

**UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

ANDRESSA ALVES PEREIRA

**AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO POR MEIO DO *BALANCED*
SCORECARD: ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA DA ÁREA
DA SAÚDE**

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

**PATO BRANCO
2020**

ANDRESSA ALVES PEREIRA

**AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO POR MEIO DO *BALANCED*
SCORECARD: ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA DA ÁREA
DA SAÚDE**

**Evaluation through the Balanced Scorecard: Case Study in a Healthcare
Company**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
como requisito para obtenção do título de
Bacharel em Ciências Contábeis da
Universidade Tecnológica Federal do Paraná.

Orientador: Prof. Dr. Sandro César Bortoluzzi.

PATO BRANCO

2020



[4.0 Internacional](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/)

Esta licença permite download e compartilhamento do trabalho desde que sejam atribuídos créditos ao(s) autor(es), sem a possibilidade de alterá-lo ou utilizá-lo para fins comerciais.

Conteúdos elaborados por terceiros, citados e referenciados nesta obra não são cobertos pela licença.



TERMO DE APROVAÇÃO

AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO POR MEIO DO *BALANCED SCORECARD*: ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA DA ÁREA DA SAÚDE

por

ANDRESSA ALVES PEREIRA

Este(a) Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) foi apresentado(a) em 11 de novembro de 2020 como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis. O(a) candidato(a) foi arguido pela Banca Examinadora composta pelos professores abaixo assinados. Após deliberação, a Banca Examinadora considerou o trabalho aprovado.

Prof. Dr. Sandro César Bortoluzzi
Prof.(a) Orientador(a)

Prof. Dr. Luiz Fernande Casagrande
Membro titular

Prof. Dra. Sandra Mara lesbik Valmorbida
Membro titular

- O Termo de Aprovação assinado encontra-se na Coordenação do Curso -

Pai e mãe, meus exemplos de vida,
dedico este trabalho para vocês!

AGRADECIMENTOS

Gratidão à Deus pelo dom da vida e por todas as bênçãos que me foram proporcionadas, bem como à Nossa Senhora Aparecida pelo amparo diário que não me permite desistir!

Aos meus pais, Adelaide e Marcelo, sou eternamente grata por todo amor, apoio e ensinamentos que me ofertaram, aliás, palavras não são suficientes para expressar o que sinto por ambos. Levo vocês em meu pensamento e coração, desde o acordar, até o momento de dormir, pois sempre busco seguir seus exemplos e o que sou hoje, devo principalmente à vocês! Como é grande e incondicional o meu amor por vocês!

Ao meu noivo, Renan, agradeço pela compreensão, incentivo, cuidado, apoio e amor dedicado. A cada dia você me ensina a ser uma pessoa melhor. Amo você e a família que formamos!

À Sandra, melhor líder que eu poderia ter, agradeço por todas as oportunidades que me foram concedidas e por auxiliar, diariamente, no meu desenvolvimento profissional e pessoal. É uma honra trabalhar com uma pessoa como você! Também sou grata pela compreensão, apoio e orientação disponibilizada para elaboração do presente trabalho.

Aos colegas de turma Andrei, Eduardo e Rodrigo, agradeço por todo apoio prestado durante o período da faculdade. Ser amiga de vocês é muito importante para mim!

Aos professores do departamento de Ciências Contábeis agradeço por todos os ensinamentos e experiências transmitidos. Sou grata, em especial, ao Prof. Dr. Sandro César Bortoluzzi, por compartilhar sua sabedoria e orientar o desenvolvimento deste trabalho.

A todos que contribuíram direta ou indiretamente durante minha trajetória, meu muito obrigada!

*“A grandeza não consiste em receber
honras, mas em merecê-las.”*

Aristóteles

RESUMO

PEREIRA, Andressa Alves. **Avaliação de Desempenho por Meio do *Balanced Scorecard***: Estudo de Caso em uma Empresa da Área da Saúde. 2020. 88f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) - Universidade Tecnológica Federal do Paraná. Pato Branco, 2020.

