

**IMPLEMENTAÇÃO E UTILIZAÇÃO DE UM *BALANCED SCORECARD* NUMA
COMPANHIA DE TEATRO**

Helena I.B. Saraiva

Professora Adjunta - Instituto Politécnico da Guarda

Maria-Céu F.G. Alves

Professora Auxiliar - Universidade da Beira Interior

J) Entidades Sem Fins Lucrativos

Palavras-Chave: Balanced Scorecard, Teatro, Setor Cultural, Setor não Lucrativo, Implementação

Implementação e Utilização de um *Balanced Scorecard* num Teatro Municipal

Resumo:

Descrevemos e analisamos o processo de implementação e utilização de um BSC numa entidade do setor não lucrativo com fortes especificidades. São identificadas as potencialidades da ferramenta para avaliar o desempenho no setor, enquadrámos metodologicamente e descrevemos o caso. O trabalho é inovador pelo tema escassamente explorado: implementação de um BSC num Teatro Municipal. A solução encontrada, relativamente à arquitetura do BSC é singular, uma vez que, apesar de seguidas algumas soluções apontadas na literatura, há a introdução de uma perspetiva de base que se concentra nos Valores da entidade. O processo de implementação e os respetivos resultados são analisados.

Introdução

Tradicionalmente o setor das artes é considerado um setor não lucrativo (Kaplan, 2001a; Kaplan & Campbell, 2001; Weinstein & Bukovinsky, 2009), e a literatura indicia a existência de alguma dificuldade em efetuar a avaliação do desempenho neste setor com base em indicadores financeiros (Forbes, 1998; Kaplan, 2001a; Speckbacher, 2003). Esta dificuldade tem a ver não só com a natureza do próprio setor, mas também com o facto de a maior parte das atividades de carácter cultural normalmente não gerarem retorno financeiro suficiente para fazer face às despesas geradas pela própria atividade.

Assim o conceito do *Balanced Scorecard* (BSC), parece poder adaptar-se bem à avaliação do setor das artes por poder incorporar numerosas medidas de natureza não financeira, que podem ser muito relevantes para estas organizações. A maior parte destas organizações não tem como foco principal o lucro e outras medidas financeiras e em lugar disso, avaliam o desempenho com base em medidas como a eficiência operacional, a diversidade de ofertas, o nível de apoio da comunidade, entre outras.

Por outro lado, de acordo com Kaplan (2001), as entidades do setor não lucrativo têm dificuldades extra, quando comparadas a outro tipo de organizações, em definir claramente a sua estratégia. Assim, um dos passos iniciais neste tipo de organizações, quando se pretende implementar um BSC é a clarificação da estratégia (Kaplan, 2001a; Kaplan & Campbell, 2001; Weinstein & Bukovinsky, 2009; Kaplan, 2009), no sentido de suportar a posterior implementação do BSC.

Há ainda a ter em conta, de acordo com Speckbacher (2003), que as organizações sem fins lucrativos não têm um objetivo financeiro relativamente simples que possa ser traduzido em várias metas associadas e utilizado como meio de comunicação. Dificilmente se podem comparar subunidades diferentes que produzem bens e serviços diferentes, porque falta um elemento comum de comunicação: enquanto os lucros servem como linguagem comum simples para a comunicação, delegação, e coordenação dentro das empresas com fins lucrativos, as decisões em matéria de não-lucrativas têm de ser tomadas com referência à missão.

Outra das especificidades das entidades do setor, em relação ao BSC, é a da dificuldade com a arquitetura original da ferramenta, que colocou a perspetivas financeira no topo da hierarquia. Alcançar o sucesso financeiro não é o objetivo principal de uma

organização sem fins lucrativos, assim muitas organizações sem fins lucrativos reorganizaram a arquitetura do seu BSC para colocar a perspectiva do cliente no topo da hierarquia (Kaplan, 2001; Níven, 2008; Kaplan 2009).

Esta última característica de aplicação nas entidades não lucrativas também ocorreu no caso presentemente estudado, embora de forma singular e diferente dos outros casos identificados na literatura: a implementação e utilização de um BSC num Teatro centenário que desenvolve a sua atividade no norte de Portugal. O caso estudado revela originalidade, no sentido em que são raras as narrativas de utilização do BSC neste tipo de atividade, quer em termos nacionais, quer em termos internacionais. As evidências encontradas na literatura são escassas.

A questão de investigação prende-se, em termos gerais com a lacuna existente e identificada na literatura, relativamente à escassez de trabalhos de cariz científico sobre a utilização na prática das organizações, do BSC (Lucianetti et al., 2019; Madsen *et al.*, 2019; Hoque, 2014; Northcott & Taulapapa, 2012). Assim procurou-se um caso de implementação e não apenas de proposta de implementação do BSC, no sentido de perceber como pode um BSC ser implementado numa entidade do setor das artes performativas e mais em concreto num Teatro.

Parece-nos importante haver, na literatura científica, casos que descrevam os processos de implementação em diferentes áreas, tentando perceber como foram desenvolvidos e quais foram os resultados obtidos a partir dessa implementação.

Outra das lacunas referenciada na literatura é precisamente a escassez de trabalhos científicos sobre as partes constituintes dos BSC aplicados na prática (Lucianetti et al., 2019). Neste sentido é realizada neste trabalho a análise dos elementos que constituem o BSC implementado no caso estudado. Um dos nossos objetivos é que a literatura de cariz científico também possa assumir-se como referência e como possibilidade de constituir padrões para processos de *benchmarking* relativamente à utilização desta ferramenta de gestão.

