2,38	3,47***	3	1,25	1/5
n) Consultores privados	1,83	1,96	1,87	1,01	1/5
o) Corporações	1,95	2,17	2,02	1,09	1/5

Diferenças estatisticamente significativas para \*\*\* *p* < 0.01; \*\* *p* < 0.05 e \* *p* < 0.1, respectivamente (*Mann-Whitney U-test*).

### 7.3.3 *Análise Factorial das Variáveis Culturais e Ambientais*

A análise factorial efectuada às variáveis culturais e ambientais tem com o objectivo de reduzir a dimensionalidade das questões. Como sugerem Pizzini (2006) e Bispe *et al.* (2007),

<sup>62</sup> A forte influência do ministério da tutela nas decisões das agências é suportada por outra variável que mede o poder do ministério da tutela para vetar as decisões. Os resultados evidenciam que a tutela tem o direito de vetar as decisões em cerca de 47% das agências (49% e 45% para a não NPM e as NPM agências, respectivamente).

o uso de constructos compostos por vários itens permite reduzir o erro associado ao uso de medidas simples. Quanto à cultura organizacional, a análise factorial identifica dois factores a reter (ver Quadro 7.5).<sup>63</sup> O primeiro factor é composto por oito itens relacionados com um clima de orientação para o cliente e para o alcance dos objectivos; ou seja, uma preocupação com o alcance dos objectivos da organização. Por isso, designou-se este factor de *orientação para os clientes/resultados*. O segundo factor inclui seis aspectos culturais alusivos à capacidade de inovação e aprendizagem organizacional, como por exemplo a inovação, a propensão para arriscar e experimentar e a criatividade. Este factor é designado de *capacidade de inovação e aprendizagem*. Os coeficientes *alpha* são bastante elevados, o que indica a validade interna de ambos os constructos.<sup>64</sup>

Relativamente aos indicadores que medem o ambiente externo, os resultados da análise factorial mostram que 10 itens têm uma carga factorial superior a 0,5 e representam dois factores distintos. O primeiro factor é composto por três itens: a influência percebida do governo, do ministro da tutela e do Ministro das Finanças e da Administração Pública (ver Quadro 7.5). Este factor agrupa a influência das autoridades superiores, sendo designado de *influência superior*. O segundo grupo é composto por sete itens com elevada carga factorial: os grupos de clientes e o publico, os grupos de interesse, os organismos de regulação, os media, os consultores e as corporações. Designamos este factor de *influência externa* por constituir o conjunto de *stakeholders* externos com influência nas decisões, excluindo a influência das autoridades superiores. Os coeficientes *alpha* são elevados (0.7751 e 0.8125, respectivamente), o que mostra a existência de fiabilidade e validade interna dos constructos obtidos.

---

<sup>63</sup> O teste *Kaiser-Meyer-Olkin* evidencia resultados próximos de um, o que indica uma boa qualidade dos dados para efectuar a análise factorial (Maroco, 2007). O método de extracção dos factores utilizado foi o método dos factores principais que consiste em extrair os factores que explicam o máximo da variância do conjunto de dados. O método de rotação dos factores utilizado é o VARIMAX por ser um método de rotação ortogonal que permite minimizar o número de variáveis a incluir em cada factor (Maroco, 2007). Este procedimento foi seguido em todas as análises factoriais efectuadas neste trabalho.

<sup>64</sup> Nunnally (citado por Cavaluzzo e Ittner, 2004) sugere que o coeficiente *alpha* deve ter um valor mínimo de 0.50 para assegurar a fiabilidade e validade interna dos constructos.

**Quadro 7.5: Análise Factorial das Variáveis Ambiente e Cultura**<sup>65</sup>

	INFLUÊNCIA		CULTURA	
	Superior	Exterior	Clientes	Inovação
Governo	0,79			
Ministro da tutela	0,68			
Ministro das Finanças e da A.P.	0,63			
Organismos de Regulação		0,51		
Grupos de clientes		0,68		
Grupos de interesse		0,66		
<i>Media</i>		0,62		
Público em geral		0,55		
Consultores privados		0,63		
Corporações		0,62		
Ênfase na qualidade dos serviços prestados			0,71	
Honestidade			0,72	
Importância atribuída à formação			0,73	
Integridade			0,80	
Orientação para o rigor e precisão			0,73	
Orientação para os objectivos			0,69	
Orientação para resultados			0,67	
Valorização de clientes			0,65	
Apoio aos funcionários				0,61
Confiança interpessoal				0,60
Criatividade				0,63
Cumprimento de promessas				0,64
Inovação				0,53
Propensão para experimentar				0,77
Propensão para o risco				0,69
<b><i>Cronbach Alpha</i></b>	<b>0,7751</b>	<b>0,8125</b>	<b>0,9092</b>	<b>0,8706</b>

O Quadro 7.6 apresenta as estatísticas descritivas dos quatro constructos identificados com base na análise factorial e construídos com base nos valores médios das respostas. Da análise às variáveis culturais percebe-se que, em média, as agências da amostra revelam uma maior orientação para os clientes e resultados (5,95) comparativamente à capacidade de inovação e aprendizagem (5,05). Por outro lado, tal como seria de esperar, as NPM agências revelam um clima interno mais orientado para os resultados e uma maior capacidade de inovação e aprendizagem do que as não-NPM agências. As diferenças são estatisticamente significativas apenas no primeiro factor ( $p\text{-value} < 0,01$ ). Ambos os constructos foram incorporados nos modelos empíricos de forma a testar as hipóteses relacionadas com o ambiente cultural.

<sup>65</sup> O *Velicer's minimum average partial test* foi utilizado para indicar o número de factores a reter. Segundo O'Conner (2000), este teste revela-se mais robusto quando os dados não seguem uma distribuição normal, como é o caso neste trabalho (contudo, não se verificaram diferenças significativas entre este método e o método do *eigen-value* > 1). Apenas foram incluídos os itens com carga factorial (*loadings*) ≥ 0.50. Excepcionalmente, no caso da cultura organizacional apenas foram incluídos os factores com *loadings* ≥ 0.60 devido ao elevado número de itens associados a cada factor.

**Quadro 7.6: Estatísticas Descritivas dos Factores de Mensuração do Ambiente e da Cultura**

	Não-NPM agências	NPM agências	Média	Desv. Pad.	Min/Max
Orientação para os Clientes/Objectivos	5,84	6,19***	5,95	0,86	2/7
Capacidade de Inovação	4,95	5,26	5,05	1,01	1/7
Influência Superior	4,12	4,53***	4,25	0,94	1/5
Influência Externa	2,33	2,68**	2,46	0,86	1/4

Diferenças estatisticamente significativas para \*\*\*  $p < 0.01$ ; \*\*  $p < 0.05$  e \*  $p < 0.1$ , respectivamente (*Mann-Whitney U-test*).

Quanto às variáveis ambientais, apenas a influência exercida pelas autoridades superiores se revela significativa (4,25), comparativamente à influência exercida pelos restantes *stakeholders* (2,46). Significa então que o conjunto de *stakeholders* desempenha papéis diferentes na vida das organizações, em que os órgãos do governo, em especial o ministro da tutela, determinam significativamente a tomada de decisões. Deste modo, a influência superior é usada no modelo empírico para testar o efeito do ambiente externo ou institucional.<sup>66</sup> Por outro lado, os resultados indicam que é entre as NPM agências que há uma maior percepção desta influência ambiental (em ambos os factores). Segundo, Budding (2004) este resultado pode ser explicado pela maior atenção que estas agências ao ambiente envolvente, estando por isso mais sensíveis à sua incerteza.

#### 7.4 Práticas de Medida e Gestão de Desempenho

Várias questões foram endereçadas no sentido de compreender o desenvolvimento e o uso de práticas de medida e gestão de desempenho nas agências públicas Portuguesas. O processo de definição e especificação dos objectivos, o uso de medidas de desempenho e de um conjunto de técnicas de gestão de desempenho e da qualidade, o uso da informação para diferentes propósitos e uso de um sistema de orçamento e de contabilidade baseado no princípio do acréscimo representam as variáveis sobre medida e gestão de desempenho mais importantes para este estudo. Apresenta-se, de seguida, a mensuração e as estatísticas descritivas destas variáveis.

##### 7.3.1 Definição e Especificação dos Objectivos

O processo de definição dos objectivos pode ser mais ou menos participativo, dependendo da interferência do ministério da tutela. O questionário inclui uma questão que visa

<sup>66</sup> A influência exercida pelos restantes *stakeholders* não revelou efeitos significativos no modelo. Por isso esta variável não foi incluída nos modelos empíricos apresentados nos próximos capítulos.

compreender este processo nas agências públicas Portuguesas. Esta variável pode assumir valores entre 1 e 5. Ou seja, (1) se é o ministério da tutela que estabelece os objectivos, sem consultar a organização; (2) se é o ministério da tutela que estabelece os objectivos, depois de consultar a organização; (3) se é a organização que estabelece os objectivos, em conjunto a tutela, através de um processo negocial; (4) se é a organização que estabelece os objectivos, depois de consultar a tutela, e (5) se a organização estabelece os objectivos sem interferência da tutela.

Por outro lado, questionou-se até que ponto os objectivos aparecem especificados em algum documento, com metas mensuráveis associadas (numa escala de 1 a 3).<sup>67</sup> Como refere a literatura de controlo e contabilidade de gestão, a associação das metas mensuráveis aos objectivos é fulcral para uma correcta medida e avaliação dos resultados alcançados (Otley, 1999; Poister, 2003; Tuomela, 2005; Broadbent e Laughlin, 2009; Ferreira e Oltey, 2009).

O Quadro 7.7 apresenta as estatísticas descritivas, bem como a mensuração destas variáveis. Os resultados mostram que, em média, o processo de definição dos objectivos resulta de um processo negocial com a tutela (3,45), o que revela uma situação favorável. As diferenças relativamente à estrutura da NPM não se revelam significativas. Uma possível justificação desta semelhança entre os dois grupos pode ter a ver com o facto da legislação actual prever um processo de participação entre agências e tutela na definição dos objectivos (por exemplo, o SIADAP). Algum isomorfismo coercivo pode existir nesta variável.

Relativamente à forma de especificação dos objectivos percebe-se que, em média, eles aparecem especificados em algum documento, mas, habitualmente, sem metas associadas (2,05). O documento para fins internos constitui o documento mais utilizado para o efeito, o que pode significar que as agências ainda conservam este tipo de informação para o foro interno. Por outro lado pode dizer-se que é entre as NPM agências que a especificação dos objectivos com metas associadas é mais comum ( $p\text{-value} < 0,01$ ).

---

<sup>67</sup> Em que 1 significa que não aparecem especificados; 2 significa que aparecem especificados mas sem metas associadas e 3 significa que aparecem especificados com metas associadas. Ou seja, o grau de especificação e detalhe aumenta de 1 para 3.

## Quadro 7.7: Processo de Definição e Especificação dos Objectivos

1- Caracterização do processo de definição e especificação dos objectivos	Não-NPM agências	NPM agências	Média	Desv. Pad.	Min/ Max
a) <i>Com que autonomia/liberdade a sua organização estabelece os objectivos financeiros e não financeiros?</i>	3,35	3,65	3,45	1,18	1/5
O ministério da tutela estabelece os objectivos sem consultar a organização	5%	2%	4%		0/1
O ministério da tutela estabelece os objectivos depois de consultar a organização;	24%	12%	19%		0/1
A organização estabelece os objectivos em conjunto com o ministério da tutela, através de um processo negocial;	28%	39%	32%		0/1
A organização estabelece os objectivos depois de consultar o ministério da tutela;	19%	16%	19%		0/1
A organização estabelece os objectivos sem interferência do ministério da tutela	25%	31%	26%		0/1
b) <i>Até que ponto os objectivos estão especificados em algum documento com metas mensuráveis associadas?</i>	1,99	2,18**	2,05	0,51	1/3
Forma de contrato ou acordo com o ministério da tutela	2,01	2,16	2,06	0,98	1/3
Estatuto ou lei orgânica	1,56	1,63	1,58	0,67	1/3
Documento de afectação de verbas orçamentais	2,04	2,35**	2,14	0,85	1/3
Documento que enfatiza os objectivos individuais do CEO (ex. carta de missão)	2,3	2,2	2,27	0,86	1/3
Documento para fins internos	2,11	2,53***	2,25	0,87	1/3

Diferenças estatisticamente significativas para \*\*\*  $p < 0.01$ ; \*\*  $p < 0.05$  e \*  $p < 0.1$ , respectivamente (Mann-Whitney U-test).

### 7.4.2 Uso de Medidas e Técnicas de Gestão de Desempenho

#### 7.4.2.1 Uso de Medidas de Desempenho

A extensão com que as agências usam indicadores de desempenho para medir o alcance dos objectivos organizacionais, financeiros e não financeiros, foi medida com base no instrumento utilizado por Cavaluzzo e Ittner (2004) acerca do uso de um conjunto de medidas de desempenho consideradas relevantes para o sector público. Os respondentes indicaram, numa escala de 1 a 5 (1- nenhuma extensão; 5 – muita extensão) a extensão com que as agências usam indicadores de (1) efeitos na sociedade (*outcomes*), (2) qualidade dos serviços prestados, (3) quantidade de *outputs* (bens e serviços), (4) uso de recursos, (5) eficácia (*outcomes* em relação aos recursos utilizados), e (6) eficiência (*outputs* em relação aos recursos utilizados) (ver Quadro 7.8).

Em média, as agências usam os indicadores de desempenho com uma extensão bastante razoável (3,73), destacando-se os indicadores que medem a quantidade dos *outputs* (4,17). Logo de seguida, com menor extensão, são usados os indicadores sobre a qualidade dos *outputs* (3,87) e sobre os recursos utilizados (3,77). A extensão razoável com que os indicadores de qualidade, recursos, eficiência e eficácia são usados pode estar associada



com os requisitos legais (nomeadamente o SIADAP e o QUAR) que obrigam à medida do desempenho nestes moldes. Por outro lado, as medidas dos *outcomes* são utilizadas com menor extensão (2,92) o que vem de encontro à literatura revista, que refere a dificuldade em medir os *outcomes* produzidos devido à elevada ambiguidade dos objectivos a prosseguir (ver por exemplo, Kaplan, 2001; Collier, 2001; Modell, 2001; Dooren, 2005; Vakkuri e Meklin, 2006).

Note-se ainda que as NPM agências usam os indicadores de desempenho com maior extensão, comparativamente às não-NPM agências, sendo estas diferenças estatisticamente significativas. Esta associação positiva entre os postulados da NPM e o uso de indicadores de desempenho assenta nos pressupostos da teoria económica. Ou seja, a escolha de sistemas de controlo mais sofisticados, nomeadamente aqueles que adoptam as medidas de desempenho, depende da adaptação da estrutura das agências aos postulados da NPM (ter Bogt e van Helden, 2000; Budding, 2004; Johnsen, 2005; Arnaboldi e Azzone, 2010).

#### Quadro 7.8: Uso de Indicadores de Desempenho

1. Os indicadores de desempenho devem ser usados de forma a tornar os objectivos mensuráveis.	Não-NPM agências	NPM agências	Média	Desv. Pad.	Min/Max
a) <i>Com que extensão são usados indicadores de desempenho para medir os seguintes aspectos?</i>	3,55	4,12***	3,73	0,96	1/5
Efeitos na sociedade ( <i>outcomes</i> )	2,77	3,23**	2,92	1,33	1/5
Qualidade do serviço prestado	3,66	4,37***	3,88	1,20	1/5
Quantidade de <i>outputs</i> (bens e serviços)	4	4,53***	4,17	1,10	1/5
Recursos utilizados	3,66	4,33***	3,87	1,07	1/5
Eficácia ( <i>outcomes</i> obtidos em relação aos recursos)	3,57	4,06***	3,73	1,20	1/5
Eficiência ( <i>outputs</i> obtidos em relação aos recursos)	3,65	4,2***	3,83	1,12	1/5
b) <i>Até que ponto estes indicadores medem correctamente a actividade organizacional?</i>	2,56	2,82***	2,64	0,56	1/3
c) <i>Tendo em conta os últimos 5 anos, até que ponto existe estabilidade nos indicadores de desempenho?</i>	2,07	2,29***	2,24	0,43	1/3

Diferenças estatisticamente significativas para \*\*\* p< 0.01; \*\* p< 0.05 e \* p< 0.1, respectivamente (*Mann-Whitney U-test*).

Há ainda duas variáveis que medem (1) até que ponto estes indicadores medem correctamente a actividade organizacional, bem como (2) a estabilidade dos indicadores nos últimos cinco anos (numa escala de 1 a 3). Os respondentes consideram que os indicadores utilizados medem correctamente a actividade organizacional com bastante extensão (2,64), e que tem existido bastante estabilidade ao longo dos últimos cinco anos (2,24). Contudo, tal como seria de esperar, as NPM agências revelam uma situação mais favorável em ambos os

indicadores, o que indicia uma maior sensibilidade destas agências para a medida a desempenho. Estas diferenças são estatisticamente significativas ( $p\text{-value} < 0,01$ ).

#### 7.4.2.2 *Uso de Técnicas de Desempenho*

Os itens do questionário que medem o uso de técnicas de desempenho foram adaptados do pacote de instrumentos de gestão estudados por Laegreid *et. al* (2007). Foi apresentada uma lista de 18 técnicas de gestão da qualidade (como por exemplo, o *Balanced Scorecard*, a gestão da qualidade total e as normas da qualidade), do desempenho individual (equipas, serviços e actividades) e de gestão financeira (como o sistema de custos por actividades e o valor económico acrescentado).

O Quadro 7.9 apresenta a descrição e as estatísticas descritivas dos indicadores estudados. Os resultados mostram que o relato do desempenho em documentos de controlo e planeamento (como os relatórios anuais e os orçamentos) representa uma técnica de desempenho utilizada pela generalidade das agências (96%). O uso generalizado desta técnica resulta do cumprimento da regulação existente que obriga à publicação de informação diversa, nomeadamente o desempenho financeiro e orçamental alcançado, bem como a descrição das actividades realizadas (tal como analisado no capítulo quatro). Desta forma, não existem diferenças significativas entre as agências no uso desta técnica, o que revela um peso importante do isomorfismo legal e normativo relativamente à divulgação de informação de desempenho.<sup>68</sup>

De seguida, a gestão baseada nos serviços (80%) e nas actividades (76%), a gestão por objectivos (77%), a aplicação de inquéritos aos clientes (71%), a gestão baseada no conhecimento (66%) e a monitorização interna da gestão da qualidade (64%) constituem as técnicas mais usadas. Outras técnicas adoptadas voluntariamente são ainda pouco familiares entre as agências, como é o caso do *Balanced Scorecard* (28%), do *benchmarking* (28%) e do EVA (6%). Apesar da pouca experiência no uso destas técnicas, espera-se um crescimento na sua utilização a curto prazo (tal como foi referido no capítulo quatro relativamente ao uso do *Balanced Scorecard* e da prática de *benchmarking* por algumas agências públicas

---

<sup>68</sup> A análise documental permite complementar estes resultados acerca do tipo de informação divulgada nestes relatórios. Ou seja, embora os respondentes em geral considerem que usam esta técnica, na verdade o relatório de actividades continua a informar muito pouco sobre o desempenho alcançado, privilegiando o desempenho financeiro e a mera descrição das actividades realizadas (levantamento feito ao relatório de actividades de 2008 de algumas agências). Em 2009, o primeiro ano da aplicação do SIADAP, já é possível aceder, no *website* de algumas entidades, ao relatório de auto-avaliação que informa sobre os indicadores de eficiência, eficácia e qualidade.

Portuguesas) devido às recomendações recentes do Conselho Coordenador da Avaliação de Serviços que incentivam ao uso de técnicas de gestão estratégica para melhorar o desempenho. A imitação de práticas adoptadas por outras organizações (isomorfismo mímico) e as recomendações superiores podem levar a uma maior generalização no uso destas técnicas.

#### Quadro 7.9: Uso de Técnicas de Gestão de Desempenho

1. As seguintes técnicas de desempenho são usadas na sua organização?	Não-NPM agências	NPM agências	Média	Desv. Pad.	Min/Max
Relato público do desempenho organizacional em relatórios anuais, documentos orçamentais, planos operacionais, etc.	95%	98%	96%	0.19	0/1
Gestão por objectivos (MBO)	75%	84%	77%	0.42	0/1
Aplicação de questionário aos clientes	72%	69%	71%	0.46	0/1
Gestão baseada no conhecimento	66%	67%	66%	0.47	0/1
Gestão baseada nas equipas	55%	76%**	61%	0.49	0/1
Gestão baseada nos serviços	76%	88%	80%	0.40	0/1
Gestão baseada no valor	26%	43%	32%	0.48	0/1
Gestão baseada nas actividades (ABM)	67%	96%**	76%	0.49	0/1
Avaliação dos resultados através de <i>benchmarking</i>	36%	47%	39%	0.45	0/1
<i>Balanced Scorecard</i>	27%	31%	28%	0.49	0/1
Gestão de contratos	52%	74%**	59%	0.50	0/1
Sistemas de Gestão da Qualidade (ex. ISO)	41%	53%	45%	0.34	0/1
Gestão da Qualidade Total (TQM)	9%	25%	14%	0.50	0/1
Normas de Qualidade	39%	51%***	43%	0.47	0/1
Monitorização interna da gestão da qualidade	58%	76%**	64%	0.43	0/1
Sistema de custos baseado nas actividades (ABC)	40%	55%***	45%	0.50	0/1
Gestão do valor dos processos	23%	39%*	28%	0.45	0/1
Valor económico acrescentado (EVA)	9%	8%*	8%	0.28	0/1

\*\*\*, \*\*, \* Diferenças estatisticamente significativas para  $p < 0.01$ ;  $p < 0.05$  e  $p < 0.1$ , respectivamente (*Mann-Whitney U-test*).

Contudo, o isomorfismo pode não ser o único factor relevante na decisão de escolha de algumas destas técnicas. Quando comparadas as estatísticas entre as agências, os resultados mostram que as NPM agências usam mais técnicas que as não-NPM agências. Ou seja, a adaptação da estrutura de *accountability*, de gestão interna e de financiamento, no âmbito da NPM, parece incentivar a escolha destas técnicas de gestão de desempenho. Estas diferenças são especialmente significativas no uso de sistemas de custos baseados nas actividades (ABC) e de normas de qualidade.

Para completar a análise feita às técnicas de desempenho utilizadas foram adicionadas duas questões relacionadas com o tipo de orçamento e o sistema contabilístico adoptado, com o objectivo de analisar a passagem para o orçamento baseado nos *outputs* e *outcomes*, bem como para o sistema contabilístico baseado no acréscimo. O Quadro 7.10 mostra, claramente, um maior avanço na transição para o sistema de contabilidade baseado no

acrécimo (2,7) em comparação com a transição para o orçamento baseado em *outputs* e *outcomes*. Em média, cerca de 52% das agências dispõem de um sistema contabilístico baseado no princípio do acréscimo (modificado ou total). Por outro lado, apenas 10% das agências considera que o orçamento é, predominantemente, baseado nos *outputs*, e 2% considera que este é baseado nos *outcomes*.<sup>69</sup> Este resultado era expectável, tendo em conta a evolução da legislação e dos normativos contabilísticos que obrigam à aplicação do princípio do acréscimo, e vem de encontro às ideias retidas da revisão de literatura. As diferenças entre os grupos de agências não são significativas.

**Quadro 7.10: Base do Sistema de Orçamento e de Contabilidade**

1. Caracterização do Sistema de Orçamento e de Contabilidade	Não-NPM agências	NPM agências	Média	Min/Max
a) <i>Com base nos seguintes aspectos, como caracteriza o orçamento da sua organização?</i>	1,65	1,73	1,67	1/4
Baseado nos recursos utilizados ( <i>inputs</i> )	49%	39%	46%	0/1
Baseado nas actividades desenvolvidas	39%	51%	43%	0/1
Baseado nos bens e serviços produzidos ( <i>outputs</i> )	11%	8%	10%	0/1
Baseado nos efeitos conseguidos ( <i>outcomes</i> )	2%	2%	2%	0/1
b) <i>Com base nos seguintes aspectos, como caracteriza o sistema de contabilidade da sua organização?</i>	2,5	3,12***	2,7	1/4
Base de caixa	18%	10%	16%	0/1
Base de caixa modificado	37%	23%	32%	0/1
Base do acréscimo modificado	22%	12%	19%	0/1
Base do acréscimo total (princípio do acréscimo ou da especialização)	23%	55%	33%	0/1

\*\*\*, \*\*, \* Diferenças estatisticamente significativas para  $p < 0.01$ ;  $p < 0.05$  e  $p < 0.1$ , respectivamente (*Mann-Whitney U-test*).

Em relação às diferenças na média, estas são significativas apenas em relação à caracterização do sistema contabilístico. Ou seja, os resultados mostram que as NPM agências encontram-se numa fase mais avançada na adopção da base do acréscimo em comparação com as não-NPM agências. Isto vem de encontro aos resultados empíricos obtidos em estudos prévios que revelam avanços significativos nesta matéria, especialmente após as reformas da NPM (Robinson, 1998; Yamamoto, 1999; Olson *et al.*, 2001; Brusca e Condor, 2002; Benito e Brusca, 2004; Lye *et al.*, 2005; Rubin e Kelly, 2005; Reginato, 2008).

#### 7.4.2.3 Análise Factorial das Medidas e Técnicas de Desempenho

Os resultados da análise factorial para o uso de medidas de desempenho (com base nos oito itens analisados no Quadro 7.8) revelam que cinco indicadores têm uma carga factorial

<sup>69</sup> Estes 2% correspondem a três agências pertencentes ao sector da saúde, nomeadamente dois hospitais EPE. A maior autonomia destes hospitais em relação à tutela, e a sua natureza empresarial, pode justificar este avanço face às restantes agências.

superior a 0.50 dentro do mesmo factor, nomeadamente as medidas de (1) qualidade do serviço prestado, (2) quantidade dos *outputs*, (3) recursos utilizados, (4) eficácia e (5) eficiência. Designou-se este factor de *medidas de desempenho* (ver Quadro 7.11). Isto significa que os gestores tendem a usar estas medidas em simultâneo para avaliar o alcance dos objectivos. Este resultado é consistente com a literatura em medida de desempenho que defende a adopção de modelos multidimensionais de desempenho (ver por exemplo, Ballantine *et al.* 1998; Brignall e Modell, 2000; Kaplan, 2001; Modell, 2001; Cavaluzzo e Ittner, 2004; Verbeeten, 2008; Arnaboldi e Azzone, 2010). Como referem Feltham e Xie (1994: 430) “o uso de uma única medida de desempenho pode não ser eficiente se está envolvido mais do que um objectivo ou se essa não é uma boa medida do objectivo”.

**Quadro 7.11: Análise Factorial das Medidas e Técnicas de Desempenho**

	MEDIDAS	TÉCNICAS	
		Qualidade	Gestão Interna
Qualidade do serviço prestado	0,74		
Quantidade de <i>outputs</i>	0,77		
Recursos utilizados	0,75		
Eficácia	0,86		
Eficiência	0,89		
Sistemas de Gestão da Qualidade		0.72	
Gestão da Qualidade Total		0.53	
Normas de Qualidade da produção		0.70	
Monitorização interna de gestão da qualidade		0.60	
Gestão baseada no conhecimento			0.50
Gestão baseada nas equipas			0.52
Gestão baseada nos serviços			0.60
Gestão baseada no valor			0.50
Gestão baseada nas actividades			0.52
<b>Cronbach Alpha</b>	<b>0,8964</b>	<b>0.7549</b>	<b>0.6703</b>

Relativamente às técnicas de desempenho os resultados mostram que devem ser extraídos dois factores. O primeiro factor está relacionado com o uso de quatro técnicas de gestão da qualidade, como por exemplo, os sistemas de gestão da qualidade e a gestão da qualidade total (ver Quadro acima). Designou-se este factor de *técnicas de gestão da qualidade*. Quanto ao segundo factor, este é composto por cinco técnicas associadas à gestão do desempenho numa perspectiva interna da organização, como a gestão baseada nas equipas, nos serviços e nas actividades. Este factor é designado de *técnicas de gestão interna*.

As estatísticas dos constructos obtidos são apresentadas no Quadro 7.12. Os coeficientes *alpha* são elevados para todos os constructos assegurando a sua validade interna. O constructo que mede o uso de medidas de desempenho foi obtido através do cálculo dos

valores médios das respostas. No caso das técnicas de gestão de desempenho calculou-se a soma das técnicas utilizadas em cada um dos constructos. Assim, o constructo sobre o uso de medidas de desempenho é uma variável ordinal que mede a extensão, de 1 a 5, com que as agências usam um conjunto de medidas de desempenho. Por outro lado, o constructo sobre as técnicas de gestão da qualidade mede o número de instrumentos de gestão de qualidade usados (de 1 a 4), e o constructo técnicas de gestão interna varia entre 1 e 5 e mede o número de instrumentos de gestão interna usados pelas agências.

#### Quadro 7.12: Estatísticas Descritivas dos Factores de Mensuração das Medidas e Técnicas

	Não-NPM agências	NPM agências	Média	Desv. Pad.	Min/Max
Medidas	3,71	4,30***	3,90	0,96	1/5
Técnicas de Qualidade	1,46	2,04**	1,65	1,39	¼
Técnicas Gestão Interna	2,91	3,69***	3,15	1,49	1/5

\*\*\*; \*\*, \* Diferenças estatisticamente significativas para  $p < 0.01$ ;  $p < 0.05$  e  $p < 0.1$ , respectivamente (*Mann-Whitney U-test*).