O presente trabalho será integrado por mais três pontos, para além desta introdução e da conclusão: uma breve revisão de literatura acerca da utilização, a apresentação do enquadramento teórico e da metodologia e a análise do caso.

1 - Revisão da Literatura

O BSC no setor cultural e mais concretamente a sua aplicação em organizações da área do Teatro é reportado em alguns escassos trabalhos, nomeadamente no *Boston Lyric Opera* (Kaplan & Campbell, 2001; Weinstein & Bukovinsky, 2009),

De acordo com Weinstein & Bukovinsky (2009), no caso da *Boston Lyric Opera*, o processo de implementação foi conduzido pela administração da entidade e deu origem a uma completa revisão da sua Missão, enfatizando a construção de uma comunidade que conhecesse, apreciasse e apoiasse a ópera e desenvolvesse a próxima geração de profissionais, público, apoiantes e voluntários. A administração constituiu ainda um conjunto de grupos de discussão com vários intervenientes internos e externos para desenvolver uma estratégia para suportar a nova declaração de Missão. O resultado foi a definição de um conjunto de três temas estratégicos. Em cada tema foram desenvolvidos objetivos para as quatro perspectivas do BSC. Depois disto foram identificadas as atividades necessárias para alcançar esses objetivos, assim como as medidas que seriam utilizadas para avaliar o desempenho das atividades. O

desenvolvimento do BSC global inicial exigiu aproximadamente um ano. Em seguida, o nível operacional dos vários departamentos começou a formular BSC, em cascata, para as suas próprias áreas, envolvendo todos os funcionários a tempo integral. Os BSCs para os departamentos operacionais exigiram mais três a seis meses.

O BSC produzido obedecia à forma em que a perspectiva de topo era a de Clientes e a de base a Financeira (Kaplan & Campbel, 2001), mantendo-se as perspectivas intermédias pela ordem tradicional. Esta variante de aplicação do BSC é aconselhada para as entidades não lucrativas por diversos autores (Kaplan, 2001; Níven, 2008), embora possa haver outras soluções possíveis, tais como a elevação da Missão para a perspectiva de topo (Kaplan, 2001), ou a elevação da perspectiva clientes, suportada pela de aprendizagem e crescimento e em seguida pela de processos internos e finalmente pela financeira (Kaplan, 2001), ou a manutenção da perspectiva financeira no topo com a introdução de perspectivas ajustadas às organizações (Kaplan, 2001), entre outras.

A administração estava altamente empenhada na implementação do BSC desde o início. O seu entusiasmo contagiou-se aos funcionários que perceberam como o seu desempenho poderia contribuir para a consecução da Missão da organização.

O processo de refinamento e ajustamento do BSC continuou após a implementação inicial, tendo havido uma revisão abrangente do mesmo cerca de quatro anos depois.

O processo de implementação demorou cerca de um ano e meio e a organização considerou que o seu BSC proporcionou quer benefícios táticos, quer estratégicos.

A nível tático, proporcionou um quadro para os funcionários avaliarem quais das suas atividades se enquadram na estratégia global da organização, proporcionando um guia para as suas decisões e ajudando-os a relacionar as suas atividades com as de outras áreas operacionais, com a finalidade de alcançar os objetivos estratégicos globais. O BSC também promoveu a melhoria contínua à medida que os funcionários comparavam os seus resultados com os objetivos estabelecidos para as medidas individuais.

De um ponto de vista estratégico, o BSC ajudou a concentrar as atividades da ópera. Como organização artística, a *Boston Lyric Opera* seria composta por um número de indivíduos criativos, focalizados nas artes e cultura. As novas ideias e propostas aportadas por esses atores eram numerosas e, antes da introdução do BSC, a organização não tinha um mecanismo formal para avaliar e filtrar essas ideias e propostas e para decidir quais deveriam ser escolhidas e, conseqüentemente, alvo de alocação dos seus recursos. Também não existia uma estrutura para medir os resultados de vários projetos, o que veio a ser proporcionado pela implementação do BSC. Os objetivos estratégicos passaram a estar claramente delineados e as propostas e ideias passaram a poder ser avaliadas no contexto do BSC para determinar se se enquadram na estratégia da organização. Passaram a poder ser afetados recursos apenas aos projetos que fossem suscetíveis de contribuir para a direção estratégica desejada.

Outro tipo de resultados que surgiram após a implementação do BSC foram o da alteração do seu modelo de financiamento, o qual se tornou mais ajustado à estratégia, privilegiando a fonte de financiamento relacionada com as contribuições financeiras, em detrimento do valor de venda de bilheteira; assim como o facto de os resultados financeiros passarem a aumentar regularmente.

Em termos nacionais a aplicação do BSC ao setor da cultura e mais concretamente em Teatros, surge apresentada por Santos (2011), apresentando a fase de implementação

inicial de um BSC no Teatro Nacional D. Maria II. Neste caso, tal como referido a tónica não é na utilização, mas sim na implementação do BSC e o modelo proposto segue a tendência da reorganização das perspetivas, relativamente ao modelo clássico de BSC, colocando a perspetiva de Clientes no topo e a Financeira na base.

Tratando-se de um Teatro Nacional, faz parte da Missão do mesmo *assegurar a prestação de um serviço público no domínio da atividade teatral*, devendo contribuir para a preservação e difusão da herança cultural, nomeadamente na área da dramaturgia portuguesa tradicional e contemporânea, para a promoção de novos valores, assim como para o desenvolvimento da cultura teatral.