As estatísticas mostram que o uso de medidas de desempenho é maior nas NPM agências (4.30) comparativamente às não-NPM agências (3.71). Os resultados são estatisticamente significativos ( $p\text{-value} < 0.01$ ). Por outro lado, há indícios que apontam para um maior uso de técnicas de gestão interna do desempenho (3,15), comparativamente ao uso de técnicas de gestão da qualidade (1,65). Nota-se uma maior familiaridade no uso destas técnicas nas NPM agências, à semelhança do resultado obtido para as medidas de desempenho. As medidas de desempenho e o uso das técnicas de gestão da qualidade e de gestão interna foram incorporadas, separadamente, nos modelos empíricos para testar o efeito do uso destas práticas no desempenho organizacional (de forma a testar H1 e H2, respectivamente).<sup>70</sup>

#### 7.4.3 Uso da Informação de Desempenho na Relação entre a Organização e a Tutela

A literatura refere que o desenvolvimento de indicadores de desempenho não garante, por si só, o uso da informação para diferentes propósitos (Julnes e Holzer, 2001; Dooren, 2005; Johnsen, 2005). Está subjacente a dicotomia entre a produção de informação de desempenho, por um lado, e o uso para vários propósitos, por outro. Segundo Johnsen

<sup>70</sup> Salienta-se que foram também incorporados no modelo algumas técnicas isoladas que foram excluídas da análise factorial, como o uso do *Balanced Scorecard* e do EVA, à semelhança do estudo realizado por Ittner *et al.* (2003). Contudo, os resultados não se revelaram significativos e, por isso, não foram divulgados neste trabalho.

(2005) e Johnsen e Vakkuri (2006), os estudos empíricos já realizados têm enfatizado o lado da produção da informação, descurando o seu uso.

No âmbito da teoria da agência, a criação de incentivos associados ao desempenho constitui uma condição para a melhoria do desempenho (Yamamoto, 1999; Julnes e Holzer, 2001; Dooren, 2005; ter Bogt, 2008; Verbeeten, 2008; Arnaboldi e Azzone, 2010), na medida em que há uma maior motivação dos gestores (Feltham e Xie; 1994). Contudo, quando os objectivos não são definidos de forma clara e os *outputs* não são facilmente mensuráveis, os incentivos associados ao desempenho podem implicar consequências disfuncionais e indesejadas (Pizzini, 2006; ter Bogt, 2008; Verbeeten, 2008). Este poderá ser um problema acrescido no sector público devido à maior ambiguidade dos objectivos e à falta de rotina do processo de transformação e produção dos *outputs*. Por outro lado, é necessário assegurar uma boa articulação entre as medidas utilizadas e os objectivos organizacionais de forma a aumentar a utilidade e a relevância da informação (Laegreid *et al.*, 2006; Verbeeten, 2008).

Focando a relação entre a organização e a tutela, procurou-se saber até que ponto a informação de desempenho é usada nas decisões de direcção e controlo, na compensação ou sanção pelo desempenho alcançado e, ainda, como forma de prestar contas sobre o desempenho alcançado (ver Quadro 7.13).

Em termos gerais, pode dizer-se que a tutela recorre à informação de desempenho com pouco extensão para tomar decisões e controlar as agências (1,48), bem como para compensar/sancionar o desempenho alcançado (0,74 e 0,63, respectivamente). Ao nível do uso da informação para a tomada de decisões e controlo a informação é usada, essencialmente, para avaliar a *accountability* e os resultados alcançados (66%), e não tanto para assinalar as bases da direcção (41%) ou decidir sobre a afectação de recursos (41%). Quanto à compensação/sanção pelo desempenho alcançado, estas são práticas muito pouco utilizadas entre as agências da amostra. O aumento salarial representa o mecanismo de compensação mais utilizado (37%), enquanto a diminuição de futuras alocações de recursos constitui a principal forma de sancionar o mau desempenho. Não foram encontradas diferenças significativas entre as NPM agências e as não-NPM agências no uso da informação de desempenho para os diferentes propósitos.

**Quadro 7.13: Uso da Informação de Desempenho para Diferentes Propósitos**

<b>1. Se são usados indicadores de desempenho, diga de que forma a informação é usada entre a organização e a tutela:</b>	<b>Não-NPM agências</b>	<b>NPM agências</b>	<b>Média</b>	<b>Desv. Pad.</b>	<b>Min/ Max</b>
<i>a) Decisões de controlo e direcção</i>	1,38	1,68*	1,48	0,96	0/3
Sinalização da forma de direcção e controlo	39%	47%	41%		0/1
Afectação futura de recursos (mais meios financeiros para a agência)	39%	47%	41%		0/1
Avaliação da <i>accountability</i> e do alcance dos objectivos	%62	%76*	%66		0/1
<i>b) Compensação pelo bom desempenho alcançado</i>	0,74	0,74	0,74	0,73	0/3
Aumento de salário ou bónus para os gestores ou outro pessoal	38%	37%	37%		0/1
Aumento da alocação de recursos (meios financeiros para a organização)	36%	35%	36%		0/1
Aumento da autonomia em relação à unidade político-administrativa superior	0%	0,2%	0,1%		0/1
<i>c) Sanção pelo mau desempenho alcançado</i>	0,62	0,63	0,63	0,80	0/4
Diminuição de salário ou bónus para os gestores ou outro pessoal	10%	6%	8%		0/1
Diminuição de futuras alocações de recursos (menos meios financeiros para a agência)	28%	33%	29%		0/1
Diminuição da autonomia em relação à unidade político-administrativa superior	4%	4%	4%		0/1
Reestruturação ou abolição da agência	22%	20%	22%		0/1

\*\*\*, \*\*, \* Diferenças estatisticamente significativas para  $p < 0.01$ ;  $p < 0.05$  e  $p < 0.1$ , respectivamente (*Mann-Whitney U-test*).

Apesar da actual legislação (nomeadamente o SIADAP) contemplar a compensação/sanção do desempenho alcançado, na verdade estas medidas constituem ainda uma novidade nas agências públicas Portuguesas. A reduzida utilização destas medidas pode estar associada às dificuldades focadas pelos investigadores, no âmbito da teoria da agência e da definição dos objectivos (Verbeeten, 2008), em relação ao sistema de incentivos alinhado com o desempenho. Por outro lado, parece existir algum cepticismo quanto aos efeitos práticos destas medidas, nomeadamente no governo local Português (Fernandes *et al.*, 2010), na medida em que as dificuldades financeiras e as fortes pressões para reduzir a despesa pública são um entrave à compensação financeira com base no desempenho e no mérito. Estes resultados vêm de encontro aos estudos empíricos já realizados sobre o uso reduzido da informação para compensação/sanção do desempenho (Curristine, 2005; Laegreid *et al.*, 2006).

## 7.5 Desempenho Organizacional

Em resposta ao apelo da teoria da contingência, vários estudos empíricos têm investigado o desempenho organizacional como variável dependente. Contudo, poucos estudos têm enfatizado os *outcomes* organizacionais da informação de desempenho no sector público (algumas excepções são os estudos de Abernethy e Lillis, 2001; Cavaluzzo e Ittner, 2004;



Pizzini, 2006 e Verbeeten, 2008). As abordagens utilizadas para avaliar o desempenho são, de certa forma, consistentes. Verbeeten (2008), por exemplo, distingue o desempenho quantitativo do desempenho qualitativo, enquanto Abernethy e Lillis (2001) abordam o desempenho ao nível da eficiência e da eficácia. O desempenho quantitativo aparece relacionado com os resultados da eficiência, eficácia e quantidade de *outputs*, enquanto o desempenho qualitativo envolve a responsabilização pela sociedade, a motivação do pessoal e a qualidade do serviço prestado (Verbeeten, 2008).

Na opinião de vários investigadores o desempenho qualitativo revela-se mais útil para assinalar o desempenho a longo prazo (Kloot e Martin, 2000; Kaplan, 2001; Ittner *et al.*, 2003; Widener, 2006), enquanto a informação quantitativa segue uma perspectiva mais de curto prazo (Hyndman e Eden, 2001; Said *et al.*, 2003; Newberry e Pallot, 2004; Verbeeten, 2008). Naturalmente, para uma correcta avaliação do desempenho alcançado é importante complementar as duas vertentes.

Ford e Schellenberg (1982: 50) identificam três abordagens do desempenho: (1) a *goal approach*, que define o desempenho em termos do alcance dos objectivos organizacionais; (2) a *systems resource approach*, que capta a relação entre a organização e o ambiente e a sua capacidade de se adaptar e inovar, e (3) a *process approach* que avalia o desempenho em termos do comportamento dos participantes da organização. Diferentes *stakeholders* podem ter interesse em diferentes perspectivas de desempenho, o que resulta em diferenças na avaliação. Por isso, os investigadores apelam a um modelo multidimensional no estudo do desempenho (Feltham e Xie, 1994; Ballantine *et al.*, 1998; Kaplan, 2001; Reck, 2001; Ittner *et al.*, 2003; Bispe *et al.*, 2007; Verbeeten, 2008), na medida em que as organizações são sistemas abertos, que interagem com diversos *stakeholders* que têm diferentes expectativas e aspirações. Desta forma, os resultados líquidos ou operacionais não se revelam suficientes para avaliar o desempenho público (Carter *et al.*, 1993; Guthrie e English 1997; Kloot e Martin, 2000; Reck, 2001).

O desempenho organizacional neste estudo é medido com base nas respostas a duas questões. A primeira é uma questão única que mede a forma como o respondente avalia o desempenho da organização em relação aos resultados globais alcançados (*desempenho global*). A segunda questão mede a percepção dos respondentes em relação ao desempenho organizacional de acordo com 11 critérios distintos, com base no instrumento de medida

adaptado da revisão de literatura, nomeadamente de Verbeeten (2008) (Quadro 7.14). Ou seja, recorreu-se a medidas perceptuais para avaliar o desempenho alcançado, à semelhança de outros estudos empíricos desenvolvidos no sector público (Abernethy e Lillis, 2001; Cavaluzzo e Ittner, 2004; Pizzini, 2006 e Verbeeten, 2008) e no sector privado (ver por exemplo, Anderson e Young, 1999; Bisbe e Otley, 2004; Widener, 2007; Hartmann *et al.* 2010). As medidas perceptuais são subjectivas e podem aumentar o problema de enviesamento dos resultados, comparativamente às medidas objectivas. Contudo, foi seguida a metodologia adoptada por outros investigadores, baseada no pressuposto defendido por Venkatraman e Ramanujam (1987: 110) de que “as medidas objectivas e as medidas subjectivas não são superiores uma à outra”.

**Quadro 7.14: Indicadores do Desempenho Organizacional**

1. Desempenho Geral	Não-NPM agências	NPM agências	Média	Desv. Pad.	Min/ Max
<i>Numa escala de 1 a 10, quantos pontos atribui ao desempenho geral da sua organização?</i>	7,5	8,16***	7,72		1/10
2. Desempenho de acordo com diferentes critérios	Não-NPM agências	NPM agências	Média		Min/ Max
<i>Numa escala de 1 a 10, como avalia o desempenho da sua organização em relação aos seguintes critérios?</i>					
					<b>1º Factor</b>
a) Eficiência	7,63	8,04*	7,76	1/10	0.76
b) Eficácia	7,8	8,39**	7,99	1/10	0.84
c) Qualidade do serviço prestado	7,78	8,37**	7,97	1/10	0.76
					<b>2º Factor</b>
d) Motivação	7,51	7,94	7,65	1/10	0.71
e) Satisfação do pessoal	7,19	7,08	7,16	1/10	0.70
f) Qualidade de gestão	7,67	8,24*	7,86	1/10	0.58
g) Coesão interna	7,47	7,71	7,55	1/10	0.75
h) Estabilidade da organização no ambiente em que opera	7,83	8,33**	7,99	1/10	0.66
i) Flexibilidade da organização	7,15	7,53	7,27	1/10	< 0,50 <sup>a</sup>
					<b>3º Factor</b>
j) Responsabilidade/preocupação social	7,59	8,57***	7,9	1/10	0.83
k) <i>Accountability</i> perante a sociedade	7,9	8,88***	8,21	1/10	0.82

a) Este item foi excluído da análise por ter uma carga factorial inferior a 0.50.

\*\*\*; \*\*, \* Diferenças estatisticamente significativas para  $p < 0.01$ ;  $p < 0.05$  e  $p < 0.1$ , respectivamente (*Mann-Whitney U-test*).

À semelhança das conclusões obtidas por Verbeeten (2008), os resultados obtidos reflectem que, em média, os respondentes percebem o desempenho global das organizações como sendo bastante bom (7,72). Esta média não é muito variável quando analisada a avaliação do desempenho nos diferentes critérios. Contudo, destaca-se o desempenho ao nível da *accountability* e da responsabilidade perante a sociedade (8,21 e 7,9, respectivamente), da

estabilidade da organização (7,99), bem como da eficácia (7,99) e da qualidade dos serviços prestados (7,97), na medida em que estes critérios ocupam as posições de topo.

Analisando a comparação entre os dois grupos de agências, os resultados revelam diferenças estatisticamente significativas em vários indicadores do desempenho, nomeadamente no desempenho global e no desempenho ao nível da *accountability* e da responsabilidade perante a sociedade ( $p\text{-value} < 0,01$ ). Isto significa que os respondentes das NPM agências percebem um melhor desempenho da organização em variados aspectos, comparativamente aos respondentes das não-NPM agências. Aparentemente, as agências mais orientadas para a NPM têm melhores desempenhos, o que vem de encontro aos princípios básicos deste paradigma (Hood, 1995).

De forma a reduzir o número de indicadores que medem o desempenho, de acordo com diferentes critérios, foi efectuada a análise factorial aos 11 itens apresentados anteriormente (ver Quadro 7.14). Os resultados indicam que os indicadores devem ser agrupados em três factores. O primeiro factor inclui os indicadores de eficiência, eficácia e qualidade do serviço. O aumento dos níveis de eficiência, eficácia, assim como a melhoria da qualidade dos serviços prestados são considerados os principais objectivos a alcançar pelas organizações do sector público (Hood, 1991 e 1995; Osborne e Gaebler, 1993; Dunleavy e Hood, 1994; Ittner e Larcker, 1998; Lapsley e Pallot, 2000; Goddard, 2005), especialmente depois das reformas da NPM. Também nas agências públicas Portuguesas, de acordo com a estrutura do QUAR, estes indicadores estão relacionados com a medida do alcance dos objectivos centrais das organizações. Por esta razão designou-se este factor de *desempenho no alcance dos objectivos*.

No segundo factor, cinco indicadores revelam uma carga factorial superior a 0,5, como a motivação, a satisfação do pessoal, a qualidade da gestão interna, a coesão interna e a flexibilidade da organização. Estes indicadores estão relacionados com o desempenho na vertente interna da organização, nomeadamente a preocupação com o pessoal, a sua motivação e satisfação. Ou seja, é uma perspectiva mais interna do desempenho que enfatiza as relações intra-organizacionais e individuais. Designou-se este factor de *desempenho individual ou interno*.

Finalmente, a responsabilidade e a *accountability* perante a sociedade compõem o terceiro factor que representa o nível de desempenho em relação à sociedade onde a organização

está inserida. Este factor é designado de desempenho *externo*, na medida em que tem subjacente a preocupação com a satisfação das necessidades dos clientes/sociedade e com a prestação de contas ao nível da comunidade.

Sendo assim, adopta-se neste trabalho uma abordagem tripartida do desempenho que se assemelha, de certa forma, às três abordagens apresentadas por Ford e Schellenberg (1980), por um lado, e à análise efectuada por Verbeeten (2008), por outro. Ou seja, esta abordagem holística do desempenho organizacional contempla uma vertente mais quantitativa (primeiro factor) e outra mais qualitativa (segundo e terceiro factores). Obteve-se, assim, uma estrutura de desempenho que vai de encontro à *Estrutura de Determinantes e Resultados* de Fitzgerald *et al.*, 1991 (citado por Ballantine *et al.*, 1998), na medida em que não há uma obsessão centrada nos resultados alcançados, mas existe também uma preocupação com os determinantes ou meios que conduzem a esse resultado, como o pessoal e a sociedade. Esta abordagem multidimensional do desempenho revela-se fundamental para perceber o papel das práticas de medida e gestão de desempenho na melhoria do desempenho organizacional em diferentes vertentes.

O Quadro 7.15 apresenta as estatísticas descritivas dos constructos obtidos com base nos valores médios das respostas obtidas. Os coeficientes *alpha* são significativos, assegurando a sua validade interna. Em todas as dimensões analisadas o desempenho percebido é bastante elevado (acima de sete pontos para todas as dimensões), à semelhança dos resultados obtidos por Verbeeten (2008). Por outro lado, à semelhança do que foi já referido, as NPM agências revelam um melhor desempenho nos três factores, sendo esta diferença significativa ao nível do alcance dos objectivos e ao nível do desempenho externo. Em suma, a avaliação do desempenho organizacional constitui a variável dependente do estudo empírico, resultando dos valores obtidos para os três constructos, bem como de uma medida única que avalia o desempenho em termos globais. A inclusão desta medida única permite validar as medidas compósitas obtidas na análise factorial, de acordo com o procedimento usado por Bisbe e Oltey (2004).

**Quadro 7.15: Estatísticas Descritivas dos Factores do Desempenho Organizacional**

	Não-NPM agências	NPM agências	Média	Desv. Pad.	Min/Max	Alpha
Alcance dos Objectivos	7,73	8,27**	7,90	1,32	3/10	0.9172
Desempenho Individual	7,43	7,70	7,52	1,38	3/10	0.8927
Desempenho Externo	7,90	8,90***	8,21	1,85	1/10	0.8891

\*\*\*; \*\*, \* Diferenças estatisticamente significativas para  $p < 0.01$ ;  $p < 0.05$  e  $p < 0.1$ , respectivamente (*Mann-Whitney U-test*).

## 7.6 Notas Finais

Após o desenvolvimento das hipóteses de investigação e a apresentação da metodologia de investigação nos capítulos anteriores, procedeu-se, neste capítulo, à identificação das variáveis mais relevantes no âmbito dos objectivos deste trabalho, nomeadamente o ambiente externo, a cultura e a estrutura organizacional, bem como as práticas de medidas e gestão de desempenho utilizadas pelas agências públicas Portuguesas e o desempenho organizacional percebido. A mensuração das variáveis foi acompanhada pela descrição das estatísticas descritivas, incluindo a análise bivariada que tem em conta a associação de cada variável em relação à orientação das agências para a NPM (através do *Mann Whitney U-test*). Foram ainda apresentados os resultados da análise factorial com vista à identificação das variáveis latentes a utilizar nos modelos empíricos apresentados nos capítulos seguintes.

Os resultados das estatísticas descritivas revelam alguma familiaridade das agências portuguesas com algumas das medidas e técnicas de desempenho abordadas (nomeadamente aquelas que, de alguma forma, foram introduzidas no contexto Português no âmbito das reformas levadas a cabo nos últimos 20 anos). O uso da informação de desempenho na compensação/desempenho revela-se a prática menos utilizada, o que vem de encontro aos resultados obtidos em estudos prévios. Por outro lado, foram encontradas diferenças significativas entre as NPM agências e as não-NPM agências, quer no desenvolvimento das práticas de medida e gestão de desempenho, quer no contexto ambiental, cultural e estrutural. Desta forma, apesar do potencial isomorfismo coercivo e normativo na adopção destas práticas, existem já alguns indícios que nos levam a crer que a abordagem da contingência será determinante na explicação das escolhas dos sistemas de controlo e na forma como estas determinam o desempenho organizacional. Contudo, apenas os modelos empíricos desenvolvidos de seguida permitirão compreender melhor o ajustamento entre o contexto cultural e ambiental, o uso das práticas e o desempenho organizacional.

**CAPÍTULO 8 – O CONTEXTO, O USO DE MEDIDAS DE DESEMPENHO E SEUS EFEITOS NO DESEMPENHO ORGANIZACIONAL**



## CAPÍTULO 8 – O CONTEXTO, O USO DE MEDIDAS DE DESEMPENHO E SEUS EFEITOS NO DESEMPENHO ORGANIZACIONAL

### 8.1 Introdução

Os modelos empíricos desenvolvidos nesta dissertação visam testar os argumentos desta tese, desenvolvidos no capítulo cinco. Neste capítulo pretende-se estimar os modelos empíricos sobre os efeitos directos e moderadores no desempenho organizacional, como resultado do uso de um conjunto de práticas de medida e gestão de desempenho em diferentes contextos. Pretende-se, ainda, analisar e discutir os resultados obtidos, bem como apresentar a discussão e as principais conclusões relativamente às hipóteses testadas. O estudo empírico relativamente ao uso das técnicas de gestão de desempenho apresenta-se no capítulo seguinte.

A primeira secção deste capítulo especifica o modelo empírico utilizado de forma a tornar mais clara a interpretação dos dados e dos resultados apresentados nas secções seguintes. Para além de se justificar a técnica de regressão multivariada utilizada, são descritas as variáveis a utilizar no modelo. Na secção seguinte apresenta-se a análise dos dados e dos resultados empíricos. Esta análise é feita, primeiro, com base nas correlações de *Spearman*, de forma a perceber como é que as variáveis introduzidas no modelo estão interligadas entre si, e identificar as relações mais significativas. De seguida, são estimados os modelos que visam testar os efeitos directos e moderadores no desempenho organizacional.

No primeiro modelo estimado pretende-se testar  $H_1$  sobre os efeitos directos do uso de medidas de desempenho no desempenho organizacional. Com base neste modelo, é possível também analisar os determinantes do uso das medidas de desempenho, cuja interpretação poderá ser importante para as análises subsequentes, nomeadamente sobre o efeito directo do ambiente institucional no uso destas práticas. No segundo modelo são introduzidos os efeitos interactivos de forma a compreender o efeito que o ajustamento entre o contexto cultural e ambiental e o uso das medidas de desempenho tem no desempenho organizacional, testando  $H_{3a}$ ,  $H_{4a}$  e  $H_5$ .

### 8.2 Especificação do Modelo Empírico

O método tradicional do *Ordinary Least Squares* (OLS) revela-se problemático para estimar um modelo de regressão quando a variável dependente tem uma escala ordinal, violando o



pressuposto da distribuição normal dos dados. Uma vez que as variáveis dependentes em análise neste estudo são variáveis (latentes) ordinais, a técnica de regressão que se revela mais adequada é a *Ordered Logit Regression* (OLOGIT), uma vez que esta não assume como pressuposto a normalidade dos dados (Hosmer e Lemeshow, 2000; Gibbons e Chakraborti, 2003). Ou seja, o OLOGIT assenta no pressuposto de que existe uma sequência e uma hierarquia entre as categorias da variável dependente (McCullagh 1980; Aldrich e Nelson, 1976; Liao 1994; Jones e Hensher, 2004).<sup>71</sup>

Por outro lado, é estimado um modelo moderador de regressão múltipla que visa estimar os efeitos moderadores na extensão com que o uso das medidas de desempenho determina o desempenho organizacional, numa perspectiva holística. Na investigação empírica em sistemas de controlo e de contabilidade de gestão, tem sido comum o estabelecimento de relações entre esses sistemas e o contexto em que eles operam, bem como a exploração dos seus efeitos no desempenho (Hartmann e Moers, 1999; Bisbe e Otley, 2004; Bisbe *et al.*, 2007; Gerdin e Greve, 2008). Contudo, alguns erros têm sido cometidos nas técnicas estatísticas escolhidas para explorar essas relações (Hartmann e Moers, 1999; Gerdin e Greve, 2008), devendo ser adaptada a técnica mais adequada ao tipo de relação que se pretende modelar.

Enquanto um modelo de ajustamento (*matching model*) assume uma relação linear dos efeitos no desempenho, um modelo multiplicativo ou moderador (*multiplicative model*) parte do pressuposto que o efeito da variável estrutural (práticas de medida de desempenho) no desempenho aumenta ou diminui como resultado do nível de contingência (contexto), o que efectivamente muda a curva linear da relação entre a estrutura e as variáveis *outcomes* (Gerdin e Greve, 2008).

Tendo por base os objectivos de investigação deste trabalho, e as hipóteses já formuladas, o modelo de regressão múltipla baseado em factores moderadores revela-se o mais adequado, na medida em que se pretende testar até que ponto um factor contextual influencia o efeito das práticas de controlo no desempenho organizacional (com base em

---

<sup>71</sup> Num estudo sobre previsão de falências, Jones e Hensher adaptam um *ordered logit model* para desenvolver os objectivos da sua investigação por considerar que esta é uma técnica de regressão mais adequada quando existe ordinalidade na variável dependente. Outros exemplos de estudos onde foi utilizado o OLOGIT, pelo facto da variável dependente ser ordinal, são o estudo de Van de Walle *et al.* (2005) que analisa a relação entre a qualidade do serviço público prestado e a satisfação e confiança nos governantes, e o estudo de Chen e Hughes (2004) que mede o nível de satisfação no trabalho.

Bisbe e Otley, 2004). Sendo assim, a equação que representa o modelo estimado é a seguinte:

$$\text{DESEMPENHO} = \beta_0 + \beta_1\text{MEDIDAS} + \beta_2\text{CLIENTES} + \beta_3\text{INOVAÇÃO} + \beta_4\text{AMBIENTE} + \\ \beta_5\text{MEDIDAS*CLIENTES} + \beta_6\text{MEDIDAS*INOVAÇÃO} + \\ \beta_7\text{MEDIDAS*AMBIENTE} + \beta_8\text{CONTROLO} + \varepsilon,$$

em que o DESEMPENHO representa a variável dependente (nas várias vertentes), as MEDIDAS, CLIENTES, INOVAÇÃO e AMBIENTE representam, respectivamente, a extensão com as agências usam as de medidas de desempenho, bem como o contexto cultural e ambiental em que elas operam. Os três factores interactivos (MEDIDAS\*CLIENTES, MEDIDAS\*INOVAÇÃO e MEDIDAS\*AMBIENTE) pretendem estimar os efeitos moderadores no desempenho organizacional. Como sugerem Hartmann e Moers (1999), deve-se adicionar mais do que um factor interactivo sempre que a teoria indique que a relação de  $X_1$  (MEDIDAS) com Y (DESEMPENHO) não é apenas função de um factor moderador, mas sim de vários factores. O CONTROLO representa o conjunto de variáveis de controlo inseridas no modelo e  $\varepsilon$  representa os erros estimados

A descrição sucinta das variáveis incorporadas no modelo, bem como as principais estatísticas descritivas são apresentadas no Quadro 8.1, tendo por base a mensuração das variáveis já descrita no capítulo anterior. A variável dependente distingue três vertentes do desempenho organizacional, designadamente o desempenho no alcance dos objectivos (níveis de eficiência, eficácia e qualidade do serviço), o desempenho individual ou interno (motivação, satisfação do pessoal, qualidade da gestão, coesão interna e estabilidade) e o desempenho externo (responsabilidade e *accountability* perante a sociedade). É ainda utilizada uma medida do desempenho global (conforme o Quadro 7.14 do capítulo anterior).

Relativamente às variáveis independentes, foram incorporadas no modelo quatro variáveis latentes que medem o uso das medidas de desempenho (indicadores dos *outputs*, recursos utilizados, eficiência e eficácia), o contexto cultural (foco no cliente e no alcance dos objectivos e capacidade de inovação e aprendizagem) e o ambiente externo (influência exercida pela tutela, governo e ministério das Finanças e AP). A orientação para o cliente e para os objectivos é medida pela extensão com que um conjunto de aspectos culturais caracterizam o ambiente interno organizacional (como a valorização de clientes, a ênfase na qualidade do serviço prestado, a orientação para o rigor, para os objectivos e os resultados,

a honestidades, a integridade e a aposta na formação). Do mesmo modo, a capacidade de inovação e aprendizagem é um constructo que resulta do valor médio das respostas obtidas em sete indicadores, como a propensão para experimentar e para o risco, a criatividade, a inovação, o cumprimento de promessas, o apoio aos funcionários e a confiança interpessoal.<sup>72</sup>

Nas variáveis de controlo foram incluídas variáveis relativas à estrutura organizacional, nomeadamente o tipo de agência, a dimensão e o grau de adaptação da estrutura das agências aos postulados da NPM, bem como a existência de concorrência. A incorporação das variáveis de controlo permitirão dar uma imagem mais clara acerca dos efeitos directos e moderadores no desempenho organizacional, bem como ajudarão a compreender a complementaridade entre as duas abordagens teóricas em estudo (contingência e institucional).<sup>73</sup> Outras variáveis estruturais, como a existência de um Conselho de Administração, o sector ou a área política a que pertencem (Universidades, Hospitais, etc.) e a componente geográfica (regional ou nacional), foram também testadas no modelo. Contudo, estes efeitos não se revelaram significativos e por isso não foram divulgados neste trabalho.

---

<sup>72</sup> Os Quadros 7.11 e 7.5, respectivamente, do capítulo anterior, apresentam a mensuração das MEDIDAS, por um lado, e dos CLIENTES, INOVAÇÃO e AMBIENTE, por outro.

<sup>73</sup> Outros estudos empíricos que estudaram efeitos directos e interactivos no desempenho organizacional descuraram as variáveis de controlo sobre a estrutura organizacional, podendo esta lacuna constituir uma miopia na análise empírica realizada (ver por exemplo, Perera *et al.*, 1997; Bisbe e Otley, 2004).

**Quadro 8.1: Especificação do Modelo Empírico**

<b>Designação da Variável</b>	<b>Variáveis Dependentes (Desempenho)</b>	<b>N</b>	<b>Média</b>	<b>Desv. Pad.</b>	<b>Min/Máx</b>	<b>Alpha</b>	<b>Descrição<sup>74</sup></b>
OBJECTIVOS	1. Alcance dos Objectivos	153	7,90	1,32	3/10	0.9172	Constructo composto pelos valores médios de 3 indicadores (1-desempenho mau; 10- desempenho muito bom)
INDIVIDUAL	2. Desempenho Individual	153	7,52	1,38	3/10	0.8927	Constructo composto pelos valores médios de 5 indicadores (1-desempenho mau; 10- desempenho muito bom)
EXTERNO	3. Desempenho Externo	154	8,21	1,85	1/10	0.8891	Constructo composto pelos valores médios de 2 indicadores (1-desempenho mau; 10- desempenho muito bom)
GLOBAL	4. Desempenho Global	151	7,72	1,19	4/10	(---)	Ranking do desempenho global (de 1 a 10)
<b>Designação da Variável</b>	<b>Variáveis Independentes</b>	<b>N</b>	<b>Média</b>	<b>Desv. Pad.</b>	<b>Min/Máx</b>	<b>Alpha</b>	<b>Descrição</b>
MEDIDAS	1. Uso de Medidas de Desempenho	155	3,90	0,96	1/5	0.8964	Constructo composto pelos valores médios de 5 indicadores (1- nenhuma extensão; 5- extensão muito elevada)
CLIENTES	2. Orientação para os clientes/objectivos	147	5,95	0,86	2/7	0.9092	Constructo composto pelos valores médios de 8 indicadores (1- caracteriza muito pouco; 7- caracteriza muito)
INOVAÇÃO	3. Capacidade de Inovação	143	5,05	1,01	1/7	0.8706	Constructo composto pelos valores médios de 7 indicadores (1- caracteriza muito pouco; 7- caracteriza muito)
AMBIENTE	4. Influência Superior	152	4,25	0,94	1/5	0.7751	Constructo composto pelos valores médios de 3 indicadores (1- nenhuma extensão; 5- extensão muito elevada)
<b>Designação da Variável</b>	<b>Variáveis de Controlo</b>	<b>N</b>	<b>Média</b>	<b>Desv. Pad.</b>	<b>Min/Máx</b>	<b>Alpha</b>	<b>Descrição</b>
TIPOAGÊNCIA	1. Tipo de Agência	155	0,74	0,44	0/1	(---)	Variável dicotómica: assume o valor 1 se é Administração Indirecta, e 0 se é Administração Directa
DIMENSÃO	2. Dimensão	154	2,35	0,57	0,7/4	(---)	Logaritmo do número de trabalhadores a tempo inteiro
COMPET	3. Competitividade	155	0,27	0,45	0/1	(---)	Variável dicotómica: assume o valor 1 se existe concorrência, e 0 se não existe concorrência
NPM	4. NPM	155	0,32	0,47	0/1	(---)	Variável dicotómica: assume o valor 1 se cumpre pelo menos 2 de 3 indicadores, e 0 caso contrário <sup>75</sup>

<sup>74</sup> Todas as variáveis dependentes e independentes são variáveis latentes ordinais, obtidas com base nos constructos teóricos já devidamente tratados no capítulo anterior. O uso deste tipo de variáveis é comum na investigação empírica baseada na teoria da contingência (ver por exemplo, Anderson e Young, 1999; Hartmann e Moers, 1999; Abernethy e Lillis, 2001; Bisbe e Otle, 2004; Bisbe *et al.*, 2007; Hartmann *et al.*, 2010) bem como em estudos que têm complementado esta abordagem com a teoria institucional (Gupta *et al.*, 1994; Geiger e Ittner, 1996; Cavaluzzo e Ittner, 2004; Verbeeten, 2008).

<sup>75</sup> A estrutura de *accountability*, a autonomia de gestão das unidades internas e a capacidade de auto-financiamento representam os 3 indicadores utilizados para caracterizar a NPM.

## 8.3 Análise de Resultados

### 8.3.1 Correlações de Spearman

O Quadro 8.2 apresenta as correlações de *Spearman* entre as variáveis dependentes e independentes.<sup>76</sup> Como seria de esperar, existe uma elevada correlação entre as diferentes variáveis do desempenho (variáveis dependentes), o que significa que, apesar de constituírem variáveis isoladas do modelo, elas estão altamente associadas entre si. Como foi referido, o uso de uma abordagem multidimensional do desempenho pretende contemplar os interesses/perspectivas dos diversos *stakeholders*. Contudo, as vertentes estão devidamente articuladas. Isto significa que as melhorias num ou outro nível do desempenho deverá, em princípio, ter impacto nos restantes níveis.

Comparando a correlação das variáveis dependentes com as variáveis independentes, há uma elevada correlação entre o uso de medidas de desempenho e o desempenho organizacional (menor correlação com o desempenho externo), tal como previsto na H<sub>1</sub>. Por outro lado, há indícios acerca de uma elevada correlação entre as variáveis que medem a cultura organizacional (CLIENTES e INOVAÇÃO) e o desempenho organizacional (em todas as perspectivas, com *p-value* < 0,01). Todas as correlações referidas são positivas. Quanto ao ambiente externo, a influência das autoridades superiores não aparece correlacionada com o desempenho de forma significativa. Do mesmo modo, as variáveis de controlo não apresentam uma correlação elevada com o desempenho organizacional. As correlações mais significativas acontecem entre o tipo de agência, a dimensão e a NPM e o desempenho externo (correlações positivas).

Em relação à correlação entre as variáveis independentes, obtiveram-se alguns resultados interessantes e que reforçam as expectativas formuladas anteriormente. Por exemplo, há uma elevada correlação entre os factores moderadores (que medem o contexto cultural e ambiental) e o uso de medidas de desempenho. Aparentemente, as agências com uma maior orientação para os clientes e para alcance dos objectivos, e que revelam uma maior capacidade de inovação e aprendizagem, reúnem condições para usar as medidas de desempenho com maior extensão (*p-value* < 0,01). Do mesmo modo, o uso das medidas de

---

<sup>76</sup> O teste de correlação de *Spearman* revela-se adequado para testar a correlação entre variáveis ordinais, e entre variáveis ordinais e nominais, tendo sido adoptado em outros estudos que usaram este tipo de variáveis, como por exemplo Ittner *et al.* (2003) e Cavaluzzo e Ittner (2004). Para as correlações entre variáveis nominais efectuou-se um controlo através das correlações de *Pearson*, tendo obtido resultados muito similares.

desempenho tende a ser maior em agências onde as autoridades superiores exercem uma maior influência.

Quanto às variáveis de controlo, estas evidenciam algumas correlações significativas com as variáveis independentes, em especial a NPM (correlação positiva) e o nível de competitividade (COMPET). Por último, importa realçar a forte correlação entre o nível de competitividade, a NPM e a dimensão com o tipo de agência. A correlação positiva indica que, em princípio, as agências que operam mais autonomamente do Estado e da tutela (Administração Indirecta) lidam com uma maior concorrência, têm uma estrutura mais adaptada à NPM e têm uma maior dimensão.

Em suma, os resultados das correlações de *Spearman* revelam que a abordagem da contingência pode desempenhar um papel central na explicação das variações no desempenho organizacional, complementada pela teoria institucional, uma vez que há factores organizacionais e institucionais correlacionados com o desempenho organizacional. A complementaridade entre as diferentes abordagens conduz a um melhor ajustamento dos modelos empíricos que se analisam de seguida. A forte correlação do contexto ambiental e cultural com o uso de medidas de desempenho, bem como entre este e o desempenho organizacional suporta as nossas expectativas acerca do papel moderador que o contexto pode ter no efeito do uso das medidas no desempenho organizacional.

**Quadro 8.2: Correlações de Spearman entre as Variáveis Dependentes e Independentes.**

	<i>Alpha</i>	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1. MEDIDAS	0,8964	1.00											
2. CLIENTES	0,9092	0.41***	1.00										
3. INOVAÇÃO	0,8706	0.36***	0.74***	1.00									
4. AMBIENTE	0,7751	0.17**	0.14*	0.05	1.00								
5. TIPOAGÊNCIA	---	-0.11*	-0.11*	-0.04	0.00	1.00							
6. DIMENSÃO	---	0.02	-0.02	-0.06	0.06	0.38***	1.00						
7. COMPET	---	-0.26***	-0.16**	-0.12**	-0.00	0.32***	0.37***	1.00					
8. NPM	---	0.30***	0.22***	0.13**	0.26***	0.17**	0.07	-0.10	1.00				
9. GLOBAL	---	0.35***	0.48***	0.41***	0.11*	-0.15**	-0.09	-0.04	0.09	1.00			
10. OBJECTIVOS	0.9172	0.41***	0.57***	0.51***	0.06	0.08	-0.05	0.00	0.19***	0.60***	1.00		
11. INDIVIDUAL	0.8927	0.25***	0.57***	0.50***	-0.00	-0.11	0.02	0.04	0.04	0.46***	0.72***	1.00	
12. EXTERNO	0.8891	0.12*	0.53***	0.43***	0.12**	0.25***	0.11**	0.04	0.24***	0.41***	0.47***	0.53***	1.00

\*p<0.10; \*\*p<0.05; \*\*\*p<0.01, respectivamente.

### 8.3.2 Resultados da Análise de Regressão

Com base na análise de regressão multivariada, estudou-se o ajustamento de um modelo de desempenho com evidência no sector público Português. O objectivo desta secção é analisar até que ponto se consegue obter suporte empírico para as hipóteses formuladas. Em primeiro lugar, apresenta-se uma breve análise dos determinantes do uso da medida de desempenho (que é prévia à análise dos efeitos no desempenho). De seguida, são analisados os resultados dos efeitos directos no desempenho organizacional, com o objectivo de testar a primeira hipótese. Os resultados dos efeitos moderadores do contexto cultural e ambiental no desempenho organizacional são apresentados posteriormente. Para os resultados de regressão apresentados de seguida foi testada a colinearidade usando o *Variance Inflation Factor* (VIF).<sup>77</sup> Todos os modelos revelaram um VIF inferior a 1.55, indicando que não existem problemas de multicolinearidade.

#### 8.3.2.1 Determinantes do Uso de Medidas de Desempenho

A primeira coluna do Quadro 8.3 apresenta os resultados dos coeficientes estimados para o uso de medidas de desempenho. Embora não tenha sido desenvolvida nenhuma hipótese em relação aos determinantes do uso destas medidas, entendeu-se introduzir esta breve análise pela relevância que pode ter na interpretação dos efeitos moderadores no desempenho.<sup>78</sup> Ou seja, as hipóteses de investigação formuladas admitem que o efeito das práticas de medida e de gestão no desempenho é moderado pelo contexto organizacional. Todavia, desconhece-se até que ponto este contexto (cultural e ambiental) determina, por sua vez, o uso destas práticas. Por outro lado, no âmbito da perspectiva do isomorfismo, torna-se relevante analisar a influência das autoridades superiores no desenho das práticas regulamentadas pelo governo, para tornar mais clara a interpretação do impacto desta associação no desempenho organizacional.

Analisando o sinal e a significância dos coeficientes estimados, pode dizer-se que a extensão com que as agências usam medidas de desempenho está positiva e significativamente

---

<sup>77</sup> Esta medida é traduzida por Maroco (2007: 602) como o “factor de inflação da variância” e tem como finalidade efectuar um diagnóstico em relação ao problema da multicolinearidade. Segundo Montgomery e Peck (1982, citado por Maroco, 2007), existe problema de multicolinearidade quando os valores de VIF são superiores a 5.

<sup>78</sup> O valor do  $R^2$  é de 6,25% e representa o valor mais baixo de todos os modelos. Isto pode acontecer pelo facto dos modelos terem sido ajustados para estudar o desempenho como variável dependente e não o uso de medidas de desempenho. Ou seja, as hipóteses de investigação formuladas visam testar os efeitos no desempenho organizacional (variável dependente), por isso não foram analisadas, teoricamente, as associações das variáveis incluídas no modelo empírico com o uso das medidas de desempenho.



associada com o grau de influência das autoridades superiores, designadamente o ministro da tutela, o governo e o ministro das Finanças e da AP (*p-value* <0,05), bem como com a maior capacidade de inovação (embora com um nível de significância menor). A elevada regulamentação existente sobre esta matéria (nomeadamente o SIADAP e a nova lei dos cargos dirigentes) pode conduzir a que as organizações que sofrem uma maior influência destes *stakeholders* adoptem estas medidas com maior extensão por razões de legitimidade e suporte externo (DiMagio e Powell, 1991; Carruthers, 1995).

**Quadro 8.3: Resultados da Análise de Regressão: Efeitos Directos no Desempenho**

Variáveis Independentes	Hipóteses	MEDIDAS	DESEMPENHO			
			OBJECTIVOS	INDIVIDUAL	EXTERNO	GLOBAL
MEDIDAS	H <sub>1</sub> (+)	-----	<b>0.45**</b> (2.42)	<b>0.40**</b> (2.22)	-0.11 (-0.58)	0.31 (1.56)
CLIENTES		0.31 (1.21)	<b>0.80***</b> (2.93)	<b>0.77***</b> (2.72)	<b>0.73***</b> (2.62)	0.20 (0.70)
INOVAÇÃO		<b>0.40*</b> (1.90)	<b>0.72***</b> (3.37)	<b>0.67***</b> (2.66)	<b>0.50**</b> (2.27)	<b>0.74***</b> (3.02)
AMBIENTE		<b>0.47**</b> (2.34)	-0.14 (-0.72)	-0.20 (-1.11)	-0.17 (-0.85)	0.03 (0.16)
<b>Variáveis de Controlo</b>						
TIPOAGÊNCIA		-0.61 (-1.49)	-0.29 (-0.75)	-0.26 (-0.65)	0.27 (0.65)	<b>-1.07**</b> (-2.40)
DIMENSÃO		0.33 (1.18)	-0.35 (-1.16)	-0.13 (-0.42)	0.41 (1.42)	0.44 (1.35)
COMPET		<b>-0.77**</b> (-2.08)	<b>0.83**</b> (2.08)	<b>0.71*</b> (1.79)	0.36 (0.92)	-0.04 (-0.10)
NPM		<b>0.93**</b> (2.55)	0.14 (0.38)	-0.19 (-0.52)	<b>0.81**</b> (2.15)	<b>0.83**</b> (2.08)
N		136	135	135	136	132
LR chi <sup>2</sup>		43.37	70.38	62.81	51.31	46.38
Prob. > chi2		0.0000***	0.000***	0.0000***	0.0000***	0.0000***
Pseudo R <sup>2</sup>		0.0625	0.1016	0.0734	0.1061	0.11.48

Coefficientes estimados usando o *Ordered Logit Regression* (OLOGIT); z-statistics em parêntesis; \*p<0.10; \*\*p<0.05; \*\*\*p<0.01, respectivamente.

Analisando o efeito das variáveis de controlo, também a maior orientação das agências para os postulados da NPM (melhor estrutura de gestão interna das unidades, de *accountability* e de auto financiamento) tem um efeito positivo e significativo no uso de medidas de desempenho. Ou seja, a criação de uma estrutura de gestão adequada afecta, positivamente, o uso das medidas de desempenho (tal como se verificou na análise bivariada apresentada no capítulo anterior).

Por outro lado, o nível de competitividade também revela uma influência significativa (*p-value* < 0.05), mas com sinal negativo, no uso destas medidas. Isto significa que as agências

que actuam num ambiente mais competitivo tendem a usar as medidas de desempenho com menor extensão do que as agências que têm uma menor concorrência. Na opinião de Budding (2004), quanto maior a competitividade, maior necessidade as entidades têm de focar a informação de planeamento e controlo para resolver os seus problemas. Contudo, seguindo o argumento de Laegreid *et al.* (2007), quando se trata de medidas regulamentadas pelo governo, poderá haver uma certa distância das agências mais competitivas em relação a elas. Para o autor, é natural que as organizações mais competitivas necessitem de manter uma maior distância do governo e de outras entidades políticas, de forma a lidar com os problemas da concorrência e melhorar o seu desempenho. Assim, o efeito das variáveis de controlo (especialmente a NPM e a competitividade) reforça a importância de complementar diferentes abordagens teóricas para explicar o uso de medidas de desempenho (como a abordagem da contingência e a abordagem institucional). Os restantes factores não revelam uma influência significativa na explicação do uso de medidas de desempenho.

#### 8.3.2.2 *Efeitos Directos no Desempenho Organizacional*

Os efeitos directos no desempenho organizacional são apresentados nas restantes quatro colunas do Quadro 8.3. As estatísticas associadas ao  $R^2$  mostram que o modelo que estima os efeitos no desempenho global (11,5%) é o mais robusto, seguido dos modelos que medem o desempenho a nível externo (10,6%) e o alcance dos objectivos (10,2%). Em termos gerais, as estatísticas revelam que uma parte importante da variação no desempenho organizacional é explicada pelas variáveis introduzidas no modelo.

Observando os efeitos do uso das medidas de desempenho no desempenho organizacional, encontra-se evidência estatística para corroborar a  $H_1$ . Ou seja, os resultados empíricos indicam que o desempenho organizacional tende a aumentar quanto mais as agências públicas Portuguesas usam as medidas de desempenho (efeitos significativos no alcance dos objectivos organizacionais e no desempenho individual, com  $p\text{-value} < 0,05$ ). Conforme os pressupostos teóricos adoptados, o uso de medidas de desempenho alinhadas com o desempenho organizacional (como a eficiência, a eficácia e a quantidade de *outputs*) tende a melhorar a quantificação dos resultados obtidos, contribuindo para a sua melhoria (ter Bogt, 2003 e 2004; Said *et al.*, 2003; Malina e Selto, 2004; Widener, 2006). Por outro lado, não se encontrou significância estatística em relação ao efeito destas medidas no desempenho

externo (responsabilidade e *accountability* perante a sociedade em geral), bem como no desempenho global.

Analisando as variáveis que medem o contexto cultural, os resultados mostram uma associação positiva entre a cultura, i.é, uma maior orientação para os clientes e a capacidade de inovação, e o desempenho organizacional, o que vai de encontro às nossas expectativas. Outros estudos empíricos, baseados na teoria da contingência, encontraram, também, uma associação positiva entre as estratégias e a cultura organizacional e o desempenho (ver por exemplo, Perera *et al.*, 1997; Ittner *et al.*, 2003; Said *et al.*, 2003; Bisbe e Otley, 2004). Encontrou-se evidência empírica ( $p\text{-value} < 0,01$ ) em todas as vertentes do desempenho (à excepção do efeito da orientação para os clientes no desempenho global, que não revela qualquer significância estatística).

Quanto ao efeito directo da influência das autoridades superiores nas decisões e funcionamento das agências Portuguesas, este factor não revela nenhuma relação estatisticamente significativa com o desempenho, sendo mesmo negativa nos três primeiros modelos. Isto vai de encontro ao papel (insignificante) do ambiente institucional no desempenho organizacional, cuja relação tem sido negligenciada pela abordagem da contingência (Gupta *et al.*, 1994; Ittner *et al.*, 2003).

Uma breve análise às variáveis de controlo revela que a NPM e o nível de competitividade determinam, de forma positiva e estatisticamente significativa, o desempenho organizacional, mas em diferentes vertentes (ver Quadro 8.3). As agências que lidam com uma maior concorrência tendem a superar os resultados no alcance dos objectivos ( $p\text{-value} < 0,05$ ), e no desempenho individual, comparativamente às agências menos competitivas. Este resultado mostra, de certa forma, que as proposições formuladas acerca do maior foco que estas organizações atribuem aos resultados e à informação de controlo, de forma a melhorarem o seu desempenho, estão correctas (ver por exemplo, Budding, 2004 e Laegreid *et al.*, 2006). Nenhuma evidência empírica existe relativamente às outras vertentes do desempenho.

Por outro lado, as agências com uma estrutura mais orientada para os postulados da NPM revelam também ter um melhor desempenho, especialmente ao nível da sociedade e em termos globais ( $p\text{-value} < 0,05$ ), reforçando as análises já efectuadas no capítulo anterior. Por fim, as agências que operam mais perto da tutela (Administração Directa) aparentam ter

um melhor desempenho em termos globais. Contudo, nenhuma significância estatística foi encontrada nas outras perspectivas do desempenho, o que reduz a importância do efeito obtido no desempenho global. A dimensão não revela qualquer efeito significativo no desempenho organizacional.

Em suma, os resultados empíricos sobre os efeitos directos no desempenho organizacional suportam as expectativas formuladas neste trabalho acerca do impacto positivo do uso de medidas de desempenho e da cultura organizacional no desempenho (corrobora  $H_1$ ). Por outro lado, a incerteza ambiental, medida pela influência das autoridades superiores no funcionamento das agências, não revela qualquer efeito significativo no desempenho, apesar de determinar, positivamente, a extensão com que as agências públicas Portuguesas usam um conjunto de medidas de desempenho (tal como era expectável, indo de encontro à perspectiva do isomorfismo coercivo). As variáveis de controlo revelam também algum poder explicativo nos modelos analisados, especialmente o efeito da competitividade no alcance dos objectivos e no desempenho individual, e da orientação para a NPM no desempenho externo e global. Os efeitos moderadores no desempenho organizacional são analisados no ponto seguinte.

### *8.3.2.3 Efeitos Moderadores do Contexto Cultural e Ambiental no Desempenho Organizacional*

O Quadro 8.4 apresenta os resultados da análise de regressão que inclui os efeitos moderadores do contexto cultural e ambiental no desempenho organizacional.<sup>79</sup> Previamente à estimação do modelo foi feita a centralização das variáveis independentes (incluindo os factores moderadores) de forma a evitar potenciais problemas de multicolinearidade e de estimação do modelo. Seguindo o mesmo método adoptado por Bisbe e Otley (2004), o termo de interacção foi calculado com base no produto dos valores obtidos após a centralização das variáveis independentes. Os valores do VIF, após a centralização, estão abaixo de 1,55.<sup>80</sup>

---

<sup>79</sup> No modelo estimado com os efeitos moderadores, é necessário manter os coeficientes dos efeitos directos no desempenho (F1, F2, F3 e F4). Caso contrário, ao isolar o efeito do termo de interacção na variável dependente, a obtenção de um coeficiente significativo poderia estar associada apenas a uma associação directa entre a variável independente e a variável dependente, conduzindo a interpretações erradas do modelo (Hartmann e Moers, 1999).

<sup>80</sup> Segundo Hartmann e Moers (1999), a centralização das variáveis independentes tem inúmeras vantagens pois não altera o coeficiente do termo de interacção nem a sua significância e evita o problema da multicolinearidade ao introduzir os termos de interacção. O método de centralização utilizado é sugerido por Jaccard e Turrissi (2003: 27-29) e consiste em subtrair o valor de cada observação pelo valor da média de cada variável independente. O termo de interacção resulta do produto destes novos valores.

A comparação dos valores do  $R^2$ , entre o modelo estimado com efeitos directos (Quadro 8.3) e o modelo com efeitos moderadores, mostra que existe uma ligeira melhoria do ajustamento com a introdução dos factores de interacção. Ou seja, a inclusão do termo de interacção entre o uso de medidas de desempenho e o contexto cultural e ambiental aumenta a capacidade de explicação das variações (positivas ou negativas) no desempenho organizacional, sendo mais significativa na explicação do desempenho global. Por outro lado, à semelhança do modelo que estima os efeitos directos, também neste modelo o desempenho global apresenta-se como o que tem um melhor ajustamento (cerca de 13%), seguido dos modelos que estimam o desempenho individual e o alcance dos objectivos (cerca de 11%).

Com base na análise dos coeficientes dos termos de interacção pretende-se testar os efeitos moderadores do contexto cultural e ambiental no desempenho ( $H_{3a}$ ,  $H_{4a}$  e  $H_5$ ). O factor de interacção entre o uso de medidas de desempenho e a cultura de orientação para os clientes, revela um efeito significativo (positivo) no desempenho organizacional (designadamente no alcance dos objectivos e no desempenho individual). Por isso, existe evidência empírica que aponte para a corroboração de  $H_{3a}$ . Isto significa que, tal como previsto, a melhoria do desempenho individual e do alcance dos objectivos (nomeadamente dos níveis de eficiência, eficácia e qualidade) como resultado do uso das medidas de desempenho com elevada extensão, depende significativamente de uma estratégia com foco nos clientes e nos resultados ( $p\text{-value} < 0,05$ ). Ou seja, as agências que usam medidas de desempenho com maior extensão conseguem melhorar o desempenho no alcance dos objectivos, bem como a nível interno, se tiverem uma cultura mais orientada para os resultados e os clientes. Nenhuma evidência estatística significativa foi encontrada em relação ao efeito moderador no desempenho externo e global.

Por outro lado, a hipótese nula de que a capacidade de inovação não modera o efeito do uso das medidas no desempenho organizacional não pode ser rejeitada. Ou seja, o impacto não é significativamente diferente nas agências que usam as medidas com elevada extensão e revelam uma maior capacidade de inovação. Logo, não é possível corroborar  $H_{4a}$ . De certa forma, este resultado vem de encontro às incoerências encontradas em estudos empíricos prévios relativamente ao efeito do ajustamento entre os sistemas de controlo e a inovação no desempenho organizacional (Abernethy e Lillis, 2001; Chenhall, 2003; Bisbe e Otley,

2004). Apesar de existirem indícios que apontam para um efeito (directo) positivo da capacidade de inovação em todas as vertentes do desempenho organizacional, os resultados não mostram que este factor tenha um efeito moderador na relação entre o uso das medidas e o desempenho.

**Quadro 8.4: Resultados da Análise de Regressão com Efeitos Moderadores**

Variáveis Independentes	Hipóteses <sup>81</sup>	DESEMPENHO			
		OBJECTIVOS	INDIVIDUAL	EXTERNO	GLOBAL
<b>MEDIDAS (F1)</b>		<b>0.47**</b> (2.49)	<b>0.38**</b> (2.06)	-0.12 (-0.64)	0.29 (1.42)
CLIENTES (F2)		<b>0.92***</b> (3.51)	<b>0.93***</b> (3.34)	<b>0.79***</b> (2.65)	0.28 (0.98)
INOVAÇÃO (F3)		<b>0.70***</b> (3.29)	<b>0.60**</b> (2.48)	<b>0.49**</b> (2.14)	<b>0.75***</b> (3.10)
AMBIENTE (F4)		-0.08 (-0.40)	-0.23 (-1.21)	-0.16 (-0.72)	0.05 (0.25)
<b>Factores de Interação</b>					
F1 * F2	<b>H<sub>3a</sub>(+)</b>	<b>0.44**</b> (2.07)	<b>0.40*</b> (0.22)	0.18 (0.68)	0.34 (1.34)
F1 * F3	<b>H<sub>4a</sub></b>	-0.15 (-0.71)	-0.31 (-1.48)	0.01 (0.01)	0.23 (0.98)
F1 * F4	<b>H<sub>5</sub></b>	0.05 (0.38)	-0.07 (-0.62)	-0.02 (-0.11)	-0.14 (-0.84)
<b>Variáveis de Controlo</b>					
TIPOAGÊNCIA		-0.38 (-0.96)	-0.30 (-0.74)	0.26 (0.63)	<b>-1.13**</b> (-2.50)
DIMENSÃO		-0.38 (-1.24)	-0.10 (-0.33)	0.39 (1.34)	0.36 (1.09)
COMPET		<b>0.97**</b> (2.35)	<b>0.85**</b> (2.11)	0.39 (0.97)	-0.02 (-0.05)
NPM		0.02 (0.05)	-0.26 (-0.70)	<b>0.76**</b> (1.96)	0.65 (1.59)
N		135	135	136	132
LR chi <sup>2</sup>		75.33	66.49	52.09	52.12
Prob. > chi2		0.0000***	0.0000***	0.0000***	0.0000***
Pseudo R <sup>2</sup>		0.1087	0.0777	0.1077	0.1289

Coefficientes estimados usando o *Ordered Logit Regression* (OLOGIT) com efeitos moderadores; *z-statistics* entre parêntesis; F1\*F2 – interação entre uso de medidas e orientação para os resultados/clientes; F1\*F3 – interação entre o uso de medidas e a capacidade de inovação; F1\*F4 – interação entre o uso de medidas e a influência superior. \*p<0.10; \*\*p<0.05; \*\*\*p<0.01, respectivamente.

Sobre o efeito moderador do ambiente externo, os resultados mostram que não se pode rejeitar a hipótese nula de que a influência exercida pelas autoridades superiores não modera o efeito do uso das medidas em qualquer vertente do desempenho organizacional (corrobora-se H<sub>5</sub>). Embora existam indícios de que a incerteza associada à influência nas decisões determina, de forma positiva e significativa, o desenho do sistema de medida de desempenho (ver Quadro 8.3), na verdade esta influência não tem impacto material no desempenho organizacional, tal como concluíram estudos prévios (Gupta *et al.*, 1994; Geiger

<sup>81</sup> O sinal da H<sub>4a</sub> é desconhecido.

e Ittner, 1996; Cavaluzzo e Ittner, 2004). Ou seja, apesar dos indícios em relação à maior extensão com que as agências mais pressionadas pelas autoridades superiores desenvolvem sistemas de medida de desempenho mais completos, não significa que estas obtenham um melhor desempenho, comparativamente às agências menos pressionadas pelo ambiente externo (tal como previsto).

Por fim, importa salientar que as variáveis independentes e as variáveis de controlo mantêm, na sua essência, o efeito directo no desempenho organizacional. Isto mostra que o uso do modelo moderador pretende filtrar o impacto dos termos interactivos no desempenho organizacional. Assim, continua a ser significativo o efeito do ambiente cultural no desempenho organizacional, ao contrário do ambiente externo que não tem qualquer influência significativa. Por outro lado, as variáveis de controlo reforçam os efeitos directos da estrutura organizacional no desempenho, já analisados acima.

#### **8.4 Discussão dos Resultados e Conclusões**

Com base na abordagem teórica da contingência e dos pressupostos da eficiência económica, investigou-se até que ponto o uso de sistemas de medida de desempenho está associado com o desempenho organizacional (numa perspectiva holística). Complementou-se esta abordagem com a teoria institucional. A análise desta abordagem centrou-se na investigação sobre a influência do ambiente externo no desenho do sistema de medida de desempenho, bem como o efeito moderador do contexto cultural e ambiental no desempenho. Em termos gerais, os resultados providenciam uma forte evidência empírica para suportar as hipóteses em relação ao efeito (directo) positivo no desempenho, como resultado do uso de medidas de desempenho com elevada extensão.

Em relação aos efeitos interactivos, a evidência empírica obtida é mais fraca, em especial no que toca ao efeito moderador da capacidade de inovação no desempenho das agências públicas Portuguesas. A complementaridade entre as abordagens teóricas referidas revela-se fundamental para uma melhor compreensão dos efeitos do contexto e da estrutura no desempenho organizacional das agências públicas Portuguesas.

Analisando os efeitos directos no desempenho, os resultados das correlações e da análise de regressão multivariada sugerem que a extensão com que as agências usam um sistema de medida de desempenho mais completo está positivamente associado com o desempenho

organizacional (especialmente no âmbito do alcance dos objectivos e do desempenho individual). Obteve-se evidência empírica que suporta a H<sub>1</sub>. Este resultado está de acordo com os princípios da eficiência económica e contribui para a literatura em contabilidade e controlo de gestão que se refere aos sistemas de controlo, nomeadamente a medida de desempenho, como uma forma de apoiar os gestores a alcançarem o desempenho individual e organizacional (Kaplan, 2001; Reck, 2001; ter Bogt, 2003 e 2004; Bisbe e Otley, 2004; Laegreid *et al.*, 2006; Verbeeten, 2008; Ferreira e Otley, 2009; Hartmann *et al.*, 2010). A dificuldade em mensurar os *outcomes* (efeitos na sociedade) pode dificultar o alinhamento destas medidas com o desempenho externo (Carter *et al.*, 1993; Collier, 2001; Laegreid *et al.*, 2006; Pollitt, 2006), tendo resultado num efeito directo negativo, mas sem significância estatística.