Esta entidade não tem objetivos de obtenção de lucros, mas sim a prossecução de uma gestão que garanta o equilíbrio entre receitas e despesas.

Os aspetos referidos tinham aderência no Mapa Estratégico do BSC, que apresentava as relações de causa e efeito entre as quatro perspetivas.

Antes do mapa estratégico foram definidos e apresentados os objetivos estratégicos, os quais estavam divididos por duas grandes linhas orientadoras, ou temas estratégicos como são mais vulgarmente designados. Foram definidos seis objetivos na Perspetiva clientes, quatro nos Processos Internos, três na Aprendizagem e Crescimento e três na perspetiva Financeira. Os objetivos foram definidos relacionando os mesmos com o respetivo tema estratégico e com base nas respostas a dar às questões formuladas e relacionadas com cada perspetiva. Estas questões relacionavam-se com a caracterização dos objetivos estratégicos inerentes à concretização da Visão e da Missão da entidade.

Quanto à composição e número de indicadores, o BSC era composto por sessenta e sete indicadores, contando com vinte na perspetiva do Cliente, outros vinte na perspetiva dos Processos Internos, oito na de Aprendizagem e Crescimento e dezanove na Financeira. Estes indicadores abrangiam uma vasta variedade de conceitos, tendo sido definidos com base no princípio da obtenção de indicadores de resultados e de ação em proporções aproximadas e equilibradas. De uma forma geral os indicadores de resultados avaliam a *performance* ou o resultado do objetivo estratégico, e os indicadores de ação contribuem para explicar a forma como esses resultados foram ou devem ser obtidos.

2 - Metodologia e Enquadramento

Apesar dos esforços implementados, o número de trabalhos identificados na área específica da aplicação do BSC à área do Teatro em particular e das artes performativas em geral, foi muito escasso. A estratégia prosseguida foi iniciar a pesquisa sobre esta temática em fontes abrangentes e de acesso aberto, prosseguindo depois para outro tipo de recursos. Assim foram inicialmente feitas pesquisas a partir dos termos “BSC aplicado ao Teatro”; “BSC e artes performativas”; “BSC no setor não lucrativo” e os seus equivalentes em inglês, no motor de busca Google Scholar. Também foi efetuada pesquisa na base de dados dos Repositórios Científicos de Acesso Aberto em Portugal (RCAAP), no sentido de identificar os trabalhos que se debruçaram sobre a implementação e/ou utilização do BSC em Teatros ou outros centros de artes performativas.

A procura por mais um caso de aplicação que pudéssemos explorar passou por contactar um consultor especialista na área do BSC, com quem fomos tendo contacto

ao longo de anos, por termos este interesse em comum e com o qual, regularmente, trocamos ideias acerca de processos de implementação do BSC. Este especialista colocou-nos em contacto com a pessoa encarregada de liderar o processo na organização. Após este momento inicial seguiu-se uma série de entrevistas com este elemento que é parte integrante da organização estudada, sendo um técnico superior na área financeira da entidade. Mais tarde foram efetuadas entrevistas quer a elementos da Administração, quer ao consultor inicialmente referido.

Foi utilizada uma abordagem qualitativa, recorrendo a um estudo de caso que permita começar a explorar as condições de utilização do BSC num setor específico da cultura, utilizando ainda a triangulação de fontes de informação, recorrendo essencialmente a entrevistas, análise de documentos internos da organização e análise de documentos de acesso público disponibilizados pela mesma. Os documentos internos analisados relacionam-se com os conteúdos relativos ao BSC da entidade. Quanto aos documentos de acesso público, foram obtidos no site da empresa, nomeadamente os Relatórios e Contas, assim como recortes de imprensa que pudessem aportar informação relevante sobre a mesma.

A questão da abordagem qualitativa de forma continuada justifica-se se se prosseguir uma ligação estreita entre a investigação e os atores, característica deste tipo de investigação, em vez da investigação realizada de forma distanciada (Parker, 2012; Vaivio, 2008). Isto proporciona permeabilidade e descompactação a partir dos processos organizacionais e análise da interação da contabilidade com estes processos (Parker, 2012). Um estudo de caso exploratório, como o presente, permite a possibilidade de gerar hipóteses sobre as razões de determinadas práticas e soluções, que podem ser posteriormente testadas em estudos de maior escala (Ryan et al., 2002), particularmente sobre um tema onde não foi desenvolvida quase nenhuma investigação, tal como parece acontecer relativamente à utilização da BSC no setor do Teatro e das artes performativas, em geral.

Isto permite avançar para a compreensão e clarificação da aplicação de ferramentas contabilísticas para situações de mudança organizacional (Ahrens et al, 2008; Parker, 2003, 2012), bem como processos de introdução de inovação por extensão.

As entrevistas realizadas, aconteceram durante um período alargado: entre 2016 e 2021 e obedeceram a diferentes estratégias, de acordo com os diferentes momentos e com os diferentes intervenientes. As entrevistas onde foi recolhida a informação mais relevante e aprofundada, foram entrevistas estruturadas, com questões de resposta aberta e também de resposta fechada. As entrevistas iniciais, foram essencialmente entrevistas semiestruturadas.

Um resumo das entrevistas é apresentado no quadro 1, contendo informação quanto ao tipo e à estrutura da entrevista, ao tipo de interlocutor entrevistado, ao seu momento temporal e aos principais aspetos abordados.