Do mesmo modo, o contexto cultural orientado para os clientes e para os objectivos, e focado na capacidade de inovação e aprendizagem, revela também um efeito positivo no desempenho, o que reforça o papel da teoria da contingência na explicação das variações do desempenho organizacional (Abernethy e Lillis, 2001; Ittner *et al.*, 2003; Said *et al.*, 2003; Bisbe e Otley, 2004). Apesar de não se ter desenvolvido uma hipótese em relação ao efeito directo do contexto cultural, encontrou-se evidência empírica sobre a variação positiva do desempenho, nas várias vertentes, nas agências com um clima organizacional focado nos clientes e nos objectivos e com maior capacidade de inovação (tal como prevêem Pollitt, 2000; Kaplan, 2001 e Niven, 2003).

Foram encontrados alguns resultados interessantes como resultado do ajustamento entre o uso das medidas de desempenho (como os indicadores de eficiência, eficácia, *outputs* e recursos utilizados) e o contexto cultural e ambiental. De certa forma, encontrou-se evidência empírica de que as agências que usam as medidas de desempenho com a mesma extensão terão diferentes níveis de desempenho em resultado da cultura organizacional focada nos clientes e nos objectivos (designadamente a valorização dos clientes, a ênfase na qualidade do serviço prestado, a orientação para o rigor, para os objectivos e para os resultados). O coeficiente estimado para este factor de interacção indica que a variação no desempenho é positiva (em todos os modelos) e significativa no alcance dos objectivos organizacionais e individuais, permitindo corroborar a H<sub>3a</sub>. Por outro lado, obteve-se suporte empírico em relação aos pressupostos formulados na teoria da contingência (ter Bogt, 2001



e 2003; Verbeeten, 2008) acerca de um efeito moderador da cultura mais significativo no alcance dos objectivos organizacionais (eficiência, eficácia e qualidade). Ou seja, é de esperar que as organizações com uma cultura mais orientada para os resultados e com maior experiência na quantificação do desempenho (uso de medidas de desempenho), obtenham melhor desempenho a este nível (ter Bogt, 2001 e 2003; Budding, 2004; Verbeeten, 2008). Este resultado reforça as conclusões a que chegaram alguns estudos prévios sobre as relações de ajustamento entre a cultura e os sistemas de medida no desempenho organizacional (ver por exemplo, Perera *et al.*, 1997; Chenhall, 2003; Ittner *et al.*, 2003; Said *et al.* 2003; Widener, 2006; Burney e Widener, 2007; Gerdin e Greve, 2008).

Em relação ao segundo factor de interacção, não se pode rejeitar a hipótese nula acerca do efeito insignificante desta interacção no desempenho organizacional (em todas as vertentes analisadas). Ou seja, os resultados revelam que a capacidade de inovação (como a propensão para experimentar e para o risco, a criatividade e a inovação) não modera o efeito do uso das medidas de desempenho no desempenho organizacional. À luz da teoria da contingência, a tendência para que as organizações mais inovadoras escolham estruturas de informação mais informais e flexíveis e privilegiem a informação mais externa e *ex ante* (Chenhall, 2003; Ittner *et al.*, 2003) pode ser uma possível justificação para o resultado insignificante obtido. Num modelo de efeitos indirectos, Bisbe e Otley (2004) concluíram mesmo que o uso de sistemas de controlo de gestão pode ter implicações negativas na estratégia de inovação das organizações.

Por outro lado, o estudo de Abernethy e Lillis (2001) concluiu que o efeito no desempenho de um ajustamento entre a estratégia de inovação e o uso de sistemas de medida de desempenho depende da existência de uma estrutura autónoma adequada. Contudo, neste trabalho não foram analisadas estas interdependências organizacionais que podem determinar a falta de significância desta relação. Ou seja, seria necessário estabelecer uma análise de caminhos (*path analysis*) para envolver outras relações que podem afectar o efeito deste termo moderador no desempenho, como, por exemplo, a adopção de uma estrutura interna adaptada à NPM. Os resultados inconsistentes e contraditórios obtidos em estudos prévios, e de certa forma também neste trabalho, apela para uma investigação mais aprofundada desta questão em investigações futuras.

No terceiro factor de interacção está contemplado o ajustamento entre o uso das medidas e o ambiente externo. Neste caso, a insignificância do coeficiente estimado suporta a hipótese nula ( $H_5$ ) de que a influência exercida pelas autoridades superiores não modera o efeito das medidas no desempenho organizacional (em todas as vertentes analisadas). A falta de evidência empírica no âmbito da abordagem da contingência para explicar o impacto do ambiente institucional no desempenho, implicou o recurso à teoria institucional, numa perspectiva complementar (Drazin e Van de Ven, 1985; Scott, 1987; Gresov, 1989; Gupta *et al.*, 1994; Geiger e Ittner, 1996; Cavaluzzo e Ittner, 2004). Os resultados mostram a importância desta teoria para se compreender os efeitos no desempenho organizacional.

No contexto das agências públicas Portuguesas, a actual legislação tem regulado a natureza e o conteúdo dos sistemas de avaliação de desempenho, podendo levar as organizações mais pressionadas por estes *stakeholders* a adoptar estas medidas com maior extensão, por razões de legitimidade e suporte externo (DiMaggio e Powell, 1991; Carruthers, 1995). Segundo Meyer e Rowan (1981), a adopção de práticas contabilísticas por imposição legal ou coerciva pode conduzir ao chamado *decoupling* (separação) entre as estruturas e as regras formais, por um lado, e as práticas e procedimentos organizacionais, por outro, não produzindo os *outcomes* desejados no desempenho (Carruthers, 1995; Geiger e Ittner, 1996). O resultado empírico obtido acerca deste factor de interacção reforça a influência do isomorfismo coercivo no desenho do sistema de medida, mas sem impacto material nas operações internas e no desempenho organizacional (DiMaggio e Powell, 1991; Carruthers, 1995; Geiger e Ittner, 1996; Modell, 2001; Cavaluzzo e Ittner, 2004).

Quanto à influência das variáveis de controlo, os resultados apontam para a importância de complementar o modelo empírico com as características estruturais das organizações (Perera *et al.*, 1997). As relações mais significativas notam-se no efeito positivo da NPM, quer no desenho do sistema de medida, quer no desempenho organizacional a nível externo e em termos globais. Isto significa que, para além do contexto cultural e ambiental, a estrutura interna também é determinante na compreensão do modelo empírico. As agências que adoptam uma estrutura alinhada com os postulados da NPM, aparentemente usam as medidas de desempenho com maior extensão e, em simultâneo, revelam um melhor desempenho.

Em síntese, da análise aos efeitos directos e moderadores no desempenho organizacional, percebe-se a importância de complementar diferentes abordagens teóricas. Esta complementaridade poderá ganhar mais relevo no sector público (Scoot, 1987; Gupta *et al.*, 1994; Carruthers, 1995) devido às características do sistema político-administrativo (Johnsen, 2001 e 2005; Modell, 2001 e 2009). Enquanto a teoria institucional revela uma maior capacidade para explicar o desenho do sistema de medida (por força da coacção exercida pelas autoridades superiores), a teoria da contingência evidencia maior poder preditivo dos efeitos no desempenho organizacional. Foi encontrada evidência empírica sobre o efeito positivo do uso de medidas de desempenho no desempenho organizacional ( $H_1$ ), bem como sobre a variação positiva no desempenho quando há um ajustamento entre o uso das medidas e o clima organizacional de orientação para os clientes e os objectivos ( $H_{3a}$ ). Em relação ao ambiente externo, apesar dos resultados empíricos mostrarem que este determina o desenho do sistema de medida, não há indícios de um efeito significativo na moderação do uso das medidas no desempenho organizacional ( $H_5$ ). No capítulo seguinte são desenvolvidos os trabalhos de investigação com vista à determinação dos efeitos de um conjunto de técnicas de gestão no desempenho organizacional, de forma a completar a investigação das hipóteses formuladas.

**CAPÍTULO 9 – O CONTEXTO, O USO DE TÉCNICAS DE GESTÃO DE DESEMPENHO E SEUS EFEITOS NO DESEMPENHO ORGANIZACIONAL**



## CAPÍTULO 9 – O CONTEXTO, O USO DE TÉCNICAS DE GESTÃO DESEMPENHO E SEUS EFEITOS NO DESEMPENHO ORGANIZACIONAL

### 9.1 Introdução

Os objectivos definidos para esta dissertação, bem como as hipóteses de investigação desenvolvidas, pressupõem o estudo de um conjunto de técnicas de gestão alinhadas com o desempenho, para além do conjunto de medidas de desempenho já explorado no capítulo anterior. A separação do estudo das medidas de desempenho, por um lado, e das técnicas de gestão de desempenho, por outro, permite obter uma visão mais clara acerca das relações destas práticas com o contexto em que elas operam, assim como sobre os seus efeitos no desempenho organizacional. De facto, na literatura encontram-se estudos empíricos que têm focado o uso de medidas de desempenho, financeiras e/ou não financeiras (como por exemplo, Perera *et al.*, 1997; Abernethy e Lillis, 2001; Cavaluzzo e Ittner, 2004; Laegreid *et al.*, 2006; Verbeeten, 2008; e Hartmann *et al.*, 2010) e outros que investigam o uso de técnicas de gestão alinhadas com o desempenho de médio e longo prazo (ver por exemplo, Ittner *et al.*, 2003; Bisbe e Otley, 2004; Pizzini, 2006; Bisbe e Otley, 2007).<sup>82</sup> Neste capítulo pretende-se investigar os efeitos no desempenho organizacional como resultado do ajustamento entre o uso de um conjunto de técnicas de gestão da qualidade e de gestão interna e o contexto cultural e ambiental.

Com os modelos empíricos estimados neste capítulo pretende-se testar as hipóteses desenvolvidas relativamente às técnicas de gestão de desempenho, nomeadamente H<sub>2</sub>, H<sub>3b</sub>, H<sub>4b</sub> e H<sub>5</sub>. Para obter uma melhor compreensão acerca das capacidades e limitações de determinado tipo de técnicas em prever o desempenho organizacional (especialmente de médio e longo prazo), foram incorporadas três categorias distintas: as técnicas de gestão focadas na qualidade (como a gestão da qualidade total, a monitorização interna da qualidade e as normas da qualidade), as técnicas orientadas para a gestão interna (como a gestão baseada no conhecimento, nas equipas e nos serviços), e, ainda, a técnica do *accrual accounting* (sistema contabilístico baseado no princípio do acréscimo). As duas primeiras categorias representam um conjunto de técnicas determinantes do desempenho de médio e

---

<sup>82</sup> Nesta dissertação, as medidas de desempenho representam um conjunto de indicadores que medem o desempenho da organização ao nível dos *outputs* produzidos, dos recursos utilizados, bem como dos níveis de eficiência e de eficácia alcançados. Por outro lado, as técnicas de gestão contemplam diferentes modelos, focados na qualidade e na gestão interna, que visam interligar os indicadores de desempenho com a estratégia de forma a melhorar o desempenho de médio e longo prazo.

longo prazo (Ittner *et al.*, 2003; Bisbe e Otley, 2004), enquanto a terceira categoria refere-se a uma técnica mais centrada no desempenho de curto prazo (Newberry e Pallot, 2004).

À semelhança da estrutura adoptada no capítulo anterior, os modelos estimam, numa primeira fase, os determinantes do uso destas técnicas, bem com os seus efeitos directos no desempenho organizacional. Na segunda fase são apresentados os resultados empíricos inerentes aos efeitos moderadores do contexto cultural e ambiental no desempenho organizacional. Por fim, discutem-se os resultados e apresentam-se as conclusões gerais do estudo empírico desenvolvido nesta tese.

## **9.2 Especificação do Modelo Empírico**

À semelhança dos modelos apresentados no capítulo anterior, neste capítulo adoptou-se a técnica de regressão OLOGIT pelas razões já apresentadas. A variável dependente mantém-se. Por isso, a ordenação das suas categorias pressupõe que a técnica de regressão não assume a distribuição normal dos dados. Por outro lado, continua a ser necessária a estimação de um modelo moderador de regressão múltipla (Bisbe e Otley, 2004; Bisbe *et al.*, 2007), com vista à determinação dos efeitos directos e moderadores no desempenho organizacional quando são usadas técnicas de gestão de desempenho, em diferentes contextos culturais e ambientais. Ou seja, pretende-se estimar como varia o desempenho organizacional quando as agências que usam as técnicas de gestão de desempenho actuam em diferentes contextos.

No primeiro modelo empírico incluíram-se as três categorias de técnicas de gestão referidas para perceber o seu efeito directo no desempenho organizacional ( $H_2$ ). Em relação aos efeitos interactivos no desempenho ( $H_{3b}$ ,  $H_{4b}$  e  $H_5$ ), considerou-se o ajustamento entre as técnicas de gestão e o contexto em que operam. Todavia, os resultados empíricos acerca da moderação do contexto no efeito da técnica do *accrual* no desempenho organizacional não se revelaram significativos. Por isso, neste trabalho de investigação apenas se divulgaram os resultados empíricos em relação ao efeito do contexto cultural e ambiental no desempenho, quando as agências usam as técnicas alinhadas com o desempenho organizacional de médio e longo prazo (como as técnicas da qualidade e as técnicas de gestão interna). Deste modo, foram estimados dois modelos de regressão múltipla com efeitos interactivos, de forma a

perceber a moderação do contexto no efeito das técnicas de gestão da qualidade e de gestão interna no desempenho organizacional, de acordo com as seguintes equações:

*1ª Equação:*

$$\text{DESEMPENHO} = \beta_0 + \beta_1\text{QUALIDADE} + \beta_2\text{CLIENTES} + \beta_3\text{INOVAÇÃO} + \beta_4\text{AMBIENTE} + \beta_5\text{QUALIDADE} * \text{CLIENTES} + \beta_6\text{QUALIDADE} * \text{INOVAÇÃO} + \beta_7\text{QUALIDADE} * \text{AMBIENTE} + \beta_8\text{CONTROLO} + \varepsilon,$$

*2ª Equação:*

$$\text{DESEMPENHO} = \beta_0 + \beta_1\text{GESINTERNA} + \beta_2\text{CLIENTES} + \beta_3\text{INOVAÇÃO} + \beta_4\text{AMBIENTE} + \beta_5\text{GESINTERNA} * \text{CLIENTES} + \beta_6\text{GESINTERNA} * \text{INOVAÇÃO} + \beta_7\text{GESINTERNA} * \text{AMBIENTE} + \beta_8\text{CONTROLO} + \varepsilon,$$

em que, o DESEMPENHO representa a variável dependente (nas várias vertentes); a QUALIDADE e a GESINTERNA representam a extensão com que as agências usam técnicas de gestão da qualidade e de gestão interna; os CLIENTES e a INOVAÇÃO, por um lado, e o AMBIENTE, por outro, representam, respectivamente, a cultura e o ambiente organizacional. À semelhança do modelo estimado no capítulo anterior, os três factores interactivos incluídos em cada uma das equações pretendem estimar os efeitos moderadores no desempenho organizacional, como resultado do uso das técnicas de gestão de desempenho em diferentes contextos. Por fim, o CONTROLO representa as variáveis de controlo e  $\varepsilon$  os erros estimados.

O conjunto de técnicas de gestão de desempenho foi agrupado em dois constructos teóricos, em função dos resultados obtidos na análise factorial (ver Quadro 7.11). O Quadro 9.1 relembra essas técnicas, bem como as suas principais estatísticas descritivas.

**Quadro 9.1: Descrição dos Indicadores que Compõem as Técnicas de Desempenho**

TÉCNICAS DE GESTÃO DE DESEMPENHO	N	Média	Desv. Pad.	Min/Max
<b>QUALIDADE</b>	<b>155</b>	<b>1,65</b>	<b>1,39</b>	<b>¼</b>
Sistemas de Gestão da Qualidade (ex. ISO)	155	45%	0.34	0/1
Gestão da Qualidade Total	155	14%	0.50	0/1
Normas de Qualidade	155	43%	0.47	0/1
Monitorização interna da gestão da qualidade	155	64%	0.43	0/1
<b>GESTÃO INTERNA</b>	<b>155</b>	<b>3,15</b>	<b>1,49</b>	<b>1/5</b>
Gestão baseada no conhecimento	155	66%	0.47	0/1
Gestão baseada nas equipas	155	61%	0.49	0/1
Gestão baseada nos serviços	155	80%	0.40	0/1
Gestão baseada no valor	155	32%	0.48	0/1
Gestão baseada nas actividades	155	76%	0.49	0/1



Para além dos dois grupos de técnicas de desempenho abordados acima, decidiu-se inserir no modelo que testa os efeitos directos no desempenho ( $H_2$ ), uma técnica de gestão financeira, mais orientada para a medida do desempenho de curto prazo, como a técnica do *accrual accounting* (ver Quadro 7.10 sobre a mensuração desta variável). A incorporação desta variável tem como objectivo filtrar o efeito no desempenho quando se usam técnicas alinhadas com o desempenho de médio e longo prazo (como são as técnicas de gestão de qualidade e de gestão interna) ou técnicas mais centradas no curto prazo (Perera *et al.*, 1997; Ittner *et al.*, 2003; Said *et al.*, 2003; Verbeeten, 2008). De acordo com a literatura, o uso de técnicas de gestão financeira, centradas no curto prazo, têm uma menor capacidade de prever o desempenho a longo prazo. Por isso, sendo esta uma técnica centrada em medidas contabilísticas tradicionais, que focam o desempenho passado, espera-se que o impacto no desempenho organizacional seja insignificante.<sup>83</sup>

Para tornar mais clara e completa a análise empírica, foram introduzidas as variáveis de controlo já referidas no capítulo anterior. De salientar que outras variáveis de controlo, como o sector a que pertencem as agências (Universidades, Hospitais, etc.), a componente geográfica (regional ou nacional) e a existência de um Conselho de Administração, foram também testadas. Contudo, estes efeitos não se revelaram significativos e, por isso, não foram divulgados neste trabalho. A descrição sucinta das variáveis incorporadas no modelo, bem como as principais estatísticas descritivas são apresentadas no Quadro 9.2, tendo por base a mensuração das variáveis já descrita no capítulo sete.

---

<sup>83</sup> Por outro lado, procurou-se analisar o efeito de outras técnicas de gestão de desempenho que foram excluídas da análise factorial, como o *Balanced Scorecard* e o EVA. Todavia, não foram encontrados resultados significativos, logo não se divulgaram neste trabalho.

**Quadro 9.2: Especificação do Modelo Empírico**

<b>Designação das Variáveis</b>	<b>Variáveis Dependentes (Desempenho)</b>	<b>N</b>	<b>Média</b>	<b>Desv. Pad.</b>	<b>Min/Máx</b>	<b>Alpha</b>	<b>Descrição</b>
OBJECTIVOS	1.Alcance dos objectivos	153	7,90	1,32	3/10	0.9172	Constructo composto pelos valores médios de 3 indicadores (1-desempenho mau; 10- desempenho muito bom)
INDIVIDUAL	2.Desempenho individual	153	7,52	1,38	3/10	0.8927	Constructo composto pelos valores médios de 5 indicadores (1-desempenho mau; 10- desempenho muito bom)
EXTERNO	3.Desempenho Externo	154	8,21	1,85	1/10	0.8891	Constructo composto pelos valores médios de 2 indicadores (1-desempenho mau; 10- desempenho muito bom)
GLOBAL	4.Desempenho Global	151	7,72	1,19	4/10	(---)	<i>Ranking</i> do desempenho global (de 1 a 10)
<b>Designação das Variáveis</b>	<b>Variáveis Independentes</b>	<b>N</b>	<b>Média</b>	<b>Desv. Pad.</b>	<b>Min/Máx</b>	<b>Alpha</b>	<b>Descrição</b>
QUALIDADE	1.Técnicas de Qualidade	155	1,65	1,39	0/4	0.7549	Índice aditivo correspondente ao número de técnicas de gestão da qualidade (ver Quadro 9.1)
GESINTERNA	2. Técnicas de Gestão Interna	155	3,15	1,49	0/5	0.6703	Índice aditivo correspondente ao número de técnicas de gestão interna (ver Quadro 9.1)
ACCRUAL	3. <i>Accrual</i>	153	2,7	1,01	¼	(---)	Variável categórica que mede a passagem do sistema contabilístico de base de caixa para a base do acréscimo
CLIENTES	4.Orientação para os objectivos/clientes	147	5,95	0,86	2/7	0.9092	Constructo composto pelos valores médios de 8 indicadores (1- caracteriza muito pouco; 7- caracteriza muito)
INOVAÇÃO	5.Capacidade de Inovação	143	5,05	1,01	1/7	0.8706	Constructo composto pelos valores médios de 7 indicadores (1- caracteriza muito pouco; 7- caracteriza muito)
AMBIENTE	6. Influência Superior	152	4,25	0,94	1/5	0.7751	Constructo composto pelos valores médios de 3 indicadores (1- nenhuma extensão; 5- extensão muito elevada)
<b>Designação das Variáveis</b>	<b>Variáveis de Controlo</b>	<b>N</b>	<b>Média</b>	<b>Desv. Pad.</b>	<b>Min/Máx</b>	<b>Alpha</b>	<b>Descrição</b>
TIPOAGÊNCIA	1. Tipo de Agência	155	0,74	0,44	0/1	(---)	Variável dicotómica que assume o valor 1 se é Administração Indirecta, e 0 se é Administração Directa
DIMENSÃO	2. Dimensão	154	2,35	0,57	0,7/4	(---)	Logaritmo do número de trabalhadores a tempo inteiro
COMPET	3. Competitividade	155	0,27	0,45	0/1	(---)	Variável dicotómica que assume o valor 1 se existe concorrência, e 0 se não existe concorrência
NPM	4. NPM	155	0,32	0,47	0/1	(---)	Variável dicotómica que assume o valor 1 se cumpre pelo menos dois indicadores e 0 caso contrário

## 9.3 Análise de Resultados

### 9.3.1 Correlações de Spearman

Analisando, sucintamente, as correlações de *Spearman* no Quadro 9.3, pode dizer-se que os resultados são idênticos aos que foram já apresentados no capítulo anterior. Por isso, enfatiza-se nesta secção apenas as correlações entre as técnicas de gestão de desempenho e as restantes variáveis. Como seria de esperar, as técnicas em análise estão bastante correlacionadas entre si, à excepção da correlação entre as técnicas de gestão interna e o *accrual* que é insignificante. Isto revela que são duas técnicas com focos distintos. A primeira aparece mais direccionada para as relações intra-organizacionais, e a segunda está focada, especialmente, nas transacções e nos factos já decorridos com impacto no desempenho financeiro e de curto prazo. As correlações com as variáveis de desempenho mostram que as técnicas da qualidade e de gestão interna estão altamente correlacionadas com o desempenho organizacional (em todas as vertentes). Em oposição, a correlação da técnica do *accrual* com o desempenho é insignificante, o que reforça as expectativas formuladas.

Por outro lado, as técnicas de qualidade e de gestão interna estão bastante correlacionadas com o contexto cultural que as rodeia (especialmente a orientação para os objectivos e os clientes), sendo insignificante a correlação com o ambiente externo. Em oposição, a técnica do *accrual* não aparece correlacionada com as variáveis contextuais. Este resultado pode indicar duas situações. Primeiro, a forte correlação do ambiente cultural com as duas primeiras técnicas, em oposição à terceira, reforça o carácter estratégico daquelas, estando o seu uso e desenvolvimento associado a este ambiente. Segundo, a falta de correlação entre essas duas técnicas e a influência superior reforça a insignificância do ambiente institucional no seu uso (ao contrário dos resultados obtidos no capítulo anterior acerca da influência do ambiente institucional no uso das medidas de desempenho).

Quanto às variáveis de controlo, estas aparecem correlacionadas com as técnicas em geral. Isto acontece, especialmente, em relação à técnica do *accrual* que aparece correlacionada com todas as variáveis estruturais, de forma positiva e significativa. Ou seja, há indícios de que são as agências de maior dimensão e que enfrentam uma maior concorrência, bem como aquelas que têm uma estrutura mais orientada para a NPM e que pertencem à Administração Indirecta, as que usam a técnica do *accrual* com maior extensão.

**Quadro 9.3: Correlações de Spearman entre as Variáveis Dependentes e Independentes.**

	<i>Alpha</i>	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1. QUALIDADE	0.7549	1.00													
2. GESINTERNA	0.6703	0.25***	1.00												
3. ACCRUAL	---	0.21**	0.06	1.00											
4. CLIENTES	0,9092	0.22***	0.43***	0.01	1.00										
5. INOVAÇÃO	0,8706	0.11*	0.32***	-0.03	0.74***	1.00									
6. AMBIENTE	0,7751	0.06	0.09	-0.04	0.13*	0.05	1.00								
7. TIPOAGÊNCIA	---	0.19**	0.01	0.57***	-0.13*	-0.05	0.00	1.00							
8. DIMENSÃO	---	0.29***	0.17**	0.35***	-0.03	-0.06	0.06	0.38***	1.00						
9. COMPET	---	0.11*	0.01	0.22***	-0.17**	-0.13*	-0.00	0.32***	0.36***	1.00					
10. NPM	---	0.15*	0.19**	0.24***	0.21**	0.12*	0.25***	0.16**	0.07	-0.11*	1.00				
11. GLOBAL	0.9172	0.38***	0.35***	-0.03	0.48***	0.41***	0.11*	-0.15**	-0.07	-0.05	0.08	1.00			
12. OBJECTIVOS	0.8927	0.27***	0.40***	0.10	0.59***	0.52***	0.06	0.08	-0.05	0.00	0.19**	0.60***	1.00		
13. INTERNO	0.8891	0.25***	0.45***	0.01	0.57***	0.50***	-0.01	-0.11*	0.03	0.04	0.03	0.46***	0.72***	1.00	
14. EXTERNO		0.20**	0.36***	0.09	0.53***	0.43***	0.12	0.25***	0.12*	0.04	0.24	0.41***	0.47***	0.53***	1.00

\*p<0.10; \*\*p<0.05; \*\*\*p<0.01, respectivamente.

### 9.3.2 Resultados da Análise de Regressão

A análise de regressão multivariada apresentada neste capítulo visa aprofundar a investigação sobre o efeito das práticas de medida e gestão de desempenho no desempenho organizacional ao contemplar um conjunto de técnicas de gestão alinhadas com o desempenho. O objectivo desta secção é analisar até que ponto as hipóteses relacionadas com as técnicas de gestão de desempenho têm suporte empírico com base nos resultados de regressão.

Tal como se procedeu no capítulo anterior, apresenta-se, em primeiro lugar, a análise dos determinantes das técnicas de desempenho de forma a perceber até que ponto os factores contextuais e estruturais determinam o seu uso. Embora não tenha sido desenvolvida nenhuma hipótese sobre os determinantes no desenho das técnicas de gestão, esta análise prévia revela-se importante, quer pela falta de investigação empírica com evidência no sector público, quer pela forma como estas associações podem ajudar a compreender os efeitos no desempenho. Por exemplo, no caso do uso das medidas de desempenho, no capítulo anterior, a influência do ambiente externo revelou-se determinante na explicação da extensão com que as agências Portuguesas usam estas medidas. No que toca às técnicas de qualidade e de gestão interna, tendo um carácter voluntário, este efeito já não se espera que seja significativo (à excepção da técnica do *accrual* que está altamente institucionalizada). De seguida, apresentam-se e analisam-se os resultados dos efeitos directos no desempenho organizacional, bem como a moderação do contexto no efeito que o uso das técnicas tem nesse desempenho, com o objectivo de testar as hipóteses formuladas.

#### 9.3.2.1 Determinantes do Uso das Técnicas de Gestão de Desempenho

O Quadro 9.4 apresenta, nas três primeiras colunas, os determinantes contextuais e estruturais do uso de três tipos de técnicas de gestão: as técnicas de gestão da qualidade, as técnicas de gestão interna e a técnica do *accrual*. Analisando o  $R^2$ , os resultados mostram que o modelo estimado para a técnica do *accrual* é o que apresenta um valor mais elevado (cerca de 18%) e significa que uma boa parte da variação na extensão com que se usam estas técnicas é explicada pelas variáveis incorporadas. Os restantes dois modelos evidenciam uma menor robustez. Para os resultados de regressão apresentados de seguida

foi testada a colinearidade. Os valores do *Variance Inflation Factor* são inferiores a 1,52 para todas as regressões apresentadas, indicando que não existem problemas de multicolinearidade.

Em relação aos coeficientes estimados, pode dizer-se que as variáveis do contexto cultural e ambiental não determinam, de forma significativa, o uso de técnicas de qualidade. Ao contrário do que seria de esperar, as agências que usam as técnicas de qualidade com maior extensão não são, necessariamente, as que têm um clima organizacional mais focado no cliente e nos objectivos, nem as que revelam uma maior capacidade de inovação.

Pelo contrário, uma cultura orientada focada nos clientes evidencia um efeito positivo e significativo ( $p\text{-value} < 0.05$ ) no uso de técnicas de gestão interna e da técnica do *accrual*. Embora com pouca significância ( $p\text{-value} < 0.1$ ), o uso da técnica do *accrual* pode ainda diminuir em contextos mais inovadores, estando de acordo com alguns resultados empíricos que mostram a preferência por informação informal e externa em organizações mais inovadoras e estratégicas (Chenhall, 2003; Ittner *et al.*, 2003). Contudo, devem analisar-se estes resultados em relação à técnica do *accrual* com moderação, uma vez que as correlações de *Spearman* indicam uma correlação muito fraca desta técnica com as variáveis de contexto. A capacidade de inovação não revela qualquer efeito significativo no uso das técnicas de qualidade e de gestão interna.

Quanto ao grau de influência superior, este não parece determinar o uso das técnicas de gestão da qualidade e de gestão interna, o que vem de encontro às expectativas formuladas. Ou seja, ao contrário do uso de medidas de desempenho, como a eficiência, a eficácia, a qualidade e outras, que passaram a ser obrigatórias desde a entrada em vigor do SIADAP, em 2007, o uso das técnicas alinhadas com o desempenho têm uma natureza voluntária. Deste modo, a adopção e o desenho destas técnicas está mais dependente da escolha dos gestores e não tanto das pressões superiores e legais. Embora não tenha sido formulada nenhuma hipótese neste âmbito, estes resultados mostram que, de certa forma, o peso do isomorfismo na adopção do uso das medidas de desempenho (capítulo oito) não é relevante neste caso.

Por outro lado, em relação ao uso da técnica do *accrual*, também não existe evidência empírica acerca da influência do ambiente externo, apesar da adopção do *accrual accounting* ser uma matéria que se encontra normalizada e regulamentada, especialmente

após a aprovação do POCP, em 1997. Este resultado pode indicar, contudo, que não são as autoridades superiores (como a tutela e o governo) que determinam o uso de um sistema contabilístico baseado no *accrual*, mas especialmente outras instâncias como o Tribunal de Contas, a Direcção-Geral do Orçamento e os organismos normalizadores (como a Comissão de Normalização Contabilística para a Administração Pública), cuja influência não foi testada neste trabalho.

Em relação ao efeito das variáveis de controlo, encontram-se alguns resultados significativos. Destaca-se a relação positiva e estatisticamente significativa entre a dimensão e o uso de técnicas de qualidade. Este representa o factor mais significativo na explicação do uso deste tipo de técnicas e significa que são as agências de maior dimensão que as usam com maior extensão. O resultado obtido está acordo com as conclusões obtidas por Laegreid *et al.* (2007) acerca da maior capacidade administrativa das grandes agências para utilizar as técnicas de gestão da qualidade. Esta situação tem a ver, essencialmente, com a maior capacidade destas agências para suportar os custos fixos inerentes à adopção destas técnicas (Laegreid *et al.*, 2007: 404).

Por outro lado, a NPM determina, também de forma positiva (embora com um nível de significância inferior), o uso de técnicas de gestão interna e da técnica do *accrual*. Os resultados mostram ainda que as agências pertencentes à Administração Indirecta são as que se encontram numa fase mais avançada na transição para o *accrual accounting* (não foi encontrada significância estatística para as restantes técnicas). Este resultado reforça o papel do contexto estrutural e normativo neste caso, uma vez que, desde a aprovação da lei de bases da contabilidade pública, em 1990, os serviços e organismos com maior autonomia ficaram obrigados à aplicação de tal sistema contabilístico, estando os serviços mais dependentes do Estado dispensados de o fazer.<sup>84</sup> O nível de competitividade não revela qualquer efeito significativo no uso das técnicas de gestão analisadas.

---

<sup>84</sup> Esta obrigação foi institucionalizada para todas as agências públicas Portuguesas após a aprovação do POCP, em 1997, e dos planos sectoriais subsequentes.

**Quadro 9.4: Resultados da Análise de Regressão: Efeitos Directos no Desempenho Organizacional**

Variáveis Independentes	TÉCNICAS			DESEMPENHO				
	Hipóteses	QUALIDADE	GESINTERNA	ACCRUAL	OBJECTIVOS	INDIVIDUAL	EXTERNO	GLOBAL
QUALIDADE	H <sub>2</sub> (+)				<b>0.30**</b> (2.49)	<b>0.27**</b> (2.35)	0.05 (0.44)	<b>0.55***</b> (4.09)
GESINTERNA	H <sub>2</sub> (+)				<b>0.31**</b> (2.53)	<b>0.42***</b> (3.47)	<b>0.28**</b> (2.16)	0.17 (1.28)
ACCRUAL					0.33* (1.80)	0.02 (0.10)	-0.04 (0.20)	-0.10 (-0.54)
CLIENTES		0.30 (1.09)	<b>0.71**</b> (2.46)	<b>0.68**</b> (2.27)	<b>0.61**</b> (2.21)	<b>0.58**</b> (2.10)	<b>0.59**</b> (2.16)	0.12 (0.41)
INOVAÇÃO		0.12 (0.56)	0.24 (1.04)	<b>-0.44*</b> (-1.85)	<b>0.83***</b> (3.67)	<b>0.67***</b> (2.82)	<b>0.42*</b> (1.90)	<b>0.77***</b> (3.12)
AMBIENTE		0.09 (0.48)	0.06 (0.32)	-0.02 (-0.10)	-0.09 (-0.46)	-0.15 (-0.85)	-0.21 (-1.05)	0.02 (0.08)
<b>Variáveis de Controlo</b>								
TIPOAGÊNCIA		0.23 (0.58)	0.14 (0.33)	<b>3.03***</b> (5.50)	<b>-1.00**</b> (-2.09)	-0.52 (-1.08)	0.29 (0.60)	<b>-1.27**</b> (-2.38)
DIMENSÃO		<b>1.04***</b> (3.24)	0.33 (1.08)	0.28 (0.88)	<b>-0.52*</b> (-1.67)	-0.38 (-1.18)	0.34 (1.07)	0.15 (0.44)
COMPET		0.37 (1.03)	0.21 (0.55)	0.24 (0.60)	<b>0.65*</b> (1.68)	0.53 (1.36)	0.31 (0.79)	-0.06 (-0.16)
NPM		0.37 (1.03)	<b>0.58*</b> (1.66)	<b>0.77**</b> (2.03)	0.07 (0.19)	-0.25 (-0.71)	<b>0.68*</b> (1.78)	<b>0.81**</b> (2.02)
N		136	136	134	133	133	134	131
LR chi <sup>2</sup>		20.72	32.19	64.35	81.52	75.02	53.09	64.19
Prob. > chi <sup>2</sup>		0.0042**	0.0000***	0.000***	0.000***	0.0000***	0.0000***	0.0000***
Pseudo R <sup>2</sup>		0.0490	0.0705	0.1788	0.1193	0.0890	0.1121	0.1595

Coeficientes estimados usando o *Ordered Logit Regression* (OLOGIT); z-statistics em parêntesis;  
\*p<0.10; \*\*p<0.05; \*\*\*p<0.01, respectivamente



Em síntese, o modelo que estima os determinantes do uso das técnicas de gestão de desempenho revela alguma importância das variáveis de contexto e de estrutura na sua explicação. Foi encontrado um nível de significância superior em relação ao uso de técnicas de gestão interna e da técnica do *accrual*. A reduzida evidência empírica encontrada em relação ao uso das técnicas da qualidade pode estar associada a uma menor familiaridade das agências públicas Portuguesas com estas técnicas, tal como demonstram as estatísticas apresentadas acima no Quadro 9.1.

### 9.3.2.2 *Efeitos Directos no Desempenho Organizacional*

De forma a testar a segunda hipótese deste estudo empírico apresentam-se, também no Quadro 9.4, os efeitos directos das técnicas de gestão no desempenho organizacional.<sup>85</sup> Os coeficientes estimados para o uso das técnicas alinhadas com o desempenho evidenciam significância estatística para corroborar H<sub>2</sub>, reforçando os pressupostos teóricos revistos na literatura (Kaplan e Norton, 1996; Kaplan, 2001; Ittner *et al.*, 2003; van Helden e Tillema, 2005). Em relação às técnicas de gestão da qualidade, a significância dos coeficientes estimados mostra que as agências que usam estas técnicas com maior extensão conseguem superar o desempenho de forma significativa (à excepção do desempenho externo), comparativamente às agências que não as usam.

Do mesmo modo, o uso das técnicas de gestão interna permitem uma melhoria significativa do desempenho (à excepção do desempenho global). O nível de significância é superior em relação ao efeito no desempenho individual, o que revela uma maior capacidades das técnicas de gestão interna (como a gestão baseada nas equipas, nos serviços e no conhecimento) para melhorar a satisfação e a motivação do pessoal, bem como outras vertentes do desempenho interno (*p-value* < 0,01). Este resultado empírico revela a importância das técnicas de nível micro para melhorar o desempenho de médio e longo prazo, como referem Abernethy e Lillis (2001).

Em relação à técnica do *accrual*, tal como seria de esperar, os resultados mostram que as agências que estão mais avançadas na transição para o *accrual*, não conseguem uma melhoria significativa do seu desempenho, comparativamente às agências que não a usam. Este resultado vem de encontro às expectativas formuladas acerca de um menor impacto no

---

<sup>85</sup> As estatísticas do R<sup>2</sup> revelam que o modelo do desempenho global continua a ser o mais robusto, sendo consistente com o resultado verificado no capítulo anterior. Cerca de 16% da variação no desempenho global é explicada pelas variáveis incorporadas no modelo.

desempenho de médio e longo prazo das técnicas focadas no desempenho quantitativo de curto prazo (Hyndman e Eden, 2001; Ittner *et al.*, 2003; Newberry e Pallot, 2004).

Por outro lado, os coeficientes de estimação associados ao contexto cultural revelam efeitos directos positivos, e estatisticamente significativos, no desempenho organizacional, com um nível de significância superior para o efeito da capacidade de inovação no desempenho global, individual e no alcance dos objectivos ( $p\text{-value} < 0,01$ ). De certa forma, os resultados estão de acordo com estudos prévios centrados na teoria da contingência que assumem um efeito directo da posição estratégica e cultural no desempenho (ver por exemplo, Abernethy e Lillis, 2001; Bisbe e Otley, 2004; Pizzini, 2006). Em oposição, e tal como se esperava, o grau de institucionalização do ambiente externo não tem qualquer impacto no desempenho organizacional. Gupta *et al.* (1994) e Ittner *et al.* (2003), afirmam a falta de estudos empíricos que testam o efeito da influência do ambiente externo no desempenho. Estes resultados revelam a falta de significância desta relação, indo de encontro à filosofia institucionalista.

Por último, as variáveis de controlo revelam que o desempenho é também uma consequência da estrutura organizacional (o que reforça as previsões de Perera *et al.*, 1997, acerca da importância da estrutura organizacional na compreensão do desempenho). O tipo de agência revela um efeito negativo, e estatisticamente significativo ( $p\text{-value} < 0,05$ ), no desempenho global e no alcance dos objectivos; i.é., aparentemente, as agências da Administração Directa conseguem obter melhores resultados nestas vertentes (não se encontrou evidência estatística acerca do efeito no desempenho individual e externo). Por outro lado, a estrutura orientada para a NPM pode determinar a melhoria do desempenho global ( $p\text{-value} < 0,05$ ) e externo (embora com um nível de significância inferior). As outras duas vertentes do desempenho não são afectadas por esta variável.

Embora com evidência empírica reduzida ( $p\text{-value} < 0,1$ ), os resultados indiciam que as agências de maior dimensão terão menor capacidade para alcançar os seus níveis de eficiência, eficácia e qualidade (sem qualquer significância nos outros níveis de desempenho), comparativamente às agências mais pequenas. De certa forma, esta evidência vai de encontro às conclusões obtidas por Verbeeten (2008) acerca da maior dificuldade das grandes agências melhorarem o seu desempenho qualitativo. Por fim, alguma evidência empírica foi também encontrada em relação à maior capacidade das

agências que enfrentam uma maior concorrência para melhorarem o seu desempenho a este nível, tal como previsto por Budding (2004) e Laegreid *et al.* (2007). Ou seja, os problemas e as exigências do mercado em que estas agências operam obrigam-nas a actuar de forma mais pró-activa, e a adoptar os instrumentos de planeamento e controlo mais adequados, em prol de uma melhoria do desempenho organizacional.

### *9.3.2.3 Efeitos Moderadores do Contexto Cultural e Ambiental no Desempenho Organizacional*

Os Quadros 9.5 e 9.6, apresentados de seguida, mostram os resultados da análise de regressão multivariada que estima os efeitos moderadores do contexto cultural e ambiental no desempenho organizacional, quando se usam técnicas de gestão de qualidade e técnicas de gestão interna, respectivamente, de forma a testar  $H_{3b}$ ,  $H_{4b}$  e  $H_5$ .<sup>86</sup> Embora se tenha estimado também o modelo dos efeitos moderadores para a técnica do *accrual*, os resultados não foram aqui apresentados. A falta de capacidade desta técnica em prever o desempenho organizacional de médio e longo prazo (conforme se verificou na análise dos efeitos directos no desempenho), tornam irrelevantes os resultados obtidos sobre os efeitos no desempenho organizacional quando o uso desta técnica é ajustado ao contexto cultural e ambiental. Por isso, nesta secção, a análise centra-se no uso de técnicas de gestão da qualidade e de gestão interna. Os valores do *Variance Inflation Factor* são inferiores a 1,61 para todas as regressões apresentadas de seguida, após a centralização das variáveis independentes, indicando que não existem problemas de multicolinearidade.

#### *a) Uso das Técnicas de Gestão da Qualidade*

Focando a análise no Quadro 9.5, e comparando os valores do  $R^2$  com os valores obtidos no modelo acima, nota-se uma melhoria ligeira no ajustamento dos modelos (à excepção do desempenho individual). De certa forma, a inclusão dos termos de interacção melhora a compreensão das variações (positivas ou negativas) no desempenho organizacional, quando o uso das técnicas da qualidade é ajustado ao ambiental cultural e ambiental. Contudo, a análise à significância dos termos de interacção mostra resultados pouco relevantes. Apenas o coeficiente do termo de interacção entre o uso das técnicas centradas na gestão da qualidade e a orientação para os clientes/objectivos revela alguma significância (com *p-value*

---

<sup>86</sup> Todos os cuidados relativos à estimação do modelo de regressão com efeitos moderadores, referidos no capítulo anterior, nomeadamente a incorporação no modelo das variáveis independentes, para além dos factores interactivos, bem como a centralização das variáveis independentes, aplicam-se também aos modelos estimados neste capítulo.

< 0,1). Por outro lado, este efeito só acontece na explicação das variações do desempenho com a sociedade. O sinal negativo do coeficiente indica a possibilidade desse desempenho diminuir quando este ajustamento ocorre, provocando consequências indesejadas. Todavia, este resultado é pouco evidente, devendo ser analisado com precaução. Assim, não se pode rejeitar H<sub>3b</sub> em relação às técnicas de gestão da qualidade.

**Quadro 9.5: Resultados da Análise de Regressão: Efeitos Moderadores no Desempenho, considerando as Técnicas de Gestão da Qualidade**

Variáveis Independentes	Hipóteses <sup>87</sup>	DESEMPENHO			
		OBJECTIVOS	INDIVIDUAL	EXTERNO	GLOBAL
<b>QUALIDADE (F1)</b>		<b>0.35***</b> (2.86)	<b>0.31***</b> (2.64)	0.09 (0.73)	<b>0.57***</b> (4.24)
CLIENTES (F2)		<b>0.95***</b> (3.44)	<b>0.79***</b> (2.83)	0.76*** (2.89)	0.21 (0.74)
INOVAÇÃO (F3)		<b>0.75***</b> (3.56)	<b>0.70***</b> (2.92)	0.48** (2.16)	<b>0.79***</b> (3.19)
AMBIENTE (F4)		-0.11 (-0.60)	-0.12 (-0.70)	-0.21 (-1.02)	0.04 (0.20)
<b>Factores de Interação</b>					
F1*F2	H <sub>3b</sub> (+)	-0.33 (-1.67)	0.11 (0.53)	<b>-0.39*</b> (-1.78)	-0.06 (-0.28)
F1*F3	H <sub>4b</sub>	0.10 (0.62)	-0.24 (-1.36)	0.20 (1.09)	-0.12 (-0.65)
F1*F4	H <sub>5</sub>	-0.14 (-1.16)	-0.08 (-0.72)	-0.01 (-0.10)	-0.09 (-0.70)
<b>Variáveis de Controlo</b>					
TIPOAGÊNCIA		-0.45 (-1.12)	-0.50 (-1.22)	0.35 (0.83)	<b>-1.43***</b> (-3.04)
DIMENSÃO		-0.44 (-1.46)	-0.24 (-0.75)	0.35 (1.15)	0.21 (0.59)
COMPET		<b>0.68*</b> (1.72)	0.57 (1.46)	0.29 (0.74)	-0.10 (-0.25)
NPM		0.29 (0.80)	-0.04 (-0.10)	<b>0.85**</b> (2.24)	<b>0.87**</b> (2.17)
N		135	135	136	132
LR chi <sup>2</sup>		76.76	67.70	54.87	65.09
Prob. > chi <sup>2</sup>		0.000***	0.0000***	0.0000***	0.0000***
Pseudo R <sup>2</sup>		0.1108	0.0791	0.1135	0.1610

Coefficientes estimados usando o *Ordered Logit regression* (OLOGIT) com efeitos moderadores; *z-statistics* entre parêntesis; F1\*F2 – interação entre as técnicas da qualidade e a orientação para os resultados/clientes; F1\*F3 – interação entre as técnicas da qualidade e a capacidade de inovação; F1\*F4 – interação entre as técnicas da qualidade e a influência superior.  
\*p<0.10; \*\*p<0.05; \*\*\*p<0.01, respectivamente.

Quanto ao segundo factor de interação, o ajustamento entre a capacidade de inovação e o uso de técnicas de gestão da qualidade não revela nenhum impacto significativo no desempenho, à semelhança dos resultados obtidos no capítulo anterior para este factor. Assim, também não se pode rejeitar H<sub>4b</sub> em relação ao ajustamento das técnicas da

<sup>87</sup> O sinal da H<sub>4b</sub> é desconhecido.

qualidade com a estratégia de inovação. Ou seja, aparentemente, não existem variações no desempenho (em qualquer vertente), pelo facto das agências que usam estas técnicas demonstrarem maior capacidade de inovação. De certa forma, vai-se de encontro aos resultados pouco animadores já encontrados em estudos empíricos prévios. Por exemplo, Bisbe e Otley (2004) também não encontraram um efeito significativo no desempenho como resultado do ajustamento entre a inovação do produto e o uso do *Balanced Scorecard*.

Em oposição, a insignificância do coeficiente associado ao terceiro factor de interacção reforça as expectativas formuladas na H<sub>5</sub>. Deste modo, os efeitos no desempenho (em qualquer perspectiva) não dependem do uso das técnicas da qualidade em ambientes altamente institucionalizados (ver Quadro 9.5). Em síntese, os resultados mostram que o uso destas técnicas, como a gestão da qualidade total e a normas da qualidade, terá o mesmo impacto no desempenho (excepcionalmente diminuirá no desempenho externo), independentemente do contexto cultural e ambiental. Não se obteve evidência empírica acerca da moderação do contexto no efeito que o uso das técnicas de qualidade provoca no desempenho organizacional.

#### *b) Uso das Técnicas de Gestão Interna*

Os efeitos de interacção, considerando as técnicas de gestão interna, como a satisfação e a motivação do pessoal, a coesão e a qualidade da gestão interna, são apresentados no Quadro 9.6. As estatísticas do R<sup>2</sup>, comparativamente ao modelo dos efeitos directos, apenas aumentam no caso do desempenho ao nível individual e externo, significando uma melhoria no ajustamento destes modelos quando são introduzidos os factores de interacção.

Analisando os coeficientes de interacção estimados, os resultados são mais significativos, comparativamente aos que se obtiveram em relação ao uso das técnicas de gestão da qualidade, por força dos efeitos significativos na explicação das variações do desempenho individual. O coeficiente estimado para o primeiro factor de interacção mostra uma forte evidência empírica no desempenho individual (*p-value* < 0,01), sem qualquer significância estatística nas restantes perspectivas do desempenho. Isto significa que, tal como previsto, as agências conseguem melhorar o desempenho individual, quando utilizam as técnicas de gestão interna (como a gestão baseada nas equipas e nas actividades) alinhadas com uma cultura focada no clientes e nos objectivos. Este resultado indicia que as técnicas de gestão interna têm maior capacidade para prever e medir o desempenho numa perspectiva

individual e interna, nomeadamente a satisfação e a motivação do pessoal (como foi referido por Abernethy e Lillis, 2001). Deste modo, encontrou-se evidência empírica para corroborar H<sub>3b</sub> em relação às técnicas de gestão interna. Logo, parcialmente não se rejeita esta hipótese, por força da moderação significativa deste factor no efeito que as técnicas de gestão interna têm desempenho individual.

**Quadro 9.6: Resultados da Análise de Regressão: Efeitos Moderados no Desempenho, considerando as Técnicas de Gestão Interna**

Variáveis Independentes	Hipóteses <sup>88</sup>	DESEMPENHO			
		OBJECTIVOS	INDIVIDUAL	EXTERNO	GLOBAL
<b>GESINTERNA (F1)</b>		<b>0.30**</b> (2.48)	<b>0.37***</b> (3.06)	<b>0.28**</b> (2.15)	0.19 (1.46)
CLIENTES (F2)		<b>0.70**</b> (2.47)	<b>0.92***</b> (3.18)	<b>0.64**</b> (2.27)	0.16 (0.54)
INOVAÇÃO (F3)		<b>0.75***</b> (3.40)	<b>0.60***</b> (2.69)	<b>0.42*</b> (1.91)	<b>0.75***</b> (3.12)
AMBIENTE (F4)		-0.07 (-0.38)	-0.013 (-0.77)	-0.19 (-0.93)	0.01 (0.06)
<b>Factores de Interação</b>					
F1*F2	H <sub>3b</sub> (+)	0.05 (0.25)	<b>0.55***</b> (3.10)	0.15 (0.81)	0.13 (0.62)
F1*F3	H <sub>4b</sub>	-0.06 (-0.39)	<b>-0.50***</b> (-3.68)	-0.07 (-0.50)	-0.25 (-1.38)
F1*F4	H <sub>5</sub>	0.01 (0.12)	0.06 (0.55)	0.07 (0.51)	-0.00 (-0.01)
<b>Variáveis de Controlo</b>					
TIPOAGÊNCIA		-0.47 (-1.19)	-0.40 (-0.98)	0.29 (0.69)	<b>-1.08**</b> (-2.39)
DIMENSÃO		-0.31 (-1.01)	-0.14 (-0.46)	0.37 (1.25)	0.39 (1.18)
COMPET		0.67 (1.62)	<b>0.81**</b> (2.02)	0.34 (0.84)	-0.04 (-0.10)
NPM		0.22 (0.63)	-0.12 (-0.33)	<b>0.70*</b> (1.83)	<b>0.92**</b> (2.31)
N		135	135	136	132
LR chi <sup>2</sup>		71.32	84.97	57.26	48.85
Prob. > chi <sup>2</sup>		0.000***	0.0000***	0.0000***	0.0000***
Pseudo R <sup>2</sup>		0.1029	0.993	0.1184	0.1208

Coefficientes estimados usando o *Ordered Logit regression* (OLOGIT) com efeitos moderadores; *z-statistics* entre parêntesis; F1\*F2 – interação entre as técnicas de gestão interna e a orientação para os resultados/clientes; F1\*F3 – interação entre as técnicas de gestão interna e a capacidade de inovação; F1\*F4 – interação entre as técnicas de gestão interna e a influência superior.

\*p<0.10; \*\*p<0.05; \*\*\*p<0.01, respectivamente.

Quanto ao segundo factor de interação, pela primeira vez encontra-se um resultado empírico bastante significativo para esta relação. Ou seja, existe evidência empírica para rejeitar a hipótese nula de que, um ajustamento entre o uso das técnicas de gestão interna e a capacidade de inovação não tem um impacto significativo no desempenho (evidência

<sup>88</sup> O sinal da H<sub>4b</sub> é desconhecido.

apenas para o desempenho individual, com  $p\text{-value} < 0,01$ ). O sinal negativo significa que, em agências mais inovadoras, o uso destas técnicas implica uma redução significativa do desempenho individual. Sendo assim, não se rejeita  $H_{4b}$  sobre as diferenças (negativas) no desempenho como resultado deste ajustamento. De certa forma, há alguma evidência para suportar alguns pressupostos da teoria da contingência acerca da preferência por informação *ex ante* e externa em organizações que adoptam estratégias mais inovadoras. Ou seja, mesmo estando estas técnicas direccionadas para a vertente interna e qualitativa, a informação obtida através de uma gestão mais próxima dos indivíduos e dos serviços internos, não é aproveitada para melhorar o desempenho individual em organizações mais inovadoras.

Por fim, não se rejeita  $H_5$  relativamente ao efeito insignificante no desempenho quando o uso destas técnicas aparece alinhado com o ambiente externo. Em relação aos efeitos isolados das variáveis independentes, e aos efeitos das variáveis de controlo no desempenho, mantêm-se os resultados já evidenciados no modelo dos efeitos directos, o que mostra, de facto, que a introdução dos factores de interacção não afecta o sinal e a significância dessas variáveis. Assim, consegue-se analisar, de forma isolada, o efeito dos termos de interacção, quer em relação ao uso das técnicas de gestão da qualidade, quer em relação às técnicas de gestão interna.

Em suma, os resultados empíricos evidenciam uma melhoria no desempenho associado ao uso das técnicas focadas na gestão da qualidade. Quando ajustadas ao contexto cultural e ambiental em que operam, os efeitos no desempenho são insignificantes (excepcionalmente diminuirá no desempenho em relação à sociedade). Por outro lado, existe uma forte evidência empírica acerca do efeito moderador do ambiente cultural (quer do foco nos clientes, quer da capacidade de inovação) no desempenho individual, quando se usam técnicas de gestão interna.

#### **9.4 Discussão dos Resultados e Conclusões**

Os efeitos directos e moderadores do contexto cultural e ambiental no desempenho organizacional, como resultado do uso de um conjunto de técnicas de gestão de desempenho, foram testados neste capítulo, recorrendo à análise de regressão multivariada. À semelhança do que se verificou no capítulo anterior, os resultados suportam as hipóteses

formuladas no âmbito da teoria da contingência e da eficiência económica em relação aos efeitos directos no desempenho organizacional, não se rejeitando  $H_2$ . Em relação às associações previstas entre o uso das técnicas de gestão e o contexto cultural obteve-se evidência empírica moderada, tendo-se corroborado  $H_{3b}$  e  $H_{4b}$  apenas parcialmente. O termo de interacção entre o uso das técnicas de qualidade e a capacidade de inovação é o que revela menor impacto no desempenho. Os pressupostos da abordagem da contingência são ainda complementados pela teoria institucional na explicação dos efeitos moderadores no desempenho quando o uso destas técnicas está relacionado com a influência do ambiente externo.

Os efeitos directos no desempenho (Quadro 9.4) revelam que o uso de técnicas focadas na gestão da qualidade (como a gestão da qualidade total, as normas de qualidade, etc.) e na gestão interna (como a gestão baseada nas equipas e nos serviços, etc.) contribuem para melhorar o desempenho organizacional, nas várias vertentes analisadas. O resultado é significativo e robusto, reforçando as conclusões prévias centradas na teoria da contingência e na literatura em controlo e contabilidade de gestão (Otley, 1999; Kaplan, 2001; Ittner *et al.*, 2003; Bisbe e Otley, 2004; van Helden e Tillema, 2005; Laegreid *et al.*, 2007; Ferreira e Otley, 2009; Hartmann *et al.*, 2010).

Enquanto as técnicas de gestão da qualidade revelam um efeito mais significativo no desempenho global, as técnicas de gestão interna revelam maior capacidade para melhorar o desempenho interno e individual. Por outro lado, não se obteve qualquer resultado significativo em relação ao efeito da técnica do *accrual* no desempenho organizacional. Este resultado está de acordo com as proposições teóricas que vêem esta técnica mais focada no desempenho de curto prazo e desalinhada com o desempenho de médio e longo prazo (Hyndman e Eden, 2001; Newberry e Pallot, 2004). Deste modo, a segunda hipótese foi corroborada pelos resultados empíricos, contribuindo para clarificar o papel da perspectiva de eficiência económica e da teoria da contingência na explicação da mudança organizacional do sector público (nomeadamente no uso de práticas de medida e gestão de desempenho).

À semelhança do que se verificou no capítulo anterior, os resultados sobre a influência do contexto cultural orientado para os clientes e focado na capacidade de inovação e aprendizagem no desempenho revelam um impacto significativo. Existe uma forte evidência



a suportar este resultado, que é robusto em praticamente todos os modelos desenvolvidos neste trabalho de investigação, estando de acordo com os resultados de investigação prévios centrados na teoria da contingência (ver por exemplo, Abernethy e Lillis, 2001; Ittner *et al.*, 2003; Said *et al.*, 2003; Bisbe e Otley, 2004).

Em relação aos efeitos moderadores do contexto cultural e ambiental no desempenho organizacional, encontrou-se evidência empírica moderada para corroborar H<sub>3b</sub> e H<sub>4b</sub>. Obteve-se evidência empírica apenas em relação à moderação do contexto cultural (foco nos clientes e capacidade de inovação) no efeito do uso das técnicas de gestão interna no desempenho individual. O sinal positivo do primeiro termo de interacção indica que as agências que usam as técnicas de gestão interna com maior extensão terão um melhor desempenho interno, se privilegiarem uma cultura de orientação para os clientes. Por outro lado, o ajustamento entre o uso de técnicas de gestão interna e a capacidade de inovação revela um impacto negativo e significativo no desempenho individual. Ou seja, o uso destas técnicas em contexto mais inovadores pode conduzir a uma redução do desempenho individual. Estudos prévios concluíram que os resultados sobre o impacto desta associação são inconclusivos e mistos (Chenhall, 2003; Ittner *et al.*, 2003). Por exemplo, Bisbe e Otley (2004) também não encontraram nenhum efeito significativo no desempenho como resultado do ajustamento entre a inovação e o uso do *Balanced Scorecard*. Outra justificação possível é avançada por Abernethy e Lillis (2001) que defendem que o ajustamento entre uma estratégia de inovação e o uso de sistemas de medida de desempenho não tem efeito directo no desempenho, mas antes depende da estrutura de autonomia existente. Esta interdependência não foi testada neste trabalho.

Estes resultados reforçam o papel das técnicas de gestão interna na previsão do desempenho individual, o que mostra a sua maior ligação com esta vertente do desempenho. Por outro lado, não se obteve suporte empírico em relação aos efeitos moderadores do contexto no desempenho, como resultado do uso de técnicas de gestão de qualidade. Ou seja, não foi encontrada evidência empírica significativa em relação ao uso das técnicas de gestão da qualidade em diferentes contextos. De certa forma, este segundo resultado vai de encontro aos resultados desoladores obtidos por Perera *et al.* (1997).