Quadro 1 – Esquema das Entrevistas efetuadas

Entrevistado	Data da Entrevista	Duração (minutos)	Tipologia	Principais aspetos abordados
Consultor	28 janeiro 2016	45	Não estruturada	Pesquisa para identificar casos de aplicação do BSC em organizações publicas e/ou privadas.

Responsável pelo BSC	05 julho 2016	20	Não estruturada	Entrevista de enquadramento dos objetivos do trabalho e análise prévia do caso
Responsável pelo BSC	11 julho 2016	50	Semiestruturada	Análise prévia do caso e recolha de materiais relacionados com a implementação
Responsável pelo BSC	29 julho 2016	30	Não estruturada	Esclarecimento de questões abordadas na entrevista anterior
Responsável pelo BSC	15 setembro 2016	180	Estruturada	Aplicação de guião de entrevista estruturado sobre o processo de implementação e utilização do BSC
Responsável pelo BSC	11 novembro 2016	48	Estruturada	Esclarecimento de questões sobre as quais surgiram dúvidas após a entrevista anterior
Consultor	23 novembro de 2016	50	Semiestruturada	Esclarecimento de aspetos relacionados com as entrevistas efetuadas na entidade.
Elemento da Administração	16 fevereiro 2017	90	Semiestruturada	Análise da perspetiva da administração da entidade
Responsável pelo BSC	23 abril 2021	45	Semiestruturada	Análise de resultados pós implementação e situação atual.
Responsável pelo BSC	30 abril 2021	30	Estruturada	Esclarecimento de dúvidas sobre entrevista anterior.

Fonte: elaboração própria.

No total verificaram-se cerca de dez horas de entrevistas, as quais não foram gravadas. Em grande parte deste tempo de entrevista foram efetuadas anotações durante as mesmas e ainda, em alguns casos, os participantes contribuíram diretamente para essas notas. Após a realização das entrevistas, as mesmas foram transcritas e o seu conteúdo analisado, nos momentos imediatamente seguintes. A análise das entrevistas e o cruzamento de informação com os resultados obtidos através de outras fontes foi efetuado essencialmente durante os anos de 2016 e 2017. Após um interregno, o caso voltou a ser alvo de análise em 2020 e em 2021.

3 – O Caso de Estudo

A entidade analisada, um Teatro centenário localizado no norte do país, inicialmente fruto de iniciativa privada, mas que ao longo da década de 80 do século XX começou a ter capitais parcialmente públicos e após os primeiros anos do século XXI a totalidade do seu capital foi adquirida por um município, passando a ser integrado, na sua totalidade, no setor público.

A implementação do BSC surge por iniciativa de um quadro técnico da área administrativa e financeira da entidade, que começou por tentar envolver a Administração da mesma, propondo e explicando a ideia subjacente ao BSC.

Após esta fase inicial, que decorreu com sucesso, ocorreu o contacto e o processo de envolvimento com diversos quadros médios, assim como um consultor externo, da entidade.

Desde o início deste processo a Administração assumiu que o projeto do BSC era essencial para a organização. A entidade tinha, num passado, recente, atravessado uma situação de crise grave e o foco da gestão era conseguir gerir os problemas mais imediatos, sem grande tempo para pensar e planear o aspeto estratégico da sua atividade.

Para implementar o BSC, foram conduzidas entrevistas com todos os elementos acima referenciados, tendo sido analisados alguns objetivos estratégicos relativamente aos quais se assumiu a necessidade de revisão e de alteração. Também a Missão e a Visão foram redefinidas, assim como os Valores subjacentes à atividade da entidade. Todas estas alterações implicaram uma revisão da Estratégia da mesma, o que trouxe algumas dificuldades acrescidas ao projeto, pois havia um trabalho prévio à implementação do BSC que teve de ser desenvolvido.

Todas estas etapas aconteceram durante o ano de 2015, e o produto desta revisão da Estratégia foi já considerado na comunicação, efetuada a todos os colaboradores da entidade, dos objetivos definidos para o ano de 2016. Nesta altura, aquando da comunicação dos objetivos, foi solicitada pela Administração a criação de grupos de trabalho integrados pela totalidade dos funcionários e foi atribuído a cada grupo um objetivo estratégico, no sentido de ser realizada pelos grupos, por um lado uma análise do objetivo atribuído e por outro lado que fossem indicadas ações e propostos indicadores que contribuíssem para a consecução do mesmo.

O processo de implementação do BSC, tornou-se, desta forma, altamente participado e envolveu a totalidade dos recursos humanos da entidade. De acordo com a Administração, procurou-se que, com o conhecimento dos colaboradores, relativamente às funções desempenhadas no dia a dia, procurar alternativas que pudessem aportar melhorias, indo de encontro aos objetivos estratégicos previamente definidos.

Desta forma, parte da implementação do BSC ocorreu durante o ano de 2016. A parte principal das entrevistas realizadas para o presente trabalho decorreu também durante este período, pelo que foi possível ir acompanhando o processo com alguma proximidade.