Por fim, o coeficiente associado ao terceiro factor de interacção mostra que não se deve rejeitar H<sub>5</sub>, à semelhança do que se verificou no capítulo anterior. Para além de não se obter

nenhum efeito significativo do ambiente externo no uso destas técnicas (Quadro 9.4), também não se encontram efeitos significativos no desempenho quando elas são usadas em agências mais pressionadas por esse ambiente. Assim, embora exista uma tendência para que as organizações adotem estas práticas em expansão no sector público (Jackson e Lapsley, 2003; Lapsley e Wright, 2004; Laegreid *et al.*, 2007), fruto do movimento da qualidade e da modernização da gestão pública nos últimos 20 anos, na verdade a pressão exercida pelas autoridades superiores na tomada de decisões não modera o efeito destas técnicas no desempenho (em qualquer das vertentes analisadas). A consideração da influência de outros *stakeholders*, como os órgãos normalizadores, a sociedade, os *mass media*, etc., poderá complementar os resultados obtidos para este efeito moderador do ambiente externo no desempenho.

Relativamente às variáveis de controlo, os resultados são consistentes com os que se obtiveram no capítulo anterior, o que significa que, independentemente, das práticas em estudo, os efeitos da estrutura organizacional no desempenho são idênticos. A secção seguinte apresenta as conclusões gerais dos resultados empíricos obtidos neste trabalho sobre os efeitos directos e moderadores do contexto no desempenho organizacional, como resultado do uso de práticas de medida e gestão de desempenho.

### **9.5 Conclusões Gerais do Estudo Empírico**

As hipóteses de investigação desenvolvidas no quinto capítulo deste trabalho foram testadas, empiricamente, nos capítulos oito e nove. Nesta secção apresenta-se uma síntese dos principais resultados alcançados, da evidência empírica obtida e de algumas sugestões que poderão melhorar a compreensão acerca das associações teóricas testadas com evidência no sector público.

Obteve-se suporte empírico para não rejeitar a primeira e a segunda hipótese, na medida em que o uso de práticas de medida e gestão de desempenho têm efeitos directos positivos, e estatisticamente significativos, no desempenho organizacional. Se analisarmos o nível de significância dos coeficientes, os resultados mostram que este é superior em relação aos efeitos provocados no alcance dos objectivos de eficiência, eficácia e qualidade, bem como na melhoria do desempenho ao nível da satisfação e motivação pessoal e outras vertentes internas. Por outro lado, ao comparar o efeito das diferentes práticas estudadas, há indícios

que apontam para um efeito mais significativo no desempenho quando se usam técnicas de gestão (quer da qualidade, quer de gestão interna), em vez das medidas de desempenho. A robustez dos resultados alcançados revela um adequado alinhamento das práticas estudadas com estas vertentes do desempenho mais orientadas para o médio e o longo prazo. Por outro lado, obteve-se ainda evidência empírica acerca das limitações das técnicas focadas no desempenho de curto prazo, como a técnica do *accrual accounting*, na previsão do desempenho de médio e longo prazo.

De referir, ainda, que as práticas de medida e gestão de desempenho em destaque neste estudo revelam maior dificuldade em prever o desempenho externo, ou seja, em relação à responsabilização e *accountability* perante a sociedade. A dificuldade na mensuração dos efeitos da actividade pública na sociedade (*outcomes*) poderá estar na origem deste desalinhamento. Como se demonstrou no capítulo sete (ver Quadro 7.8), as medidas dos efeitos da actividade pública na sociedade são usadas pelas agências públicas Portuguesas com menor extensão, o que pode determinar a maior dificuldade em prever o desempenho a nível externo. Em termos gerais, obteve-se evidência empírica acerca dos pressupostos da contingência e da eficiência económica em relação aos efeitos directos no desempenho organizacional.

Em relação à terceira hipótese ( $H_{3a}$  e  $H_{3b}$ ), esta foi corroborada, parcialmente, por força do efeito positivo e significativo no desempenho, como resultado do ajustamento entre as medidas de desempenho e as técnicas de gestão interna com a cultura centrada nos clientes e nos objectivos. O uso das medidas de desempenho alinhado com esta perspectiva cultural revela um impacto positivo no alcance dos objectivos; por outro lado, da associação das técnicas de gestão interna com a maior orientação para os clientes resulta uma melhoria do desempenho individual (não se obteve evidência empírica para as outras duas vertentes do desempenho).

Deste modo, os resultados evidenciam que algumas práticas estudadas revelam maior capacidade para prever determinadas vertentes do desempenho, quando alinhadas com uma estratégia que foca os clientes e o alcance dos objectivos. Isto mostra a importância de usar uma abordagem complementar do desempenho para se obter uma melhor compreensão acerca do papel das práticas de controlo e de medida. Por outro lado, esta conclusão reforça as limitações do estudo desenvolvido por Perera *et al.* (1997) que podem

ter conduzido à obtenção de resultados empíricos desoladores. Ao terem utilizado um conjunto de medidas de desempenho operacionais e não financeiras, que aparecem mais alinhadas com o desempenho de médio e longo prazo, deveriam ter considerado uma abordagem do desempenho numa perspectiva qualitativa, em complemento às medidas de curto prazo utilizadas, como o crescimento das vendas, a rentabilidade e o retorno dos investimentos. Tentou-se, neste trabalho, colmatar as limitações apontadas por Perera *et al.* (1997) ao focar uma perspectiva do desempenho de médio e longo prazo.

O suporte empírico obtido em relação à quarta hipótese é bastante fraco, o que vem de encontro às contradições encontradas em estudos empíricos prévios, centrados na teoria da contingência, que estudaram a relação dos sistemas de controlo e contabilidade de gestão com uma estratégia inovadora (Abernethy e Lillis, 2001; Chenhall, 2003; Ittner *et al.*, 2003; Bisbe e Otley, 2004). Esta hipótese foi apenas corroborada pelo efeito negativo no desempenho individual, em resultado do uso de técnicas de gestão interna em agências que revelam maior capacidade de inovação. Apesar da capacidade desta técnica em prever e medir o desempenho em termos individuais ( $H_2$ ), quando alinhada com uma estratégia de inovação o desempenho tende a diminuir de forma significativa. Não foi encontrada evidência empírica em relação a qualquer outra associação testada neste âmbito.

Uma possível justificação para a evidência empírica fraca obtida nesta hipótese pode ser baseada nos resultados obtidos por Abernethy e Lillis (2001). Os autores concluíram que o efeito de um alinhamento entre a capacidade de inovação e o uso de medidas de desempenho no desempenho organizacional está dependente da criação de uma estrutura de autonomia adequada. O nível de autonomia adequado para a introdução das inovações contabilísticas revela-se uma característica fundamental (Cavaluzzo e Ittner, 2004). Contudo, esta interdependência não foi testada neste trabalho, o que pode justificar os resultados inconclusivos obtidos.

De um modo geral, o ajustamento entre as práticas de medida e gestão de desempenho estudadas (medidas de desempenho e técnicas de gestão da qualidade e de gestão interna) e o contexto cultural (foco no cliente e capacidade de inovação), bem como o seu impacto no desempenho organizacional, necessitam de ser explorados de forma mais profunda através de um estudo qualitativo (tal como sugere Modell, 2009). É necessário ter em conta que as associações testadas tiveram por base alguma investigação realizada no sector

privado, devido à falta de evidência empírica que estude estas relações e seus impactos no desempenho do sector público. Contudo, as especificidades do sector público podem conduzir à necessidade de efectuar ajustamentos em algumas relações previstas, e, assim, melhorar os resultados obtidos. Por outro lado, a incorporação, na análise empírica, do impacto no desempenho das interdependências entre o contexto, o uso das práticas de controlo e a estrutura organizacional pode conduzir a evidências mais robustas, tal como sugerem Abernethy e Lillis (2001). De uma forma geral, os resultados obtidos reforçam o papel da abordagem da contingência na investigação em contabilidade pública.

Por fim, não se rejeita a quinta hipótese em todas as relações previstas. Ou seja, o alinhamento das práticas de medida e de gestão de desempenho com a influência exercida pelas autoridades superiores não tem impacto significativo no desempenho, mesmo no caso em que o desenho dessas práticas é determinado pela influência superior (como acontece com o uso das medidas de desempenho). Estes resultados contribuem para clarificar o efeito do ambiente institucional no desempenho organizacional, que tem sido negligenciado pela teoria da contingência (Gupta *et al.*, 1994; Cavaluzzo e Ittner, 2004). Os pressupostos da teoria institucional, em relação ao impacto insignificante nas operações internas e no desempenho, quando as práticas de controlo são usadas em ambientes altamente institucionalizados (DiMaggio e Powell, 1991; Gupta *et al.*, 1994; Geiger e Ittner, 1996; Cavaluzzo e Ittner, 2004) obtêm suporte empírico nesta dissertação.

Em suma, os argumentos de Oliver (1991), em relação às diferentes respostas das organizações que enfrentam processos institucionais de reforma semelhantes, são reforçados neste estudo. Por outro lado, partilha-se da opinião de vários autores que, desde há muito tempo, defendem a necessidade de complementar as explicações das teorias da contingência e institucional, para uma compreensão mais clara dos diferentes papéis desempenhados pelas práticas de controlo e de coordenação (Drazin e Van de Ven, 1985; Scott, 1987; Gresov, 1989; Gupta *et al.*, 1994; Geiger e Ittner, 1996). Na última década, alguns estudos de investigação em contabilidade e gestão do sector público procuraram compreender o papel instrumental ou simbólico subjacente às práticas de controlo, numa abordagem teórica complementar (ver por exemplo, Cavaluzzo e Ittner, 2004; Siverbo e Johansson, 2006; Laegreid *et al.*, 2006 e 2007; Johansson e Siverbo, 2009), sendo ainda escassa a investigação que analisa estes efeitos no desempenho organizacional (à excepção

de alguns estudos como Abernethy e Lillis, 2001; Cavaluzzo e Ittner, 2004; Pizzini, 2006 e Verbeeten, 2008) Este estudo é um contributo no sentido de colmatar esta lacuna, especialmente nas agências públicas que representa um sector ainda pouco explorado.



**CAPÍTULO 10 – CONCLUSÕES GERAIS, LIMITAÇÕES DO ESTUDO E  
PISTAS PARA INVESTIGAÇÃO FUTURA**





## **CAPÍTULO 10 – CONCLUSÕES GERAIS, LIMITAÇÕES DO ESTUDO E PISTAS PARA INVESTIGAÇÃO FUTURA**

### **10.1 Conclusões Gerais**

O estudo de investigação desenvolvido nesta dissertação representa um dos primeiros estudos empíricos em grande escala, com evidência no sector público (e o primeiro desenvolvido nas agências públicas Portuguesas), que investiga a relação entre o contexto cultural e ambiental, o uso de práticas de medida e gestão de desempenho e os efeitos no desempenho organizacional, numa perspectiva holística. Duas perguntas de investigação estiveram na base do estudo empírico desenvolvido: (1) qual o efeito das práticas de controlo e gestão de desempenho utilizadas pelas agências públicas Portuguesas no desempenho organizacional? E, (2) até que ponto o ajustamento entre o uso destas práticas e o contexto cultural e ambiental tem impacto significativo no desempenho organizacional?

As hipóteses de investigação foram desenvolvidas com base numa abordagem teórica complementar, centrada na teoria da contingência e nos princípios da eficiência económica, por um lado, e na teoria institucional (nomeadamente na vertente do isomorfismo) por outro. Apesar da falta de evidência empírica no sector público acerca das relações testadas, obteve-se evidência empírica para corroborar a maioria das hipóteses, o que parece apontar para a ideia de que a perspectiva teórica complementar adoptada fornece uma visão mais clara acerca do papel destas práticas e das suas relações no desempenho das agências públicas Portuguesas. Todavia, encontraram-se também alguns resultados menos robustos que podem ser justificados por algumas limitações que se apresentam nesta secção e que conduzem à necessidade de aprofundar a investigação no futuro.

As conclusões gerais desta dissertação apresentam-se de seguida, com uma análise sumária das ideias retidas. Da revisão de literatura efectuada percebe-se que há uma evolução das perspectivas de investigação em contabilidade, designadamente em contabilidade do sector público, bem como dos paradigmas dominantes. Com o aparecimento de novas abordagens teóricas centradas na teoria organizacional, bem como nas perspectivas crítico-interpretativas, nota-se, claramente, uma mudança no paradigma de investigação. A ideia central retida é a da importância em complementar diferentes abordagens teóricas para obter uma análise mais completa do processo de mudança contabilística.

No sector público, esta complementaridade ganha ainda mais relevo devido ao contexto político-administrativo que caracteriza as organizações públicas. A literatura sugere que a teoria da escolha pública em geral, e das mudanças contabilísticas em particular, centrada nos pressupostos de eficiência económica (especialmente no período pós NPM), fornece uma visão incompleta acerca do papel das práticas de controlo e de contabilidade gestão. Isto porque a escolha pública é determinada, também, por factores culturais, sociais e institucionais e não apenas por razões económicas e racionais. É neste contexto que se tem assistido, especialmente nos últimos 10 anos, ao uso de uma abordagem teórica complementar na investigação em contabilidade do sector público. Ou seja, não se deve assumir, à partida, que as diferentes perspectivas teóricas, seja a teoria da contingência ou a teoria institucional, são opostas (Ryan *et al.*, 2002), mas antes se deve apelar à sua complementaridade (Drazin e Van de Vem, 1985; Scott, 1987; Gresov, 1989; Gupta *et al.*, 1994).

Em relação ao conceito de medida e gestão de desempenho, encontrou-se alguma dispersão e ambiguidade na literatura. Neste trabalho enquadraram-se os principais conceitos, bem como os propósitos da informação produzida por estes sistemas, no âmbito da literatura em controlo e contabilidade de gestão. Concluiu-se acerca da ambiguidade deste conceito num contexto político-administrativo complexo e incerto, quando comparado com um contexto estável, pouco dinâmico e simples. De uma forma geral, os estudos empíricos realizados evidenciam a necessidade de adoptar sistemas de medida de desempenho orientados para os resultados e para o alcance dos objectivos, em prol de uma melhoria do desempenho organizacional.

Por outro lado, o processo de delegação de competências e de descentralização das estruturas organizacionais conduziu à necessidade de desenvolver meios de controlo mais eficazes, o que torna as técnicas de gestão estratégica de desempenho extremamente úteis no contexto do sector público. De forma a acompanhar este processo de mudança na introdução da medida do desempenho público, várias iniciativas foram desenvolvidas a nível internacional. Os organismos profissionais, como o GASB, o FASB, a IFAC e o IPSASB, têm tido um papel central na uniformização destes procedimentos, designadamente através da publicação de relatórios e recomendações acerca da necessidade de medir e divulgar o desempenho organizacional numa perspectiva mais alargada, complementando a

informação financeira com informação não financeira. Os países Anglo-Saxónicos revelam maior experiência no uso destas inovações contabilísticas. Contudo, alguns países como a Suécia, a Finlândia e a Holanda encontram-se num período de transição, com importantes mudanças introduzidas nos últimos 10 anos. Com o processo de globalização que se vive à escala mundial é esperada uma generalização destas práticas entre as diferentes nações.

Em Portugal, várias iniciativas têm sido introduzidas no sector público, nos últimos 20 anos, com vista à modernização administrativa e à melhoria do desempenho dos serviços públicos. Apesar de algum atraso na adopção de um novo modelo de gestão pública, em comparação com outros países da OCDE (OCDE, 2005; Corte-Real, 2008; Araújo e Branco, 2009), concluiu-se que as agências públicas dispõem, actualmente, de um conjunto de instrumentos formais com vista à medida e avaliação do desempenho organizacional e individual, designadamente o princípio contabilístico do acréscimo, o uso de indicadores de desempenho previstos na estrutura do QUAR e a carta de missão. Após estas iniciativas, as agências ficaram mais sensíveis à necessidade de medir e gerir o desempenho numa perspectiva multidimensional.

Em síntese, da revisão de literatura efectuada percebe-se que há uma tendência crescente para a introdução de instrumentos de controlo e de contabilidade de gestão com vista à modernização administrativa, especialmente no período pós NPM. Estas mudanças visam promover o *value for money* e a *accountability*, à semelhança do que vem acontecendo com o sector privado. Todavia, é necessário que o ensino e a investigação em contabilidade pública evoluam no sentido de preparar os estudantes para lidarem com os sistemas de desempenho orientados para os resultados, entre outras práticas de controlo de gestão, para além da informação financeira já devidamente regulamentada (van Helden *et al.*, 2008). O desenvolvimento de uma estrutura conceptual da medida de desempenho, tendo por base o contexto político-administrativo em que estas organizações actuam, revela-se fundamental e a futura investigação em contabilidade do sector público deve contribuir e caminhar neste sentido. O estudo empírico desenvolvido nesta tese pretende contribuir para colmatar a falta de investigação empírica realizada no sector público sobre os efeitos das práticas de controlo no desempenho organizacional, contrariamente ao sector privado cujos desenvolvimentos são já significativos.

A investigação sobre as práticas de medida e gestão de desempenho, os seus efeitos directos no desempenho organizacional, bem os efeitos moderadores do contexto cultural e

ambiental, desenvolveram-se num estudo quantitativo com evidência empírica das agências públicas Portuguesas. Os dados foram recolhidos através da aplicação de um inquérito por questionário (adaptado da base de dados internacional COBRA), dirigido a 342 agências. A análise dos dados mostra que, mesmo perante processos de reforma semelhantes, as agências públicas Portuguesas tendem a usar as práticas de medida de desempenho de forma diferente. Entre as medidas de desempenho, as agências usam as medidas dos *outputs* produzidos e dos recursos utilizados com maior extensão. Pelo contrário, as medidas sobre os efeitos produzidos na sociedade (*outcomes*) são as menos utilizadas, o que vem de encontro às dificuldades referidas na literatura acerca do uso destas medidas mais subjectivas.

Em relação às técnicas de gestão de desempenho, existe uma maior familiaridade das agências da amostra com o relato do desempenho, em relatórios anuais e outros documentos já bastante institucionalizados, bem como com a gestão por objectivos e com a aplicação de inquéritos à população. Apesar de os estudos apontarem para o uso crescente de outras ferramentas de desempenho no sector público, como o *Balanced Scorecard*, o ABC e o *benchmarking*, os dados mostram que estas são ainda pouco comuns entre as agências Portuguesas. Comparando as técnicas de gestão interna (como a gestão baseada no conhecimento e nas equipas), com as técnicas de gestão da qualidade (como a gestão da qualidade total e as normas da qualidade), os resultados apontam para um uso mais frequente do primeiro grupo face ao segundo grupo de técnicas. Ou seja, apesar do movimento da qualidade que se instalou no sector público da generalidade dos países (Laegreid *et al.*, 2007), as agências da amostra estão ainda a dar os primeiros passos na sua adopção. Quanto ao uso das medidas de desempenho para diferentes propósitos, os dados revelam que estas são usadas, essencialmente, para promover a *accountability* na relação entre as agências e a tutela. Em oposição, o uso da informação de desempenho para efeitos de compensação/sanção pelo desempenho alcançado representa a prática menos utilizada, apesar de estar contemplada, formalmente, no diploma que introduziu o SIADAP.

Por outro lado, foram encontradas diferenças significativas entre as NPM agências e as não-NPM agências, quer no desenvolvimento das práticas de medida e gestão de desempenho, quer no contexto ambiental, cultural e estrutural. Os resultados do teste estatístico de *Mann-Whitney U* indiciam que, em média, as NPM agências usam as medidas desempenho

com maior extensão do que as não NPM agências. O mesmo acontece em relação ao uso de determinadas técnicas de gestão, como o sistema ABC e a monitorização interna da qualidade. Do mesmo modo, são as agências com uma estrutura mais orientada para a NPM que revelam ter um melhor desempenho, especialmente em termos da responsabilidade e da *accountability* perante a sociedade. Em relação à cultura e ao ambiente envolvente, também se obtiveram diferenças significativas entre as NPM agências e as não NPM agências. Em síntese, se por um lado a perspectiva do isomorfismo coercivo e normativo pode determinar o desenho das práticas utilizadas, as diferenças obtidas na estrutura e no contexto destas agências indicia que a abordagem da contingência terá também um papel determinante na explicação das escolhas dos sistemas de controlo e na forma como estes determinam o desempenho organizacional.

Os resultados empíricos apresentados nesta dissertação visam apoiar a compreensão acerca do papel das práticas de medida e de gestão no desempenho organizacional, bem como o impacto que o contexto cultural e ambiental pode ter nesse efeito. Em termos gerais, obteve-se evidência empírica acerca dos efeitos directos previstos no desempenho organizacional, quer em relação ao uso do sistema de medida de desempenho (medidas de eficiência, eficácia, *outputs*, etc.) quer em relação às técnicas de gestão de desempenho focadas na qualidade e na gestão interna. Ou seja, confirmou-se que as agências conseguem melhorar o seu desempenho quando usam estas práticas de controlo com maior extensão.

Em relação ao contexto cultural, designadamente o foco nos clientes/objectivos e a capacidade de inovação, há indícios que apontam para uma influência positiva e significativa nas várias vertentes do desempenho organizacional. Todavia, em relação aos efeitos interactivos, a evidência empírica obtida é mais moderada. O resultado mais robusto a que se chegou tem a ver com o efeito moderador da orientação para os clientes/objectivos no alcance dos objectivos organizacionais e no desempenho individual, quando as agências usam, respectivamente, as medidas de desempenho e as técnicas de gestão interna com maior extensão. Ou seja, quer o sistema de medida de desempenho, quer as técnicas de gestão interna, aparecem mais alinhadas com estes níveis do desempenho, especialmente em agências com uma cultura mais orientada para os clientes e os objectivos. Contrariamente ao que seria de esperar, não se obteve qualquer resultado significativo em

relação aos efeitos interactivos no desempenho quando as técnicas de qualidade são usadas com maior extensão.

Por outro lado, em relação à capacidade de inovação, encontraram-se alguns resultados inconclusivos que apelam ao aprofundamento desta relação em estudos futuros, à semelhança dos resultados obtidos em estudos prévios. Por fim, a influência do ambiente externo revelou ser determinante no uso das medidas de desempenho (mas insignificante no uso das técnicas de gestão alinhadas com o desempenho), o que apoia as expectativas formuladas. A ausência de impacto no desempenho, quando as práticas de controlo são usadas em contextos altamente institucionalizados, mostra alguma evidência da perspectiva do isomorfismo.

Em suma, a complementaridade entre as diferentes abordagens teóricas revelou-se importante neste trabalho de investigação. Por um lado, obteve-se suporte empírico em relação à eficiência das práticas de controlo estudadas na melhoria do desempenho (com base nos pressupostos da eficiência económica). Por outro lado, os resultados mostram que a estrutura organizacional (designadamente a orientação para a NPM, o tipo de agência, a dimensão) e a cultura interna que caracteriza cada agência, determinam quer o uso das práticas de controlo, quer o desempenho organizacional (nas várias vertentes). Alguma evidência obteve-se, também, em relação aos efeitos moderadores do contexto cultural, como resultado do uso destas práticas. Estes resultados suportam os pressupostos da teoria da contingência. Obteve-se ainda suporte empírico em relação à perspectiva do isomorfismo (coercivo e normativo), quer pela influência positiva das autoridades superiores no uso das medidas de desempenho, quer pelo impacto insignificante que o ambiente externo tem no desempenho quando as práticas de medida e gestão de desempenho são usadas com maior extensão.

## **10.2 Principais Limitações do Estudo**

As conclusões a que se chegaram nesta dissertação têm subjacente um conjunto de limitações inerentes ao estudo desenvolvido. Primeiro, este estudo não está imune das tradicionais fraquezas associadas ao método do inquérito por questionário, em relação à validade interna e externa dos dados. Contudo, sentimos que o inquérito por questionário revela-se o método mais adequado tendo em conta os objectivos delineados para esta

investigação. Para atenuar as debilidades associadas ao método do inquérito foram seguidos vários cuidados no desenho e aplicação do questionário, que permitiram um controlo sério e rigoroso de todo o processo, de forma a reduzir as ameaças de falta de validade e fiabilidade associadas a este tipo de investigação. Por outro lado, a inclusão de toda a população de agências Portuguesas na amostra, associada a uma elevada taxa de respostas, permite generalizar e extrapolar os resultados obtidos e atenuar o problema de enviesamento dos resultados.

Segundo, o desempenho organizacional (variável dependente) foi medido com base em medidas perceptuais, que correspondem à percepção dos respondentes acerca do desempenho alcançado pela própria agência, com base em diferentes critérios. A introdução dos juízos de valor pessoal nas respostas pode conduzir à deturpação de alguns resultados obtidos. Apesar dos potenciais problemas com a validade e fiabilidade dos dados obtidos desta forma, foi adoptado o método usado, habitualmente, nos estudos empíricos que investigam os impactos no desempenho (ver, por exemplo, Anderson e Young, 1999; Abernethy e Lillis, 2001; Ittner *et al.*, 2003; Bisbe e Oltey, 2004; Cavaluzzo e Ittner, 2004; Pizzini, 2006; e Verbeeten, 2008). Por outro lado, Venkatraman e Ramanujam (1987) argumentam que nem as medidas objectivas nem as medidas perceptuais se revelam superiores uma à outra, o que vem relativizar um pouco o problema referido.

Terceiro, a natureza *cross-section* do estudo efectuado comporta também algumas limitações na interpretação das associações estáticas com relações causais (Hartmann *et al.*, 2010). Apesar dos estudos aplicados em grandes amostras permitirem a generalização dos resultados e a análise quantitativa dos dados, os investigadores apelam para o desenvolvimento de estudos longitudinais, baseados numa única organização, em vez dos estudos centrados num único momento do tempo (Lounsbury, 2008; Modell, 2009). A investigação das dinâmicas e interdependências organizacionais e do processo de mudança organizacional torna-se mais profunda recorrendo a este método de investigação qualitativo.

Por último, algumas limitações estão subjacentes ao modelo de regressão moderador utilizado. Segundo Hartmann e Moers (1999), o uso de um modelo de regressão moderador permite testar as variações no desempenho (aumento ou diminuição) quando o uso das medidas de desempenho é ajustado ao contexto cultural e ambiental. Ou seja, consegue-se



saber apenas o efeito da interacção no desempenho e não a dimensão desse efeito. Este modelo não permite testar os valores de X1 e X2 para o qual se consegue maximizar o desempenho. Para isso seria necessário que, em vez de testar a significância da direcção, se testassem os efeitos combinados entre os efeitos directos e os efeitos interactivos. Os autores sugerem o uso da técnica de *Johnson-Neyman* para colmatar esta limitação. Sugere-se o seu desenvolvimento em trabalhos de investigação futura de forma a averiguar possíveis diferenças e/ou melhorias nos resultados empíricos obtidos.

### **10.3 Pistas de Investigação Futura**

As limitações apontadas são o ponto de partida para as sugestões de investigação a desenvolver futuramente. O estudo agora concluído é um trabalho de investigação inacabado, podendo ser complementado, melhorado ou alargado no futuro. Primeiro, o modelo conceptual desenvolvido não é exaustivo. Ou seja, a compreensão acerca dos efeitos no desempenho organizacional pode melhorar com a introdução de associações adicionais, interdependências ou mesmo de outras variáveis de controlo. Os poucos estudos empíricos desenvolvidos no sector público (Abernethy e Lillis, 2001; Cavaluzzo e Ittner, 2004; Pizzini *et al.*, 2006; Verbeeten, 2008) podem constituir uma referência importante para a definição de novas relações a testar. Esta é uma temática desenvolvida com algum detalhe no sector privado, mas muito desconhecida ainda no sector público, pretendendo-se com este trabalho contribuir para colmatar esta lacuna.

Segundo, procurar desenvolver um modelo teórico que, em vez de estar centrado na relação de direcção e controlo entre a agência e a tutela, enfatiza as relações intra-organizacionais, ou seja, entre superiores e subordinados dentro da mesma agência. Por exemplo, compreender como diferentes estilos de liderança, combinados com sistemas de medida de desempenho mais formais ou informais, podem determinar o comportamento dos subordinados e, em última linha, o desempenho organizacional e individual (à semelhança do estudo desenvolvido por Hartmann *et al.*, 2010). A realização de um único estudo de caso, envolvendo a recolha de dados em diferentes níveis hierárquicos, e em períodos longínquos, permitiria compreender as dinâmicas intra-organizacionais e o processo de mudança organizacional com maior profundidade. Com este método de investigação seria possível explorar o papel da teoria institucional ao nível “micro”, que foi negligenciado no estudo desenvolvido. Recentes desenvolvimentos da teoria institucional têm negligenciado o

papel do isomorfismo na mudança organizacional e enfatizam o papel das práticas contabilísticas como práticas sociais (Lounsbury, 2008; Modell, 2009). Ou seja, é importante compreender como o contexto social e institucional se interioriza nas práticas, rotinas e procedimentos das organizações, numa base complementar ao estudo desenvolvido nesta tese.

A comparação da situação empírica analisada nas agências públicas Portuguesas, em relação aos efeitos das práticas de controlo no desempenho organizacional, bem como a influência do contexto cultural e ambiental nesse efeito, com os resultados obtidos em agências públicas de outros países constitui, também, um objectivo de investigação que se pretende desenvolver. Neste momento encontra-se já em curso um primeiro trabalho de investigação comparativa com os países que já aplicaram o inquérito COBRA, com vista à publicação de um livro. Outros trabalhos devem surgir a curto prazo, logo que seja disponibilizada a base de dados destes países, nomeadamente a Suécia, a Holanda, a Noruega, a Bélgica e a Itália.

Por fim, para colmatar a limitação já referida acerca do uso de medidas perceptuais para medir o desempenho organizacional propõe-se a recolha de dados objectivos acerca dos níveis de eficiência, eficácia e qualidade divulgados no QUAR de cada agência. Com estes dados mais objectivos sobre o desempenho poder-se-ia re-estimar os modelos empíricos e analisar se há ou não superioridade das medidas objectivas em relação às medidas subjectivas. Contudo, é de salientar que mesmo os níveis de desempenho constantes do QUAR, medidos com base em dados quantitativos, correspondem a auto-avaliações dos serviços, não estando, por isso, imunes de juízos de valor que potenciam o enviesamento dos resultados.

Em jeito de conclusão final, o trabalho de investigação realizado pretende dar um contributo importante para a evolução da investigação em contabilidade de gestão e controlo no sector público, mas constitui apenas o ponto de partida para muitos outros trabalhos a desenvolver numa área ainda muito pouco explorada!



## **REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**



## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Abernethy, M. e Lillis, A. (2001). Interdependencies in organization design: a test in hospitals. *Journal of Management Accounting Research*, 13: 107-129.
- AICPA. (1994). *Improving Business Reporting – A Customer Focus: Meeting the Information Needs of Investors and Creditors, Comprehensive Report of the Special Committee on Financial Reporting (The Jenkins Report)*. Nova Iorque: American Institute of Certified Public Accountants, AICPA.
- Aidemark, L. (2001). The meaning of Balanced Scorecards in the Health Care Organization. *Financial Accountability and Management*, 17 (1): 23-40.
- Aldrich, J. e Nelson, F. (1976). *Linear Probability, Logit and Probit Models*. Sage University Paper Series on Quantitative Applications in the Social Sciences. Thousand Oaks: Sage.
- Anderson, W. e Young, M. (1999). The impact of contextual and process factors on the evaluation of activity based costing systems. *Accounting, Organizations & Society*, 24 (7): 525-559.
- Araújo, J. (2001). Improving Public Service Delivery: The Crossroads between NPM and Traditional Bureaucracy. *Public Administration*, 79 (4): 915-932.
- Araújo, J. (2002). NPM and the change in Portuguese central government. *International Public Management Journal*, 5 (3): 223-236.
- Araújo, J. e Branco, J. (2009). Implementing Performance Based Management in the Traditional Bureaucracy of Portugal. *Public Administration*, 87 (3): 557-573.
- Arnaboldi, M. e Azzone, G. (2010). Constructing performance measurement in the public sector. *Critical Perspectives on Accounting*, 21: 266-282.
- Askim, J. (2004). Performance Management and Organizational Intelligence: Adapting the *Balanced Scorecard* in Larvik Municipality. *International Public Management Journal*, 7 (3): 415-438.
- Atkinson, A., Balakrishnan, R., Booth, P., Cote, J., Groot, T., Malmi, T., Roberts, H., Uliana, E. e Wu, A. (1997). New Directions in Management Accounting Research. *Journal of Management Accounting Research*, 9: 79-108.
- Babbie, E. (1997). *Survey research method*. 2ª edição, Califórnia: Wadsworth.
- Ballantine, J., Brignall, S. e Modell, S. (1998). Performance measurement and management in public health services: a comparison of UK and Swedish practice. *Management Accounting Research*, 9 (1): 71-94.
- Banker, R., Potter, G. e Srinivasan, D. (2000). An empirical investigation of an incentive plan that includes nonfinancial performance measures. *The Accounting Review*, 75: 65-92.
- Barberis, P. (1998). The new public management and a new *accountability*. *Public Administration*, 76 (3): 451-470.
- Behn, R. (2003). Why measure performance? Different Purposes require different measures. *Public Administration Review*, 63 (5): 588-606.
- Benito, B. e Brusca, I. (2004). International Classification of Local Government Accounting Systems. *Journal of Comparative Policy Analysis*, 6 (1): 57-80.

- Bhimani, A. e Langfield-Smith, K. (2007). Structure, formality and the importance of financial and non-financial information in strategy development and implementation. *Management Accounting Research*, 18: 3-31.
- Bisbe, J. e Otley, D. (2004). The effects of the interactive use of management control systems on product innovation. *Accounting, Organizations & Society*, 29: 709-737.
- Bispe, J., Batista-Foguet, J. e Chenhall, R. (2007). Defining management accounting constructs: A methodological note on the risks of conceptual misspecification. *Accounting, Organizations & Society*, 32 (7/8): 789-820.
- Bouckaert, G. e Halligan, J. (2008). Comparing Performance across Public Sectors. Em *Performance Information in the Public Sector: how is it used*, van Dooren, W. e van de Walle, S (eds). Basingstoke: Palgrave Macmillan.
- Bovens, M. (2005). Public Accountability. Em *The Oxford Handbook of Public Management*, Ferlie, E., Lynn, L. e Pollitt, C. (eds). Oxford: Oxford University press.
- Bowerman, M., Ball, A. e Francis, G. (2001). Benchmarking as a Tool for the Modernization of the Local Government. *Financial Accountability and Management*, 17 (4): 321-329.
- Bracci, E. (2009). Accountability in the Public Sector: From Despair to Where? *Working Paper*.
- Brignall, S. e Modell, S. (2000). An institutional perspective on performance measurement and management in the new public sector. *Management Accounting Research*, 11: 281-306.
- Broadbent, J. (1999). The State of Public Sector Accounting Research – The APIRA Conference and some Personal Reflections. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 12 (1): 52-57.
- Broadbent, J. e Guthrie, J. (1992). Changes in the public sector: a review of “alternative” accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 5 (2): 3-31.
- Broadbent, J. e Laughlin, R. (1998). Resisting the new public management: absorption and absorbing groups in schools and GP practices in the UK. *Accounting Auditing & Accountability Journal*, 11 (4): 403-435.
- Broadbent, J. e Laughlin, R. (2009). Performance management systems: A conceptual model. *Management Accounting Research*, 20: 283-295.
- Brusca, I e Condor, V. (2002). Towards the harmonization of local accounting systems in the international context. *Financial Accountability and Management*, 18 (2): 129-163.
- Budding, G. (2004). Accountability, environmental uncertainty and government performance: evidence from Dutch municipalities. *Management Accounting Research*, 15: 285-304.
- Burney, L. e Widener, S. (2007). Strategic Performance Measurement Systems, Job-Relevant Information, and Managerial Behavioral Responses – Role Stress and Performance. *Behavioral Research in Accounting*, 19: 43-69.
- Burns, J. e Scapens, R. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, 11 (1): 3-25.

- Caiado, P., Carvalho, J. e Silveira, O. (2007). *Contabilidade Pública - Casos Práticos*. Lisboa: Áreas Editora.
- Carmona, S. e Grönlund, A. (2003). Measures vs actions: the *Balanced Scorecard* in Swedish Law Enforcement. *International Journal of Operations & Production Management*, 23 (12): 1475-1496.
- Carpenter, V. e Feroz, E. (2001). Institutional Theory and accounting rule choice: an analysis of four US states governments' decisions to adopt generally accepted accounting principles. *Accounting, Organizations & Society*, 26: 565-596.
- Carpenter, V., Cheng, R. e Feroz, E. (2007). Toward an Empirical Institutional Governance Theory: Analyses of the Decisions by the 50 US State Governments to Adopt Generally Accepted Accounting Principles. *Corporate Ownership & Control*, 4 (4): 30-46.
- Carqueja, H. (2007). Teoria da Contabilidade: Uma interpretação. *Polytechnical Studies Review*, 4 (7): 7-40.
- Carruthers, B. (1995). Accounting, ambiguity and the new institutionalism. *Accounting, Organizations & Society*, 20 (4): 313-328.
- Carter, N. (1991). Learning to measure performance: the use of indicators in organizations. *Public Administration*, 69: 85-101.
- Carter, N., Klein, R e Day, P. (1993). *How Organisations measure success: The use of performance indicators in government*. Londres: Routledge.
- Carvalho, J., Pina, V. e Torres, L. (1999). *Temas de Contabilidade Pública*. Lisboa: Editora Rei dos Livros.
- Cavalluzzo, K. e Ittner, C. (2004). Implementing performance measurement innovations: evidence from government. *Accounting, Organizations & Society*, 29 (3/4): 243-267.
- Chan, J. (2002). Comparative International Government Accounting Research Methodology: issues and strategies. Em *Innovations in Governmental Accounting*, Montesinos, V. e Vela, J (eds). Dordrecht: Kluwer Academic Publishers.
- Chan, L. (2004). Performance measurement and adoption of the *Balanced Scorecards*: a survey of municipal governments in the USA and Canada. *International Journal of Public Sector Management*, 17 (2/3): 201-221.
- Chapman, C., Cooper, D. e Miller, P. (2009). Linking Accounting, Organizations, and Institutions. Em *Accounting, Organizations, and Institutions*, Chapman, C. e Miller, P. (eds). Oxford: University Press.
- Chen, C e Hughes, J. (2004). Using Ordinal Regression Model to Analyze Student Satisfaction Questionnaires. *IR Applications*, 1 (26): 1-13.
- Cheng, R. (1992). An empirical analysis of Theories on Factors Influencing State Government Accounting Disclosure. *Journal of Accounting and Public Policy*, 11 (1): 1-42.
- Chenhall, R. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations & Society*, 28 (2/3): 127-168.



- Chenhall, R. e Langfield-Smith, K. (1998). The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach. *Accounting, Organizations & Society*, 23 (3): 243-264.
- Chong, V. (1996). Management Accounting Systems, Task Uncertainty and Managerial Performance: a research note. *Accounting, Organizations & Society*, 21 (5): 415-421.
- Collier, P. (2001). The power of accounting: a field study of local financial management in a police force. *Management Accounting Research*, 12 (4): 465-486.
- Collier, P. (2006). Costing police services: The politicization of accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 17 (1): 57-86.
- Corte-Real, I. (2008). Public Management reform in Portugal: success and failures. *International Journal of Public Sector Management*, 21 (2): 205-229.
- Cortes, J. (2006). The International situation vis-à-vis the adoption of *accrual* budgeting. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 18 (1): 1-26.
- Creswell, J. (1994). *Research Design: Qualitative and Quantitative Approaches*. Londres: Sage.
- Cunningham, G. e Harris, J. (2005). Toward a Theory of Performance Reporting to Achieve Public Sector Accountability: a Field Study. *Public Budgeting & Finance*, 25 (2): 15-42.
- Curristine, T. (2005). Performance Information in the Budget Process: Results of the OECD 2005 Questionnaire. *OECD Journal on Budgeting*, 5 (2): 87-132.
- Devlin, P., Godfrey, A. e Merrouche, C. (2002). The impact of culture on governmental accounting innovations in developing countries. Em *Innovations in Governmental Accounting*, Montesinos, V. e Vela, J (eds). Dordrecht: Kluwer Academic Publishers.
- Dillman, D. (2000). *Mail and internet surveys*. Nova Iorque: John Wiley & Sons.
- DiMaggio, P. e Powell, W. (1991). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organization Fields. Em *The New Institutionalism in Organizational Analysis*, Powell, W. e DiMaggio, P (eds). Chicago: The University of Chicago Press.
- Dooren, W. (2005). What Makes Organisations Measure? Hypotheses on the Causes and Conditions for Performance Measurement. *Financial Accountability and Management*, 21 (3): 363 – 383.
- Drazin, R. e Van de Ven, A. (1985). Alternative Forms of Fit in Contingency Theory. *Administrative Science Quarterly*, 30: 514-539.
- Drury, C. (2007). *Management and Cost Accounting*. 6ª edição, Londres: Thomson.
- Dunleavy, P. e Hood, C. (1994). From old Public Administrative to new public management. *Public Money & Management*, 14 (3): 9-16.
- Eisenhardt, K. (1989). Agency theory: an assessment and review. *Academy of Management Review*, 14: 57-74.
- Ellingson, D. e Wambsganss, J. (2001). Modifying the approach to planning and evaluation in governmental entities: a “Balanced Scorecard” Approach. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 13 (1): 103-120.

- FASB. (1980). *Concept Statement No. 4: Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations*. Norwalk: Financial Accounting Standards Board, FASB.
- Feltham, G. e Xie, J. (1994). Performance measure congruity and diversity in multi-task principal/agent relations. *The Accounting Review*, 69 (3): 429-453.
- Fernandes, M. (2004). *La Nueva Gestión Pública y los Indicadores de Gestión en los Ayuntamientos Portugueses: Estructura Teórica y Análisis Empírico*. Dissertação de Doutoramento, Universidade de Santiago de Compostela.
- Fernandes, M., Gomes, P. e Carvalho, J. (2010). *The use of results-oriented performance information by local elected politicians in top managers' performance evaluation: case studies*. Artigo apresentado na 6<sup>th</sup> Conferência Internacional em Accounting, Auditing and Management in Public Sector Reforms, 1-3 de Setembro, Copenhaga, Dinamarca.
- Ferreira, A. e Otley, D. (2009). The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management Accounting Research*, 20: 263-282.
- Ford, J. e Schellenberg, D. (1982). Conceptual issues of Linkage in the Assessment of Organizational Performance. *The Academy of Management Review*, 7 (1): 49-58.
- Foster, G. e Swenson, D. (1997). Measuring the success of activity-based cost management and its determinants. *Journal of Management Accounting Research*, 9: 109–142.
- Fowler, C. (1999). The Management Accountant's Role in Quality Management: a Queensland Perspective. *International Journal of Applied Quality Management*, 2 (1): 41-57.
- Fowler, F. (1993). *Survey Research Methods*. 2ª edição, Califórnia: Sage Publications.
- GASB. (1994). *Concept Statement No. 2: Service Efforts and Accomplishments Reporting*. Norwalk: Governmental Accounting Standards Board, GASB.
- GASB. (2003). *Reporting Performance Information: Suggested Criteria for Effective Communication*. Special Report, Norwalk: Governmental Accounting Standards Board. Acedido em Julho de 2008 em: [http://www.seagov.org/sea\\_gasb\\_project/suggested\\_criteria\\_report.pdf](http://www.seagov.org/sea_gasb_project/suggested_criteria_report.pdf).
- GASB. (2005). *Government Service Efforts and Accomplishments Performance Reports: A Guide to Understanding*. GASB user guide series, Norwalk: Government Accounting Standards Board, GASB. Acedido em Janeiro de 2008 em: [http://www.seagov.org/sea\\_gasb\\_project/guide\\_for\\_users.shtml](http://www.seagov.org/sea_gasb_project/guide_for_users.shtml).
- GASB. (2006). *Why Governmental Accounting and Financial Reporting Is – And Should Be – Different*. White Paper, Norwalk: Government Accounting Standards Board, GASB. Acedido em Julho de 2007 em: [http://www.gasb.org/white\\_paper\\_full.pdf](http://www.gasb.org/white_paper_full.pdf).
- GASB. (2008). *Proposed Statement of the Governmental Accounting Standards Board on concepts related to Service Efforts and Accomplishments Reporting*. Exposure Draft, Norwalk: Government Accounting Standards Board, GASB. Acedido em Janeiro de 2010 em: [http://www.gasb.org/exp/SEA\\_Proposal.pdf](http://www.gasb.org/exp/SEA_Proposal.pdf).
- Geiger, D. e Ittner, C. (1996). The influence of funding source and legislative requirements on government cost accounting practices. *Accounting, Organizations & Society*, 21 (6): 549–567.

- Gendron, Y., Cooper, D. e Townley, B. (2007). The construction of auditing expertise in measuring government performance. *Accounting, Organizations & Society*, 32 (1/2): 101-129.
- Gerdin, J. e Greve, J. (2008). The appropriateness of statistical methods for testing contingency hypotheses in management accounting research. *Accounting, Organizations & Society*, 33 (7-8): 995-1009.
- Gibbons, J. e Chakraborti, S. (2003). *Nonparametric Statistical Inference*. 4ª edição, Nova Iorque: Marcel Dekker, Inc.
- Goddard, A. (2004). Budgetary practices and accountability habits: a grounded theory. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 17 (4): 543-577.
- Gomes, P. (2007). *O papel do Balanced Scorecard na avaliação de desempenho do Sistema Policial Português*. Dissertação de Mestrado, Universidade do Minho. Disponível em <http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/6389>.
- Gomes, P., Carvalho, J., Ribeiro, N. e Nogueira, S. (2008). *O Balanced Scorecard na Administração Pública*. Lisboa: Publisher Team.
- Gordon, L. e Miller, D. (1976). A contingency framework for the design of accounting information systems. *Accounting, Organizations & Society*, 1 (1): 59-79.
- Gordon, L. e Narayanan, V. (1984). Management Accounting Systems, Perceived Environmental Uncertainty and Organization Structure: an empirical investigation. *Accounting, Organizations & Society*, 9 (1): 33-47.
- Granlund, M. e Lukka, K. (1998). It's a Small World of Management Accounting Practices. *Journal of Management Accounting Research*, 10: 153-179.
- Gray, A. e Jenkins, B. (1995). From public administration to public management: reassessing a revolution? *Public Administration*, 73 (1): 75-99.
- Gresov, C. (1989). Exploring Fit and Misfit with Multiple Contingencies. *Administrative Science Quarterly*, 34: 431-453.
- Gupta, P., Dirsmith, W. e Fogarty, T. (1994). Coordination and Control in a Government Agency: Contingency and Institutional Theory Perspectives on GAO Audits. *Administrative Science Quarterly*, 39 (2): 264-284.
- Guthrie, J. e English, L. (1997). Performance information and program evaluation in the Australian public sector. *International Journal of Public Sector Management*, 10 (3): 154-164.
- Hartmann, F. e Moers, F. (1999). Testing contingency hypotheses in budgetary research: An evaluation of the use of moderated regression analysis. *Accounting, Organizations & Society*, 24 (4): 291-315.
- Hartmann, F., Naranjo-Gil, D. e Perego, P. (2010). The Effects of Leadership Styles and Use of Performance Measures on Managerial Work-Related Attitudes. *The European Accounting Review*, 19 (2): 275-310.
- Henri, J. (2009). The Periodic Review of Performance Indicators: An Empirical Investigation of the Dynamism of Performance Measurement Systems. *The European Accounting Review*, 19 (1): 73-96.

- Higgins, J. C. (2003). Performance measurement in universities. *European Journal of Operational Research*, 38 (3): 358-368.
- Ho, K. e Chan, L. (2002). Performance Measurement and the Implementation of the *Balanced Scorecard* in Municipal Governments. *Journal of Government Financial Management*, 51 (4): 8-19.
- Ho, K. e Kidwell, L. (2000). A Survey of Management Techniques Implemented by Municipal Administrators. *The Government Accountants Journal*, 49 (1): 46-52.
- Hood, C. (1991). A Public Management for all seasons? *Public Administration*, 69 (1): 3-19.
- Hood, C. (1995). The 'new public management' in the 1980s: variations on a theme. *Accounting, Organizations & Society*, 20 (2/3): 93-109.
- Hookana, H. (2008). Organisational Culture and the Adoption of New Public-Management Practices. *Management*, 3 (4): 309-327.
- Hopwood, A. (1983). On trying to study accounting in the contexts in which it operates. *Accounting, Organizations & Society*, 8 (2/3): 287-305.
- Hopwood, A. (2000). Understanding Financial accounting practice. *Accounting, Organizations & Society*, 25 (8): 763:766.
- Hoque, Z. (2006). *Methodological issues in accounting research: theories, methods and issues*. Londres: Spiramus Press Ltd.
- Horngren, C., Bhimani, A., Foster, G. e Datar, S.M. (1999). *Management and Cost Accounting*. Londres: Prentice-Hall Europe.
- Hosmer, D. e Lemeshow, S. (2000). *Applied Logistic Regression*. 3ª edição, Canadá: John Wiley & Sons, Inc.
- Humphrey, C. and Scapens, R. (1996). Theories and case studies of organizational accounting practices: limitation or liberation? *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 9 (4): 86-106.
- Humphrey, C., Miller, P. e Scapens, R. (1993). *Accountability* and accountable management in the UK public sector. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 6 (3): 7-29.
- Hyndman e Eden (2001). Rational management, performance targets and executive agencies: views from agency chief executives in Northern Ireland. *Public Administration*, 79 (3): 579-598.
- IFAC.(2000). *Perspectives on Cost Accounting for Government*. New York: International Federation of Accountants Public Sector Committee, IFACPSC. Acedido em Junho de 2005 em: (<http://www.ifac.org>).
- IMA. (1997). *Statements of Management Accounting. 1<sup>st</sup> Draft. Definitions and Objectives of Management Accounting*. Monvale NJ: Institute of Management Accountants, IMA.
- Ingram, R. (1984). Economic Incentives and the Choice of State Government Accounting Practices. *Journal of Accounting Research*, 22 (1): 126-145.
- INTOSAI. (200). *Implementation Guidelines for Performance Auditing*. Estocolomo: INTOSAI Auditing Standards Committee. Acedido em Junho de 2010 em: <http://intosai.connexcc-hosting.net/blueline/upload/1implgperfaude.pdf>.

- Ittner, C. e Larcker, D. (1998). Are nonfinancial measures leading indicators of financial performance? An analysis of customer satisfaction. *Journal of Accounting Research*, 36 (3): 1-35.
- Ittner, C., Larcker, D. e Taylor, R. (2003). Performance implications of strategic performance measurement in financial services firms. *Accounting, Organizations & Society*, 28(7/8): 715-741.
- Jaccard, J. e Turrisi, R. (2003). *Interaction Effects in Multiple Regression*. Sage University Papers Series on Quantitative Applications in the Social Sciences. 2ª edição, Thousand Oaks, Sage.
- Jackson, A. e Lapsley, I. (2003). The diffusion of accounting practices in the new “managerial” public sector. *International Journal of Public Sector Management*, 16 (5):359-372.
- Jackson, P. (1993). Public Service Performance Evaluation: A Strategic Perspective. *Public Money & Management*, 13: 9-14.
- Jansen, P. (2008). New Public Management: Perspectives on Performance and the use of Performance Information. *Financial Accountability and Management*, 24 (2): 169-191.
- Jensen, M. e Meckling, W. (1976). Theory of the firm: theory of managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3 (4): 305-360.
- Johansson, T. e Siverbo, S. (2009) Explaining the utilization of Relative Performance Evaluation in local government: a multi-theoretical study using data from Sweden. *Financial Accountability and Management*, 25 (2): 197-224.
- Johnsen, Á e Vakkuri, J. (2006). Is there a Nordic Perspective on Public Sector Performance Measurement? *Financial Accountability and Management*, 22 (3): 291-308.
- Johnsen, Á. (2001). Balanced Scorecard: theoretical perspectives and public management implications. *Managerial Auditing Journal*, 16 (6): 319-30.
- Johnsen, Á. (2005). What does 25 years of Experience tell Us About the State of Performance Measurement in Public Policy and Management? *Public Money & Management*, 25 (1): 9-17.
- Johnsen, Á., Meklin, P. e Vakkuri, J. (2001). Performance auditing in local government: an exploratory study of perceived efficiency of municipal value for money auditing in Finland and Norway. *The European Accounting Review*, 10 (3): 583-599.
- Jones, S. e Hensher, D. (2004). Predicting Firm Financial Distress: a Mixed Logit Model. *The Accounting Review*, 79 (4): 1011-1038.
- Jorge, S. (2003). *Local Government Accounting in Portugal in Comparative-International Perspective*. Dissertação de Doutoramento, Universidade de Birmingham.
- Julnes, P. e Holzer, M. (2001). Promoting the utilization of performance measures in public organizations: an empirical study of factors affecting adoption and implementation. *Public Administration Review*, 61 (6): 693-708.
- Kaplan, R. (2001). Strategic performance measurement and management in nonprofit organizations. *Non-profit Management and Leadership*, 11 (3): 353-70.
- Kaplan, R. e Norton, D. (1996). *The Balanced Scorecard. Translating Strategy into Action*. Boston: Harvard Business School Press.

- Kaplan, R. e Norton, D. (2001). Transforming the *Balanced Scorecard* from Performance Measurement to Strategic Management: Part I. *Accounting Horizons*, 15 (1): 87-104.
- Kloot, L. e Martin, J. (2000). Strategic performance management: A balanced approach to performance management issues in local government. *Management Accounting Research*, 11: 231–51.
- Lægneid, P., Roness, P e Rubecksen, K. (2006). Performance Management in Practice: the Norwegian Way. *Financial Accountability and Management*, 22 (3): 251-270.
- Lægneid, P., Roness, P. e Rubecksen, K. (2007). Modern Management Tools in State Agencies: the case of Norway. *International Public Management Journal*, 10 (4): 387-413.
- Lapsley, I. (1999). Accounting and the New Public Management: Instruments of Substantive Efficiency or a Rationalizing Modernity? *Financial Accountability and Management*, 15 (3/4): 201-207.
- Lapsley, I. (2001). The changing public sector: from transition to transformation. *The European Accounting Review*, 10 (3): 501-504.
- Lapsley, I. (2008). The NPM Agenda: Back to the Future. *Financial Accountability and Management*, 24 (1): 77-96.
- Lapsley, I. (2009). New Public Management: The Cruellest Invention of the Human Spirit? *Abacus*, 45 (1): 1-21.
- Lapsley, I. e Pallot, J. (2000). Accounting, management and organizational change: A comparative study of local government. *Management Accounting Research*, 11: 213–229.
- Lapsley, I. e Pong, C. (2000). Modernization v. Problematization: Value for Money Audit in Public Services. *The European Accounting Review*, 9 (4): 541-576.
- Lapsley, I. e Wright, E. (2004). The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda. *Management Accounting Research*, 15: 355–374.
- Lee, J. (2008). Preparing Performance Information in the Public Sector: an Australian Perspective. *Financial Accountability and Management*, 24 (2): 117-149.
- Liao, T. (1994). *Interpreting Probability Models: Logit, Probit and other Generalized Linear Models*. Sage University Paper Series on Quantitative Applications in the Social Sciences. Thousand Oaks: Sage.
- Lounsbury, M. (2008). Institutional rationality and practice variation: new directions in the institutional analysis of practice. *Accounting, Organizations & Society*, 33 (4/5): 349-361.
- Lüder, K. (1992). A Contingency Model of Government Accounting Innovations in the Political-Administrative Environment. Em *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, Chan, J. (eds). Greenwich: JAI Press.
- Lüder, K. (2002). Research in Comparative Governmental Accounting over the Last Decade: Achievements and Problems. Em *Innovations in Governmental Accounting*, Montesinos, V. e Vela, J. (eds). Dordrecht: Kluwer Academic Publishers.

- Lye, J., Perera, H. Rahman, A. (2005). The evolution of Accruals-based Crown (government) financial statements in New Zealand. *Accounting, Auditing, and Accountability Journal*, 18 (6): 784-815.
- Malina, M. e Selto, F. (2004). Choice and change of measures in performance measurement models. *Management Accounting Research*, 15: 441-469.
- Malmi, T. e Granlund, M. (2009). In Search of Management Accounting Theory. *The European Accounting Review*, 18 (3): 597-620.
- Maroco, J. (2007). *Análise Estatística: com utilização do SPSS*. 3ª edição, Lisboa: Sílabo.
- Mayston, D. (1985). Non-profit performance indicators in the public sector. *Financial Accountability and Management*, 1 (1): 51-73.
- McCullagh, P. (1980). Regression Models for Ordinal Data. *Journal of the Royal Statistical*, 42 (2): 109-142.
- Merchant, A. e Otley, D. (2007). A review of the literature on control and *accountability*. Em *Handbook of Management Accounting Research*, Chapman, C., Hopwood, A. e Shields, M. (eds). Oxford: Elsevier.
- Meyer, J. e Rowan, B. (1991). Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. Em *The New Institutionalism in Organizational Analysis*, Powell, W. e DiMaggio, P. (eds). Chicago: The University of Chicago Press.
- Micheli, P. e Kennerley, M. (2005). Performance measurement frameworks in public and non-profit sectors. *Production, Planning and Control*, 16 (2): 125-134.
- Miller, P. (1994). Accounting as social and institutional practice: an introduction. Em *Accounting as social and institutional practice*, Hopwood, A. e Miller, P. (eds). Cambridge: University Press.
- Mir, M. e Rahaman, A. (2007). Accounting and Public Sector Reforms: A study of a continuously evolving governmental agency in Australia. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 20 (2): 237-268.
- Modell, S. (2001). Performance measurement and institutional processes: a study of managerial responses to public sector reform. *Management Accounting Research*, 12: 437-64.
- Modell, S. (2003). Goals versus Institutions: The Development of Performance Measurement in the Swedish University Sector. *Management Accounting Research*, 14 (4): 333-359.
- Modell, S. (2004). Performance measurement myths in the Public sector: a research note. *Financial Accountability and Management*, 20 (1): 39-55.
- Modell, S. (2005a). Performance Management in the Public Sector: Past experiences, current practices and future challenges. *Australian Accounting Review*, 15 (3): 56-66.
- Modell, S. (2005b). Students as Consumers? An Institutional Field-level Analysis of the Construction of Performance Measurement Practices. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 18 (4): 537-563.
- Modell, S. (2009). Institutional Research on Performance Measurement and Management in the Public Sector Accounting Literature: a Review and Assessment. *Financial Accountability and Management*, 25 (3): 277- 303.

- Modell, S., Jacobs, K e Wiesel, F. (2007). A Process (Re)turn? Path Dependencies, Institutions and Performance Management in Swedish Central Government. *Management Accounting Research*, 18 (4): 453–475.
- Newberry, S. e Pallot, J. (2004). Freedom or coercion? NPM incentives in New Zealand central government departments. *Management Accounting Research*, 15: 247-266.
- Niven, P. (2003). *Balanced Scorecard step-by-step for government and nonprofit agencies*. Nova Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Norreklit, H. (2000). The balance on the balanced scorecard – a critical analysis of some of its assumptions. *Management Accounting Research*, 11 (1): 65-88.
- Norreklit, H. (2003). The Balanced Scorecard: what is the score? A rhetorical analysis of the Balanced Scorecard. *Accounting, Organizations & Society*, 28: 591–619.
- O’Conner, B. (2000). SPSS and SAS programs for determining the number of components using parallel analysis and Velicer’s MAP test. *Behavior Research Methods, Instruments, & Computers*, 32 (3): 396-402.
- OCDE. (1994). *Performance Management in Government: Performance Measurement and Results-Oriented Management*. Paris: Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico, OCDE, PUMA.
- OCDE. (2005). *Public Sector Modernisation: the way forward*. Paris: Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico, OCDE, Policy Brief.
- Oliver, C. (1991). Strategic Responses to Institutional Processes. *Academy of Management Review*, 16 (1): 145-179.
- Olson, O., Humphrey, C. e Guthrie, J. (2001). Caught in an evaluatory trap: a dilemma for public services under NPFM. *The European Accounting Review*, 10 (3): 505-522.
- Ongaro, E. (2008). Introduction: the reform of public management in France, Greece, Italy, Portugal and Spain. *International Journal of Public Sector Management*, 21 (2): 101-117.
- Oppenheim, A. (1997). *Questionnaire design, interviewing and attitude measurement*. Londres: Pinter.
- Osborne, D. e Gaebler, T. (1993). *Reinventing Government: How the Entrepreneurial Spirit is Transforming the Public Sector*. EUA: Plume.
- Otley, D. (1980). The contingency theory of management: achievement and prognosis. *Accounting, Organizations & Society*, 5 (4): 413-428.
- Otley, D. (1999). Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 10: 363-382.
- Ouchi, W. G. (1979). A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms. *Management Science*, 25 (9): 833-848.
- Ouda, H. (2008). Transition Barriers of *Accrual Accounting* in the Public Sector of Developed Countries: Statistical Analysis with special focus on the Netherlands and Egypt. Em *Implementing Reforms in Public Sector Accounting*, Susana, J. (eds). Coimbra: Coimbra University Press.