3.1 – O BSC proposto

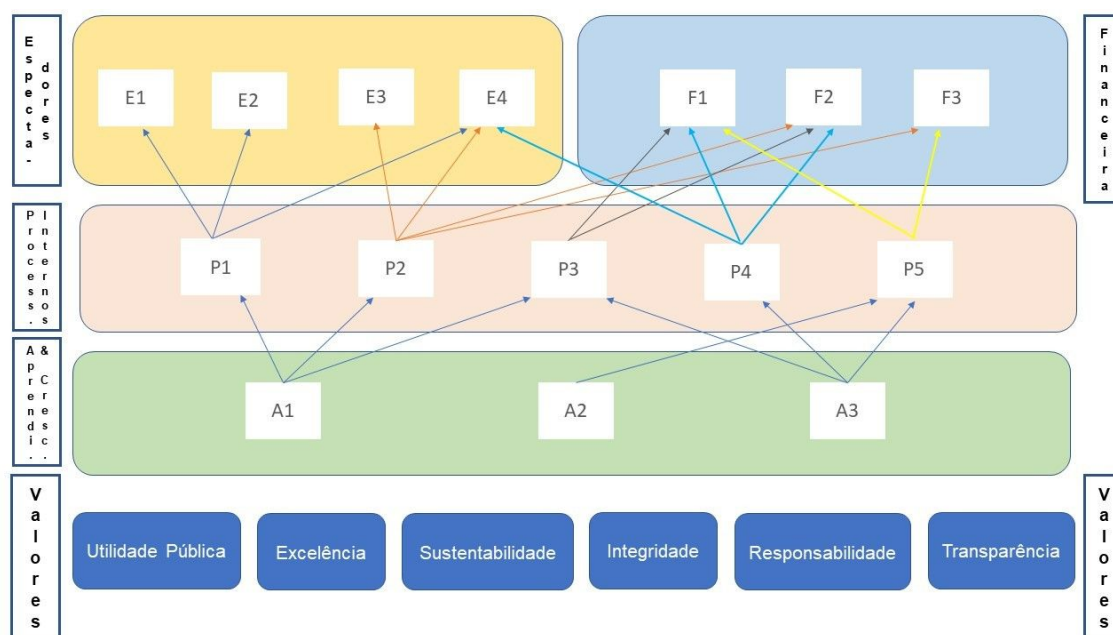
Ainda durante o ano de 2015, foi apresentada a proposta inicial do BSC, após se ter levado a cabo uma formação interna na entidade, ministrada por um consultor especializado na área, definindo-se o ano de 2016 como o período de teste da versão inicial.

A intervenção deste consultor levou a que parte da proposta de base fosse reajustada, nomeadamente no respeitante à definição do mapa estratégico e dos indicadores.

Assim, no final de 2015 surge a proposta do BSC que, após as revisões da Estratégia e dos elementos que a determinam, numa versão que será colocada à prova durante o ano seguinte. O BSC proposto previa um mapa estratégico, com a integração das perspetivas Financeira e de Espectadores, em paralelo, no topo do BSC; a perspetiva de Processos Internos como intermédia e a perspetiva de base, a de Aprendizagem e Crescimento. Na base e abaixo desta última perspetiva estavam representados os

Valores da entidade e assumia-se que deveriam estar subjacentes a todo o processo. Esta proposta é apresentada na figura 1.

Figura 1 – Mapa Estratégico do BSC da Entidade



Fonte: elaboração própria, a partir de documentos internos da entidade

Na perspetiva de Aprendizagem e Crescimento foram definidos três objetivos específicos relacionados com o clima organizacional (A2), a obtenção de competências (A1) e a motivação e envolvimento dos colaboradores (A3); na de Processos Internos foram definidos cinco que se prendiam com a comunicação externa (P5) e interna (P4) na organização, com a otimização de procedimentos internos (P2), com a criação de padrões de excelência artística (P1) e com a angariação de parcerias estratégicas (P3); na perspetiva Financeira os objetivos eram três e prendiam-se com a melhoria da capacidade de produzir receita própria (F1), com a diversificação das fontes de financiamento (P3) e com a otimização da gestão de recursos financeiros (P2); finalmente, na perspetiva do Espectador foram definidos quatro, relacionados com a diversificação e qualificação da oferta cultural (E1), com a fidelização de públicos (E2), com o apoio à produção e criação cultural local e nacional (E3) e ainda com a criação de uma identidade própria e diferenciadora (E4).

Quanto aos indicadores, foram definidos num total de quarenta e um, distribuídos pelas perspetivas do seguinte modo: oito associados aos objetivos da perspetiva de Aprendizagem e Crescimento, treze na de Processos Internos, seis na Financeira e catorze na de Espectadores.

Em relação à motivação da pessoa responsável pela implementação e também da entidade, foram bem traduzidas pela primeira: “O objetivo principal da implementação do BSC, é trazer a estratégia da organização para o dia-a-dia, simplificá-la e dá-la a conhecer a todos os colaboradores. Com este projeto, permitiu-se que os responsáveis da organização pudessem pensar efetivamente no que é importante e em que se devem concentrar. Podemos verificar que alguns “conceitos” estratégicos foram revistos e adaptados à realidade do Teatro, como por exemplo a missão, visão os valores”.

Foram ainda apontados objetivos menos imediatos, ou secundários, tais como “(...) permitir acompanhar a execução da estratégia, analisar atempadamente o resultado dos indicadores, poder tomar decisões com base em resultados documentais”.

3.2 – O processo de Implementação

O processo de implementação propriamente dito, teve início em janeiro de 2016. De acordo com o que era considerado pelos entrevistados, a distinção entre a proposta do BSC e a sua implementação correspondiam a momentos diferentes. Toda a parte de conceção do BSC, apesar de ter sido participada e até de ter dado origem a uma formação interna ministrada por um consultor especializado, não era considerada pelos mesmos como fazendo parte integrante da implementação.

O processo de implementação do BSC foi liderado pela mesma pessoa que o propôs, em estrita colaboração e com acompanhamento da Administração. A equipa que coordenava todos os aspetos de implementação era tripartida: o quadro técnico, a administradora executiva e a diretora de gestão da entidade.

A motivação para a implementação surge a partir da iniciativa de um quadro médio da entidade, no âmbito de um trabalho académico. Este quadro identificou problemas da organização que poderiam ser ultrapassados com o auxílio do BSC. Nas suas palavras “(...) depois de trocar ideias com a administradora executiva, surge a ideia do BSC. Estas empresas estão sujeitas à necessidade de efetuar reportes sucessivos e sequenciais de informação, que, se por um lado desviam as atenções da gestão das questões relacionadas com a estratégia, por outro obrigam a que estas apresentem sistematicamente indicadores de resultados. Assim pareceu-nos que poderíamos trabalhar melhor esta questão. Daí, pensamos que, com o BSC, poderíamos trazer a estratégia para o dia-a-dia da organização, assim como criar mecanismos que nos permitissem responder quase instantaneamente aos imensos reportes que nos são exigidos. Temos casos de indicadores no nosso BSC que coincidem com a informação que temos de prestar ao município, por exemplo.”

Quando questionado sobre o contexto em que tinha tomado conhecimento da temática do BSC, respondeu que o tema não tinha sido na formação de base (licenciatura), mas que contactou com ele nesse âmbito, através de um trabalho do qual teve conhecimento. No entanto foi durante um curso de mestrado que aprofundou o tema. Estas circunstâncias parecem estar em concordância com a forma como, habitualmente, se toma conhecimento da temática em Portugal (Saraiva & Alves, 2013), nomeadamente da importância do meio académico como canal de difusão do conceito, nomeadamente em contexto pós formação-base.

Durante o ano de 2016 a implementação foi realizada sem recurso a aplicações informáticas especializadas para o BSC; essencialmente recorreu-se a uma folha de cálculo *excel*, onde era feito o apuramento dos resultados de alguns indicadores. Nesta altura alguns indicadores ainda se encontravam inativos pela dificuldade e demora do apuramento desses resultados. Os responsáveis das áreas às quais os indicadores diziam respeito, eram os responsáveis pelo apuramento dos dados necessários para o seu cálculo, sendo estes dados posteriormente encaminhados para a pessoa responsável pelo projeto, que era o quadro técnico referido.

Quanto à evolução do sistema, de acordo com um excerto de uma das entrevistas a esse responsável, “(...) estamos ainda no primeiro ano de implementação, pelo que não nos é possível aferir a evolução do sistema. Como tudo está, ainda numa fase inicial, não temos nenhuma aplicação informática para monitorização da ferramenta. Esta é

feita através de uma folha de cálculo comum, onde fazemos o apuramento dos resultados de alguns indicadores”. Esta informação foi também repetida na entrevista ao formador externo especializado em BSC, que referiu que aconselhara nesse sentido “(...) na fase inicial fujo sempre a aconselhar algum *software* específico para implementação ou utilização do BSC: o meu conselho é começar por utilizar uma folha de *excel* (...)”.

Em relação à recolha de informação para a fase de implementação, foi referido pelos responsáveis que as principais obras consultadas tinham sido de cariz técnico, apontado dois autores e respetivas obras publicadas como referencial: Pinto (2007), e Caldeira (2010a; 2010b). Neste caso confirma-se a tendência para consultar e seguir literatura de cariz técnico na implementação do BSC (Madsen, 2014; Saraiva, 2011), e de forma mais concreta, também em Portugal (Saraiva & Alves, 2015). Uma das razões pelas quais isto acontece será, talvez, a escassez de estudos de caso de implementação na literatura de cariz científico.

Quanto aos objetivos do BSC, durante o processo de implementação, os mesmos foram-se mantendo ao longo do tempo. No entanto a equipa de coordenação do projeto verificou que poderia tirar maiores proveitos face ao que inicialmente se estava a prever. Isto porque inicialmente o objetivo era o de simplificar e justificar alguns reportes feitos com elaboração e cálculo de alguns indicadores de resultado. No entanto, com o evoluir da implementação, constataram que para além disso, o BSC seria um ótimo meio de comunicação interno da estratégia, alinhando as pessoas internamente, com a estratégia da organização.

Quanto às maiores dificuldades relativamente à implementação, foi considerado que a disponibilidade de tempo para levar a cabo as tarefas inerentes foi a situação mais complicada. Por outro lado, no caso presente o facto de a gestão de topo estar muito alinhada com a intenção de implementar e colocar em funcionamento o BSC, a responsável pelo projeto considera que isso facilitou em muito o sucesso da implementação.

Quanto à eventual resistência de algum grupo ou setor da organização relativamente à implementação da ferramenta, os responsáveis referiram não ter perceção dessa situação. Referiram, no entanto, que houve um “(...) momento marcante na organização relativamente à forma como se encarava o BSC: houve um antes e um depois, a partir do momento em que funcionou a formação interna sobre o BSC (...)”. Neste âmbito foi referido que após a formação as pessoas da entidade passaram a estar muito empenhadas na implementação, até porque a formação foi direcionada para o caso específico da entidade.

Outro aspeto referenciado foi que a implementação do BSC permitiu criar debate entre os responsáveis das diferentes unidades orgânicas, sobre o funcionamento da empresa e repensar o posicionamento desta perante a definição da estratégia pretendida pela administração. Foram discutidos alguns procedimentos internos que não estavam a ser bem conseguidos, tendo identificado algumas melhorias a implementar. Isto culminou com a identificação da necessidade de criar mecanismos novos que permitissem criar valor em algumas áreas fundamentais para a sustentabilidade da empresa.