- Parrado, S. (2008). Failed policies but institutional innovation through “layering” and “diffusion” in Spanish central administration. *International Journal of Public Sector Management*, 21 (2): 230-252.
- Parry, R., Sharp, F., Wallace, W. e Vreeland, J. (1994). The role of Service Efforts and Accomplishments Reporting in Total Quality Management: implications for accountants. *Accounting Horizons*, 8 (2): 25-43.
- Perera, S. (2007). The change in the role of Management Accounting in a Public Sector Organization: an Institutional interpretation. *Asia-Pacific Management Accounting Journal*, 2 (1): 1-34.
- Perera, S., Harrison, G. e Poole, M. (1997). Customer-focused manufacturing strategy and the use of operations-based non-financial performance measures: a research note. *Accounting, Organizations & Society*, 22 (6): 557-572.
- Pettersen, I. (2001). Implementing management accounting reforms in the public sector: the difficult journey from intentions to effects. *The European Accounting Review*, 10 (3): 561-581.
- Pina, V. e Torres, L. (2003). Reshaping Public Sector Accounting: An International Comparative View. *Canadian Journal of Administrative Sciences*, 20 (4): 334-350.
- Pinto, F. (2007). *Balanced Scorecard: Alinhar Mudanças Estratégicas e Performance nos serviços públicos*. Lisboa: Edições Sílabo.
- Pizzini, M. (2006). The relation between cost-system design, managers’ evaluations of the relevance and usefulness of cost data, and financial performance: an empirical study of US hospitals. *Accounting, Organizations & Society*, 31: 179-210.
- Poister, T. (2003). *Measuring Performance in Public and non-profit organizations*. São Francisco: John Wiley & Sons, Inc.
- Pollitt C. e Bouckaert, G. (2004). *Public Management Reform: A Comparative Analysis*. Oxford: Oxford University Press.
- Pollitt, C. (2000). Is the Emperor In His Underwear? *Public Management Review*, 2 (2): 181-199.
- Pollitt, C. (2006). Performance Management in Practice: A Comparative Study of Executive Agencies. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 16 (1): 1-25.
- Ratiainen, A. (2010). Contending legitimations; Performance measurement coupling and decoupling in two Finnish cities. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 23 (3): 373-391.
- Reck, J. (2001). The Usefulness of Financial and Nonfinancial Performance Information in Resource Allocation Decisions. *Journal of Accounting and Public Policy*, 20 (1): 45-71.
- Reginato, E. (2008). Local Government *Accountability* in European Continental and Anglo-Saxon Counties: an international comparison. Em *Implementing Reforms in Public Sector Accounting*, Susana, J. (eds). Coimbra: Coimbra University Press.
- Robinson, M. (1998). Accrual Accounting and the Efficiency of the Core Public Sector. *Financial Accountability and Management*, 14 (1): 21-37.

- Robinson, P. (2003). Government Accountability and Performance Measurement. *Critical Perspectives on Accounting*, 14: 171-186.
- Rubin, I e Kelly, J. (2005). Budget and Accounting Reforms. Em *The Oxford Handbook of Public Management*, Ferlie, E., Lynn, L. e Pollitt, C. (eds). Oxford: Oxford University press.
- Ryan, B., Scapens, R. e Theobald, M. (2002). *Research Method and Methodology in Finance and Accounting*. 2ª edição, Londres: Editora Thomson.
- Said, A., Hassablenaby, H. e Wier, B. (2003). Empirical investigation of the performance consequences of nonfinancial measures. *Journal of Management Accounting Research*, 15: 193–223.
- Scapens, R. (1994). Never Mind the Gap: Towards an Institutional Perspective on Management Accounting Practice. *Management Accounting Research*, 5 (3/4): 301–321.
- Scapens, R. (2006). Understanding management accounting practices: A personal journey. *The British Accounting Review*, 38: 1-30.
- Scarparo, S. (2006). The Integration of Clinical and Costing Information: A Comparative Study Between Scotland and Sweden. *Financial Accountability and Management*, 22 (2): 133-155.
- Scot, W. (2008). Approaching adulthood: the maturing of institutional theory. *Theory and Society*, 37 (3): 427-442.
- Scott, R. (1987). The Adolescence of Institutional Theory. *Administrative Science Quarterly*, 32: 493-511.
- Simons, R. (1995). Control in an age of empowerment. *Harvard Business Review*, 67 (2): 80-88.
- Simons, R. (2000). *Performance Measurement and Control Systems for Implementing Strategy: Text and Cases*. International Edition, Nova Jersey: Pearson Education.
- Sinclair, A. (1995). The Chameleon of *Accountability*: Forms and Discourses. *Accounting, Organizations & Society*, 20 (2/3): 219-237.
- Siverbo, S. e Johansson, T. (2006). Relative performance evaluation in Swedish local government. *Financial Accountability and Management*, 22 (3): 271–290.
- Skaerbaeck, P. (2009). Public sector auditor identities in making efficiency auditable: The National Audit Office of Denmark as independent auditor and modernizer. *Accounting, Organizations & Society*, 34: 971-987.
- Smith, K. (2004). Voluntary Reporting Performance Measures to the Public a Test of Accounting Reports of US cities. *International Public Management Journal*, 7 (1): 19-48.
- Smith, K. e Shiffel, L. (2006). The intersection of Accounting and Local Government Performance Measurement. Em *Public Financial Management*, Frank, H. (eds). CRC Press.
- Smith, P. (1993). Outcome-related Performance Indicators and Organizational Control in the Public Sector. *British Journal of Management*, 4: 135-151.

- Speklé, R. e Verbeeten, F. (2009). The use of performance measurement systems in the public sector: effects on performance. *Working paper*.
- Sprinkle, B. (2000). The effect of incentive contracts on learning and performance. *The Accounting Review*, 75: 299–326.
- Sterck, M., Conings, V. e Bouckaert, G. (2006). Linking Budgeting and Accounting Innovation: An International Comparison. Em *Accounting Reform in the Public Sector: Mimicry, fad or necessity*, Lande, E. e Scheid, J. (eds). Paris: Experts Comptables Media.
- Streib, G. e Poister, T. (1999). Performance Measurement in municipal government: Assessing the State of the Practice. *Public Administration Review*, 59 (4): 325-55.
- ter Bogt, H. (2001). Politicians and output-oriented performance evaluation in municipalities. *The European Accounting Review*, 10:3: 621–643
- ter Bogt, H. (2003). Performance evaluation styles in governmental organizations: How do professional managers facilitate politicians' work? *Management Accounting Research*, 14: 311–332.
- ter Bogt, H. (2004). Politicians in Search of Performance Information? Survey Research on Dutch Aldermen's Use of Performance Information. *Financial Accountability and Management*, 20 (3): 221-52.
- ter Bogt, H. (2008). Management Accounting Change and new public management in local government: a reassessment of ambitions and results - an institutionalist approach to accounting change in the Dutch public sector. *Financial Accountability and Management*, 24 (3): 209-241.
- ter Bogt, H. e van Helden, G. (2000), Accounting Change in Dutch Government: Exploring the Gap Between Expectations and Realizations. *Management Accounting Research*, 11 (2): 263-279.
- Torres, L. (2004). Accounting and Accountability: recent developments in government financial in Government Financial Information Systems. *Public Administration & Development*, 24 (5): 447-456.
- Tuomela, T. (2005). The interplay of different levers of control: A case study of introducing a new performance measurement system. *Management Accounting Research*, 16: 293-320.
- Vaivio, J. (1999). Exploring a 'non-financial' management accounting change. *Management Accounting Research*, 10 (4): 409-437.
- Vakkuri, J. e Meklin, P. (2006). Ambiguity In Performance Measurement: A Theoretical Approach to Organisational Uses of Performance Measurement. *Financial Accountability and Management*, 22 (3): 235-250.
- Van de Walle S., Kampen, J. K. e Bouckaert, G. (2005). Deep impact for high impact agencies? Assessing the role of bureaucratic encounters in evaluations of government. *Public Performance and Management Review*, 28(4): 532-549.
- van Helden J., Johnsen, A. e Vakkuri, J. (2008). Distinctive research patterns on public sector performance measurement of public administration and accounting disciplines. *Public Management Review*, 10 (5): 641-652.

- van Helden, J. (2000). Is Financial Stress an Incentive for the Adoption of BusinessLike Planning and Control in Local Government? A comparative study of eight Dutch municipalities. *Financial Accountability and Management*, 16 (1): 83-100.
- van Helden, J. e Tillema, S. (2005). In search of a *benchmarking* theory for the public sector. *Financial Accountability and Management*, 21 (3): 337–361.
- Venkatraman, N. e Ramanujam, V. (1987). Measurement of Business Economic Performance: An examination of method convergence. *Journal of Management*, 13 (1): 109-122.
- Verbeeten, M. (2008). Performance management practices in public sector organizations: impact on performance. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 21: 427-454.
- Wang, X. e Berman, E. (2001). Hypotheses about performance Measurement in Counties: findings from a survey. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 11 (3): 403-428.
- Watkins, A. e Arrington, E. (2007). Accounting, New Public Management and American Politics: Theoretical Insights into the National Performance Review. *Critical Perspectives on Accounting*, 18: 33–58.
- Watts, R. e Zimmerman, J. (1990). Positive Accounting Theory: a Ten year Perspective. *The Accounting Review*, 65 (1): 131-156.
- Widener, S. (2006). Associations between strategic resource importance and performance measure use: The impact on firm performance. *Management Accounting Research*, 17 (4): 433-457.
- Wiersma, E. (2008). An exploratory study of relative and incremental information content of two non-financial performance measures: Field study evidence on absence frequency and on-time delivery. *Accounting, Organizations & Society*, 33 (2/3): 249-265.
- Yamamoto, K. (1999). Accounting Systems Reform in Japanese Local Governments. *Financial Accountability and Management*, 15 (3/4): 291-307.
- Zimmerman, J. (1977). The Municipal Accounting Maze: An Analysis of Political Incentives. *Journal of Accounting Research*, 15: 107:44.



## **APÊNDICES**



## Apêndice nº 1: Lista de Agências Públicas Portuguesas, por Ministério

<b>MINISTÉRIO DA AGRICULTURA, DESENVOLVIMENTO RURAL E PESCAS (MADRP)</b>	<b>MINISTÉRIO DA CIÊNCIA, TECNOLOGIA E ENSINO SUPERIOR (MCTES)</b>
Instituto de Financiamento da Agricultura e Pescas, I. P.	Escola Nacional de Saúde Pública
Instituto da Vinha e do Vinho, I. P.	Escola Superior de Enfermagem de Coimbra
Instituto dos Vinhos do Douro e do Porto, I. P.	Escola Superior de Enfermagem de Lisboa
Instituto Nacional de Recursos Biológicos, I. P.	Escola Superior de Enfermagem do Porto
Direcção-Geral de Veterinária	Escola Superior de Hotelaria e Turismo do Estoril
Direcção-Geral das Pescas e Aquicultura	Escola Superior Náutica Infante D. Henrique
Direcção-Geral da Agricultura e Desenvolvimento Rural	Estádio Universitário de Lisboa
Inspeção-Geral da Agricultura e Pescas	Faculdade de Arquitectura da UTL
Secretaria-Geral do MADRP	Faculdade de Belas-Artes da Universidade de Lisboa
Autoridade Florestal Nacional	Faculdade de Ciências da Universidade de Lisboa
Gabinete de Planeamento e Políticas	Faculdade de Ciências e Tecnologia da UC
<b>MINISTÉRIO DO TRABALHO E SOLIDARIEDADE SOCIAL (MTSS)</b>	Faculdade de Ciências e Tecnologia da UNL
Instituto da Segurança Social, I. P.	Faculdade de Ciências Médicas da UNL
Instituto do Emprego e Formação Profissional, I. P.	Faculdade de Ciências Sociais e Humanas da UNL
Casa Pia de Lisboa, I. P.	Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa
Instituto de Gestão de Fundos de Capitalização da SS, I. P.	Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa
Instituto de Gestão do Fundo Social Europeu, I. P.	Faculdade de Economia da Universidade Nova de Lisboa
Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, I. P.	Faculdade de Farmácia da Universidade de Lisboa
Instituto de Informática, I. P.	Faculdade de Letras da Universidade de Lisboa
Instituto Nacional para a Reabilitação, I. P.	Faculdade de Medicina da Universidade de Coimbra
Instituto António Sérgio do Sector Cooperativo	Faculdade de Medicina da Universidade de Lisboa
Direcção-Geral da Segurança Social	Faculdade de Medicina Dentária da Universidade de Lisboa
Direcção-Geral do Emprego e das Relações de Trabalho	Faculdade de Medicina Veterinária da UTL
Inspeção-Geral do MTSS	Faculdade de Motricidade Humana da UTL
Autoridade para as Condições do Trabalho	Faculdade de Psicologia e de Ciências da Educação da Universidade de Lisboa
Gabinete de Estratégia e Planeamento	Fundação para a Ciência e Tecnologia, I. P.
Secretaria-Geral do MTSS	Instituto de Ciências Sociais da Universidade de Lisboa
<b>MINISTÉRIO DO AMBIENTE, ORDENAMENTO DO TERRITÓRIO E DESENVOLVIMENTO REGIONAL (MAOTDR)</b>	Instituto de Higiene e Medicina Tropical
Administração de Região Hidrográfica do Alentejo, I. P.	Instituto de Investigação Científica e Tropical, I. P.
Administração de Região Hidrográfica do Algarve, I. P.	Instituto de Meteorologia, I. P.
Administração de Região Hidrográfica do Centro, I. P.	Instituto de Orientação Profissional
Administração de Região Hidrográfica do Norte, I. P.	Instituto de Tecnologia Química e Biológica
Administração de Região Hidrográfica do Tejo, I. P.	Instituto Politécnico da Guarda
Entidade Reguladora da Água e Resíduos	Instituto Politécnico de Beja
Instituto da Conservação da Natureza e da Biodiversidade, I. P.	Instituto Politécnico de Bragança
Instituto da Habitação e da Reabilitação Urbana, I. P.	Instituto Politécnico de Castelo Branco
Instituto Financeiro para o Desenvolvimento Regional, I. P.	Instituto Politécnico de Coimbra
Instituto Nacional da Água, I.P.	Instituto Politécnico de Leiria
Direcção-Geral do OTDR	Instituto Politécnico de Lisboa
Departamento de Prospectiva e Planeamento e Relações Internacionais	Instituto Politécnico de Portalegre
Agência Portuguesa do Ambiente	Instituto Politécnico de Santarém
Instituto Geográfico Português	Instituto Politécnico de Setúbal
Inspeção-Geral do Ambiente e do Ordenamento do Território	Instituto Politécnico de Tomar
Secretaria-Geral do MAOTDR	Instituto Politécnico de Viana do Castelo
	Instituto Politécnico de Viseu
	Instituto Politécnico do Cávado e do Ave
	Instituto Politécnico do Porto



<b>MINISTÉRIO DA CIÊNCIA, TECNOLOGIA E ENSINO SUPERIOR (continuação)</b>	Gabinete de Planeamento, Estratégia, Avaliação e Relações Internacionais
Instituto Superior de Agronomia da UTL	Inspeção-Geral da Ciência e do Ensino Superior
Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa	Secretaria-Geral do MCTES
Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas da UTL	<b>MINISTÉRIO DA ECONOMIA E INOVAÇÃO</b>
Instituto Superior de Economia e Gestão da UTL	Instituto de Apoio às PME e à Inovação, I.P.
Instituto Superior de Engenharia de Lisboa	Instituto Português da Qualidade, I. P.
Instituto Superior de Engenharia do Porto	Laboratório Nacional de Energia e Geologia
Instituto Superior de Estatística e Gestão de Informação	Turismo de Portugal, I. P.
Instituto Superior Técnico da Universidade Técnica de Lisboa	AICEP, E.P.E.
Instituto Tecnológico e Nuclear, I. P.	Entidade Gestora das Reservas Estratégicas de Produtos Petrolíferos, E.P.E.
Serviços de Acção Social da Universidade da Beira Interior	Direcção-Geral do Consumidor
Serviços de Acção Social da Universidade de Aveiro	Direcção-Geral de Energia e Geologia
Serviços de Acção Social da Universidade de Coimbra	Direcção-Geral das Actividades Económicas
Serviços de Acção Social da Universidade de Évora	Gabinete de Estratégia e Estudos
Serviços de Acção Social da Universidade de Lisboa	Autoridade de Segurança Alimentar e Económica
Serviços de Acção Social da UTAD	Secretaria-Geral do Ministério da Economia e da Inovação
Serviços de Acção Social da Universidade do Algarve	<b>MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA (MFAP)</b>
Serviços de Acção Social da Universidade do Minho	Caixa Geral de Aposentações, I. P.
Serviços de Acção Social da Universidade do Porto	Comissão do Mercado de Valores Mobiliários
Serviços de Acção Social da Universidade Nova de Lisboa	Instituto de Gestão da Tesouraria e do Crédito Público, I. P.
Serviços de Acção Social da Universidade Técnica de Lisboa	Instituto Nacional de Administração, I.P
Serviços de Acção Social do Instituto Politécnico da Guarda	Instituto de Seguros de Portugal
Serviços de Acção Social do Instituto Politécnico de Beja	Agência Nacional de Compras Públicas, E. P. E.
Serviços de Acção Social do Instituto Politécnico de Bragança	Empresa de Gestão Partilhada de Recursos da AP, E. P. E.
Serviços de Acção Social do IPCB	Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo
Serviços de Acção Social do Instituto Politécnico de Coimbra	Direcção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros
Serviços de Acção Social do Instituto Politécnico de Leiria	Direcção-Geral de Protecção Social aos Funcionários e Agentes da Administração Pública
Serviços de Acção Social do Instituto Politécnico de Lisboa	Direcção-Geral do Orçamento
Serviços de Acção Social do Instituto Politécnico de Portalegre	Direcção-Geral do Tesouro e Finanças
Serviços de Acção Social do Instituto Politécnico de Santarém	Direcção-Geral dos Impostos
Serviços de Acção Social do Instituto Politécnico de Setúbal	Direcção-Geral da Administração e do Emprego Público
Serviços de Acção Social do Instituto Politécnico de Tomar	GPEARl
Serviços de Acção Social do IPVC	Instituto de Informática
Serviços de Acção Social do Instituto Politécnico de Viseu	Secretaria-Geral do MFAP
Serviços de Acção Social do Instituto Politécnico do Porto	Inspeção-Geral de Finanças
Universidade Aberta	<b>MINISTÉRIO DA JUSTIÇA</b>
Universidade da Beira Interior	Instituto das Tecnologias de Informação na Justiça, I. P.
Universidade de Aveiro	Instituto de Gestão Financeira e de Infra-Estruturas da Justiça, I. P.
Universidade de Coimbra	Instituto dos Registos e do Notariado, I. P.
Universidade de Évora	Instituto Nacional da Propriedade Industrial, I. P.
Universidade de Lisboa	Instituto Nacional de Medicina Legal, I. P.
Universidade de Trás-os-Montes e Alto Douro	Direcção-Geral da Política de Justiça
Universidade do Algarve	Direcção-Geral de Reinserção Social
Universidade do Minho	Direcção-Geral da Administração da Justiça
Universidade Nova de Lisboa	Direcção-Geral dos Serviços Prisionais
Universidade Técnica de Lisboa	Inspeção-Geral dos Serviços de Justiça
Direcção-Geral do Ensino Superior	Secretaria-Geral do Ministério da Justiça
	Polícia Judiciária

<b>MINISTÉRIO DA CULTURA</b>	<b>MINISTÉRIO DA SAÚDE (continuação)</b>
Cinemateca Portuguesa - Museu do Cinema, I. P.	Hospital José Luciano de Castro – Anadia
Instituto de Gestão do Património Arquitectónico e Arqueológico, I. P.	Hospital Litoral Alentejano - Santiago do Cacém
Instituto do Cinema e do Audiovisual, I. P.	Hospital Nossa Senhora da Conceição de Valongo
Instituto dos Museus e da Conservação, I. P.	Hospital Reynaldo dos Santos - Vila Franca de Xira
Organismo de Produção Artística, E. P. E.	Maternidade Dr. Alfredo da Costa
Teatro Nacional D. Maria II, E. P. E.	Hospital Visconde de Salreu – Estarreja
Teatro Nacional de S. João, E. P. E.	Hospital Distrital de S. João da Madeira
Direcção-Geral de Arquivos	Hospital S. Pedro Goncalves Telmo - Peniche
Direcção-Geral das Artes	Infarmed - Autoridade Nacional do Medicamento e Produtos de Saúde, I. P.
Direcção-Geral do Livro e das Bibliotecas	Instituto da Droga e da Toxicodependência, I. P.
Biblioteca Nacional de Portugal	Instituto de Oftalmologia Dr. Gama Pinto
Inspeção-Geral das Actividades Culturais	Instituto Nacional de Emergência Médica, I. P.
GPEARI	Instituto Nacional de Saúde Dr. Ricardo Jorge, I. P.
Secretaria-Geral do Ministério da Cultura	Instituto Português do Sangue, I. P.
<b>MINISTÉRIO DAS OBRAS PÚBLICAS, TRANSPORTES E COMUNICAÇÕES (MOPTC)</b>	Centro Hospitalar Coimbra, E.P.E.
Autoridade Nacional das Comunicações	Centro Hospitalar Cova da Beira, E.P.E.
Instituto da Construção e do Imobiliário, I. P.	Centro Hospitalar de Lisboa Ocidental, E.P.E.
Instituto da Mobilidade e dos Transportes Terrestres, I. P.	Centro Hospitalar de Setúbal, E.P.E.
Instituto das Infra-Estruturas Rodoviárias, I. P.	Centro Hospitalar de Trás-os-Montes e Alto Douro, E.P.E.
Instituto Nacional de Aviação Civil, I. P.	Centro Hospitalar do Alto Ave, E.P.E.
Instituto Português e dos Transportes Marítimos, I. P.	Centro Hospitalar do Barlavento Algarvio, E.P.E.
Laboratório Nacional de Engenharia Civil, I. P.	Centro Hospitalar do Médio Ave, E.P.E.
GPEARI	Centro Hospitalar do Médio Tejo, E.P.E.
Secretaria-Geral do MOPTC	Centro Hospitalar do Nordeste, E.P.E.
Inspeção-Geral das OPTC	Centro Hospitalar do Porto, E.P.E.
<b>MINISTÉRIO DA SAÚDE</b>	Centro Hospitalar Lisboa Central, E.P.E.
Administração Central do Sistema de Saúde, I. P.	Centro Hospitalar Tâmega e Sousa, E.P.E.
Administração Regional de Saúde Alentejo, I. P.	Centro Hospitalar Vila Nova de Gaia/Espinho, E.P.E.
Administração Regional de Saúde Algarve, I. P.	Hospital Distrital de Santarém, E.P.E.
Administração Regional de Saúde Norte, IP	Hospital Distrital Figueira da Foz, E.P.E.
Administração Regional de Saúde Lisboa e Vale do Tejo, I. P.	Hospital Espírito Santo, E.P.E.
Administração Regional do Centro, I. P.	Hospital Garcia de Orta, E.P.E.
Centro de Histocompatibilidade do Norte	Hospital Infante D. Pedro, E.P.E.
Centro de Histocompatibilidade do Centro	Hospital Santa Maria Maior, E.P.E.
Centro de Histocompatibilidade do Sul	Hospital Santo André, E.P.E.
Centro Hospitalar do Oeste Norte	Hospital São João, E.P.E.
Centro Hospitalar Psiquiátrico de Coimbra	Hospital Nossa Senhora do Rosário, EPE
Centro Hospitalar Psiquiátrico de Lisboa	Hospital Professor Doutor Fernando Fonseca, E.P.E.
Centro Hospitalar Torres Vedras	Hospital S. Teotónio, E.P.E.
Centro Medicina de Reabilitação da Região Centro Rovisco Pais	IPO de Coimbra Francisco Gentil, E.P.E.
Centro Hospitalar Caldas da Rainha	IPO de Lisboa Francisco Gentil, E.P.E.
Centro Hospitalar Cascais	IPO do Porto Francisco Gentil, E.P.E.
Hospital Amato Lusitano - Castelo Branco	Unidade Local de Saúde de Matosinhos, E.P.E.
Hospital Arcebispo João Crisóstomo - Cantanhede	Unidade Local de Saúde do Norte Alentejano, E.P.E.
Hospital Cândido de Figueiredo - Tondela	Centro Hospitalar Lisboa Norte, E.P.E.
Hospital Curry Cabral	Unidade Local de Saúde do Alto Minho, E.P.E.
Hospital de São Marcos – Braga	Unidade Local de Saúde do Baixo Alentejo, E.P.E.
Hospital Distrital Águeda	Unidade Local de Saúde da Guarda, E.P.E.
Hospital Distrital do Montijo	Centro Hospitalar da Póvoa do Varzim e Vila do Conde, EPE
Hospital Distrital Pombal	Centro Hospitalar de Entre o Douro e o Vouga, EPE
Hospital Dr. Francisco Zagalo – Ovar	Hospitais Universidade de Coimbra, E.P.E.

<b>MINISTÉRIO DA SAÚDE (continuação)</b>	<b>MINISTÉRIO DOS NEGÓCIOS ESTRANGEIROS</b>
Hospital de Faro, E.P.E	Instituto Camões, I. P.
Entidade Reguladora da Saúde	Instituto Português de Apoio ao Desenvolvimento, I. P.
Direcção-Geral da Saúde	Direcção-Geral de Política Externa
Autoridade para os Serviços de Sangue e da Transplantação	Direcção-Geral dos Assuntos Consulares e das Comunidades Portuguesas
Inspecção-Geral das Actividades em Saúde	Direcção-Geral dos Assuntos Europeus
Secretaria-Geral do Ministério da Saúde	Direcção-Geral dos Assuntos Técnicos e Económicos
<b>MINISTÉRIO DA DEFESA NACIONAL</b>	Secretaria-Geral do Ministério dos Negócios Estrangeiros
Instituto de Acção Social das Forças Armadas	Inspecção-Geral Diplomática e Consular;
Instituto de Estudos Superiores Militares	<b>PRESIDÊNCIA DO CONSELHO DE MINISTROS</b>
Instituto da Defesa Nacional	Instituto Português da Juventude, I.P.
Instituto Hidrográfico	Instituto do Desporto de Portugal, I. P.
Direcção-Geral de Política de Defesa Nacional	Agência para a Modernização Administrativa, I. P.
Direcção-Geral de Infra-estruturas	Centro de Estudos e Formação Autárquica
Direcção-Geral de Armamento e Equipamentos de Defesa	Alto Comissariado para a Imigração e Diálogo Intercultural, I. P.
Direcção-Geral de Pessoal e Recrutamento Militar	Instituto Nacional de Estatística, I. P.
Inspecção-Geral da Defesa Nacional (IGDN)	Serviço de Informações de Segurança
Secretaria-Geral do Ministério da Defesa Nacional	Serviço de Informações Estratégicas de Defesa*
<b>MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO</b>	Comissão para a Cidadania e a Igualdade de Género
Agência Nacional para a Qualificação, I. P.	Gabinete para os Meios de Comunicação Social
Editorial do Ministério da Educação	Direcção-Geral das Autarquias Locais
Direcção-Geral de Inovação e Desenvolvimento Curricular	Inspecção-Geral da Administração Local
Direcção-Geral dos Recursos Humanos da Educação	Secretaria-Geral da Presidência de Conselho de Ministros
Gabinete de Estatística e Planeamento da Educação	Centro Jurídico
Gabinete de Avaliação Educacional	Centro de Gestão da Rede Informática do Governo
Gabinete de Gestão Financeira	<b>ENCARGOS GERAIS DO ESTADO</b>
Inspecção-Geral da Educação	Assembleia da República
Secretaria-Geral do Ministério da Educação	Conselho Superior da Magistratura
<b>MINISTÉRIO DA ADMINISTRAÇÃO INTERNA</b>	Secretaria-geral da Presidência da República
Autoridade Nacional de Protecção Civil	Cofre do Tribunal de Contas
Serviços Sociais da GNR	Entidade Reguladora para a Comunicação Social
Serviços Sociais da PSP	Provedoria de Justiça
Direcção-Geral da Administração Interna	
Direcção-Geral de Infra-Estruturas e Equipamentos	
Serviço de Estrangeiros e Fronteiras	
Inspecção-Geral da Administração Interna	
Secretaria-Geral do Ministério da Administração Interna	

**Apêndice nº 2: Taxa de Resposta por Tipo de Agência e por Ministério**

	Enviados			Recebidos			Taxa de Resposta		
	A.I.	A.D.	Total	A.I.	A.D.	Total	A.I.	A.D.	Total
Administração	3	5	8	2	3	5	67%	60%	63%
Negócios Estrangeiros	2	6	8	2	2	4	100%	33%	50%
Finanças	7	11	18	6	8	14	86%	73%	78%
Defesa	4	6	10	3	2	5	75%	33%	50%
Justiça	5	7	12	2	2	4	40%	29%	33%
Ambiente e Planejamento	9	6	15	4	4	8	44%	67%	53%
Economia	6	6	12	3	1	4	50%	17%	33%
Agricultura	4	7	11	0	3	3	0%	43%	27%
Obras Públicas e Transportes	7	3	10	3	1	4	43%	33%	40%
Emprego e Segurança Social	9	6	15	5	3	8	56%	50%	53%
Saúde	78	4	82	33	1	34	42%	25%	41%
Educação	2	7	9	2	4	6	100%	57%	67%
Ciência, Tecnologia e Ensino Superior	92	4	96	40	2	42	43%	50%	44%
Cultura	7	7	14	5	3	8	71%	43%	57%
Encargos Gerais	14	7	21	4	2	6	29%	29%	29%
<b>TOTAL</b>	<b>249</b>	<b>92</b>	<b>341</b>	<b>114</b>	<b>41</b>	<b>155</b>	<b>46%</b>	<b>45%</b>	<b>45%</b>