Esta fase foi importante para a gestão da organização, pois o facto de dedicar algum tempo para repensar a estratégia foi muito relevante, mesmo porque a empresa estava numa situação financeira difícil.

A equipa responsável pela implementação acredita que o potencial do BSC ao nível do alinhamento entre o sistema de desempenho da organização e a comunicação da estratégia quer a nível interno (com os todos os colaboradores), quer externo (comunicação de resultados perante os parceiros e cidadãos), poderá potenciar outros resultados positivos.

Em termos de curto prazo, os resultados conseguidos pela entidade foram positivos, mesmo em termos financeiros e a menção ao BSC no seu relatório e contas relativo aos anos de 2016 e 2017 referem a ferramenta como tendo potencial para melhorar o desempenho efetivo da entidade.

Conclusões

O caso analisado permite-nos concluir que o facto apontado na literatura (Kaplan, 2001), relativamente às entidades do setor não lucrativo indicarem dificuldades extra, quando comparadas a outro tipo de organizações, em definir claramente a sua estratégia também aqui se verificou.

Tal como noutras situações que envolveram entidades deste setor, um dos passos iniciais, quando se pretende implementar um BSC é a clarificação da estratégia (Kaplan, 2001a; Kaplan & Campbell, 2001; Weinstein & Bukovinsky, 2009; Kaplan, 2009), no sentido de suportar a posterior implementação do BSC. No caso desta empresa do setor do Teatro a clarificação da estratégia implicou que a montante se tenham revisto com alguma profundidade a Missão, a Visão e os Valores da entidade.

Aliás, esta questão da revisão da estratégia foi mencionada pela equipa responsável pelo projeto como extremamente importante para a entidade, apesar de ter contribuído para o atraso do processo de implementação do BSC. Na perspetiva da entidade, isto permitiu que a partir desta fase a estratégia passasse a ser integrada no dia-a-dia, simplificando-a e dando-a a conhecer a todos os colaboradores, guiando a sua atividade.

Pensamos desta forma ter contribuído para o esclarecimento das condições da aplicação do BSC neste tipo de entidade, em que a análise da estratégia e das suas fundações deve ser sempre o ponto de partida e em especial nas entidades do setor não lucrativo.

Outra das características normalmente apontadas neste setor é a da adaptação da arquitetura do BSC à realidade do mesmo. Neste caso foi implementado um BSC que seguiu algumas das orientações de Kaplan (2001) e as de Níven (2008), ao encontrar uma solução em que a perspetiva Financeira e a de Espectadores estavam em paralelo. Noutros casos analisados, a perspetiva Financeira, teria sido colocada numa posição de menor importância relativamente á de Clientes ou Utilizadores. Talvez a forte crise financeira e de gestão que a entidade estava a atravessar nos anos anteriores à implementação do BSC tivesse levado a que a perspetiva Financeira ficasse a par da perspetiva Espectadores. Esta é uma das limitações desta investigação e que tencionamos ultrapassar de futuro.

Tradicionalmente a perspetiva Financeira parece ser pouco valorizada neste tipo de entidades, tal como ficou patente nos casos identificados na revisão de literatura. No entanto, o facto de uma entidade deste tipo estar numa posição de graves dificuldades na área financeira, as leva a valorizar devidamente também essa perspetiva.

Outra característica singular no caso analisado é a integração dos Valores da entidade como uma perspectiva *extra* (ou inovadora), no seu BSC, constituindo a base que influencia, por sua vez, a perspectiva de aprendizagem e crescimento.

Este é um outro aspeto que deverá ser mais aprofundado e até considerada a sua eventual constituição como *benchmark* para outras entidades do mesmo setor específico.

Desta forma, consideramos que o presente trabalho contribui para a melhoria do conhecimento acerca das partes constituintes de um BSC numa área específica de atividade, indo de encontro ao *gap* identificado por Lucianetti *et al.*, (2019).

Consideramos ainda ter contribuído para a diminuição da escassez de casos de implementação do BSC na literatura, referenciada por diversos autores (Lucianetti *et al.*, 2019; Madsen *et al.*, 2019; Hoque, 2014; Northcott & Taulapapa, 2012), pois o caso aqui analisado descreve o processo de implementação, as suas principais etapas e resultados desta ferramenta de gestão numa entidade de um setor muito pouco explorado.

Tal como foi mencionado noutra parte do trabalho, é usual as entidades que pretendem implementar um BSC terem de recorrer apenas a obras de cariz técnico que descrevem *como se deve fazer*, não explicando *como se fez* noutras organizações. Parece-nos que a literatura de cariz científico deveria debruçar-se sobre estas questões, no sentido de identificar quais são na prática e nos casos efetivos de implementação, as dificuldades, as formas de as ultrapassar, os resultados obtidos e quais os fatores que potenciam o sucesso ou o insucesso e as vantagens e desvantagens da implementação e utilização desta ferramenta de gestão.

A possibilidade de haver tratamento e análise científica de todas estas questões poderá auxiliar outras entidades de setores mais ou menos tradicionais no seu próprio processo de implementação e de utilização destas ferramentas, contribuindo assim para uma maior ligação entre a literatura académica e atividade das organizações.

Referências Bibliográficas:

Ahrens, T., Becker, A., Burns, J., Chapman, C.S., Granlund, M. and Habersam, M. (2008). The future of interpretive accounting research: a polyphonic debate. *Critical Perspectives on Accounting*, 19(6), pp.840–66.

Caldeira, J. (2010a). *Dashboards - comunicar eficazmente a informação de gestão*. Coimbra: Edições Almedina, SA.

Caldeira, J. (2010b). *Implementação do Balanced Scorecard no Estado - Gerir a Performance Estratégica para a Criação de Valor Público*. Coimbra: Edições Almedina, SA.

Forbes, D. P. (1998). Measuring the Unmeasurable: Empirical Studies of Nonprofit Organization Effectiveness from 1977 to 1997. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 27 (2), 183–202.

Hoque, Z. (2014). 20 years of studies on the Balanced Scorecard: Trends, accomplishments, gaps and opportunities for future research. *The British Accounting Review*, 46(1), 33-59.

Kaplan, R.S. (2001a). Strategic Performance Measurement and Management in Nonprofit Organizations. *NONPROFIT MANAGEMENT & LEADERSHIP*, 11 (3), 353-370.

Kaplan, R. S. (2009). Conceptual Foundations of the Balanced Scorecard. In Christopher S. Chapman, Anthony G. Hopwood, Michael D. Shields (Editors), *Handbooks of Management Accounting Research*, Elsevier, Volume 3, 1253-1269. [https://doi.org/10.1016/S1751-3243\(07\)03003-9](https://doi.org/10.1016/S1751-3243(07)03003-9).

Kaplan, R. S. & Campbell, D. (2001). *Boston Lyric Opera*. Case Study: Harvard Business School. July, 11.

Lucianetti, L., Battista, V. & Koufteros, X. (2019). Comprehensive performance measurement systems design and organizational effectiveness. *International Journal of Operations and Production Management*, 39(2), 326-356. <https://doi.org/10.1108/IJOPM-07-2017-0412>.

Madsen, D. Ø. (2014). How do managers encounter fashionable management concepts? A study of balanced scorecard adopters in Scandinavia. *International Journal of Management Concepts and Philosophy*, 8, 249–267.

Madsen, D. Ø., Azizi, B., Rushiti, A. & Stenheim, T. (2019). The Diffusion and Implementation of the Balanced Scorecard in the Norwegian Municipality Sector: A Descriptive Analysis. *Social Sciences*, 8, 152, 1-31; doi:10.3390/socsci8050152.

Níven, P. R. (2008). *Balanced scorecard step-by-step for government and nonprofit agencies*. 2nd edition, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey.

Northcott, D. & Taulapapa, T. M. (2012). Using the balanced scorecard to manage performance in public sector organizations: Issues and challenges. *International Journal of Public Sector Management*, Vol. 25, No. 3, pp.166 – 191.

Parker, L. D. (2012). Qualitative management accounting research: Assessing deliverables and relevance. *Critical Perspectives on Accounting*, 23, pp.54–70.

Parker, L. D. (2003). Qualitative research in accounting and management: the emerging agenda. *Journal of Accounting and Finance*, 2, pp.15–30.

Pinto, F. (2007). *Balanced Scorecard - Alinhar Mudança, Estratégia e Performance nos Serviços Públicos*. Lisboa: Edições Sílabo, Lda.

Ryan, B., Scapens, R. W. and Theobald, M. (2002). *Research Method and Methodology in Finance and Accounting*. Second Edition, TJ Digital, Padstow, UK.

Santos, E. M. T. (2011). *BALANCED SCORECARD PARA O SECTOR DA CULTURA: APLICAÇÃO PRÁTICA NUM TEATRO NACIONAL*. Dissertação de Mestrado: Trabalho/Projecto do Mestrado em Contabilidade, Fiscalidade e Finanças Empresariais, Universidade Técnica de Lisboa, Instituto Superior de Economia E Gestão. Disponível em: <https://www.repository.utl.pt/bitstream/10400.5/3430/1/Tese%20BSC%20TNDMII%20ES.pdf> (consultado em 03 de maio de 2021).

Saraiva, H. I. B. (2011). The Balanced Scorecard: The evolution of the concept and its effects on change in organizational management. *EBS Review*, 28, 53-66. ISSN 1406-026

Saraiva, H. & Alves, M. (2013). BALANCED SCORECARD EM PORTUGAL: SUA DIFUSÃO, EVOLUÇÃO E CONSEQUÊNCIAS DA SUA UTILIZAÇÃO. *Revista del Instituto Internacional de Costos*, ISSN 1646-6896, 11, 6-20.

Saraiva, H. & Alves, M. (2015). The use of the Balanced Scorecard in Portugal: Evolution and effects on management changes in Portuguese large companies. *Tékhnē – Review of Applied Management Studies*, 13 (2), 82-94. <https://doi.org/10.1016/j.tekhne.2016.04.001>

Speckbacher, G. (2003). The Economics of Performance Management in Nonprofit Organizations. *NONPROFIT MANAGEMENT & LEADERSHIP*, 13 (3), 267-281.

Vaivio, J. (2008). Qualitative management accounting research: rationale, pitfalls and potential. *Qualitative Research in Accounting and Management*, 5(1), pp.64–86.

Weinstein, L. & Bukovinsky, David (2009). Use of the Balanced Scorecard and Performance Metrics to Achieve Operational and Strategic Alignment in Arts and Culture Not-for-Profits. *International Journal of Arts Management*, 11 (2), 42-55.