No atual contexto empresarial, caracterizado pela competitividade, bem como por evoluções tecnológicas e sociais, a adoção de um controle gerencial pode auxiliar gestores nos processos de tomada de decisão por meio da avaliação de desempenho. Por conseguinte, torna-se necessário o aprimoramento de processos internos e o estabelecimento de estratégias visando a sustentabilidade da organização à longo prazo. Neste sentido, o *Balanced Scorecard* se revela como um instrumento que integra objetivos e indicadores de desempenho alinhando o pensamento estratégico aos resultados operacionais, mediante perspectivas financeiras e não financeiras. Diante do exposto, o presente trabalho tem por objetivo aplicar um modelo de avaliação de desempenho baseado no *Balanced Scorecard* desenvolvido para uma empresa prestadora de serviços da área da saúde. O enquadramento metodológico utilizado para desenvolver este estudo de caso classifica-se como descritivo, qualitativo e documental. A coleta de dados inclui o levantamento de dados primários e secundários, além da realização de entrevistas semiestruturadas com a responsável pela unidade antes e após a implementação do BSC. Por meio de entrevistas com a gestora da empresa, foi possível compreender os processos de uma clínica de diagnóstico por imagem e elaborar um planejamento estratégico com respectivos objetivos, indicadores de desempenho, metas e iniciativas. Com o posterior estabelecimento do BSC e comunicação à equipe, foram evidenciados os resultados obtidos na empresa no período de agosto e setembro de 2020, de acordo com as quatro perspectivas do BSC, comparando os mesmos com as metas definidas para alcance. Além disso, foi verificado que a implementação desse sistema gerencial possibilita a integração e controle das informações da empresa, o monitoramento de seu desempenho, a tradução da estratégia e o planejamento de ações visando seu desenvolvimento futuro. Dentre as dificuldades citadas pela gestora para execução deste processo destacam-se a resistência de uma pequena parte da equipe e a necessidade de compreensão e efetiva adoção dos indicadores de acompanhamento do BSC. Por fim, foi realizado um comparativo entre o presente trabalho com outros estudos correlatos, o que evidencia a importância e contribuições do BSC para as organizações.

Palavras-chave: Avaliação de Desempenho. *Balanced Scorecard*. Planejamento Estratégico. Indicadores de desempenho. Contabilidade Gerencial.

ABSTRACT

PEREIRA, Andressa Alves. **Performance Evaluation through the Balanced Scorecard**: Case Study in a Healthcare Company. 2020. 88p. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) - Federal Technological University - Paraná. Pato Branco, 2020.

In the current business context, characterized by competitiveness, as well as technological and social developments, the use of management control can assist managers in decision-making processes through performance evaluation. Therefore, it is necessary to improve internal processes and establish strategies aimed at the long-term sustainability of the organization. In this sense, the Balanced Scorecard is revealed as an instrument that integrates objectives and performance indicators, aligning strategic thinking with operational results, through financial and non-financial perspectives. In view of the above, this study aims to apply a performance evaluation model based on the Balanced Scorecard developed for a company that provides healthcare services. The methodological framework used to develop this case study is classified as descriptive, qualitative and documentary. Data collection includes the collection of primary and secondary data, as well as to conducting semi-structured interviews with the person responsible for the unit before and after the implementation of the BSC. Through interviews with the company's manager, it was possible to understand the processes of a diagnostic imaging clinic and elaborate a strategic plan with their objectives, performance indicators, goals and initiatives. With the subsequent establishment of the BSC and communication to the team, the results obtained in the company in the period of August and September 2020 were evidenced, according to the four perspectives of the BSC, comparing them with the goals defined to reach. In addition, it was verified that the implementation of this management system enables the integration and control of the company's information, the monitoring of its performance, the translation of the strategy and the planning of actions aiming at its future development. Among the difficulties cited by the management for the implementation of this process include the resistance of a small part of the team and the need for understanding and effective adoption of indicators and monitoring of the BSC. Finally, a comparison was made between the present work and other related studies, which shows the importance and contributions of the BSC to organizations.

Keywords: Performance Evaluation. Balanced Scorecard. Strategic planning. Performance indicators. Management accounting.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Fases do planejamento estratégico	22
Figura 2 - Procedimentos para coleta e análise de dados	38
Figura 3 - Perspectivas e medidas de desempenho do <i>Balanced Scorecard</i>	42
Figura 4 - Organograma geral da empresa	46
Figura 5 - Análise SWOT da empresa.....	51
Figura 6 - Planejamento Estratégico da Empresa	52
Figura 7 - Mapa estratégico da empresa.....	64

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Principais modelos de avaliação de desempenho.....	24
Quadro 2 - Estudos anteriores relacionados à aplicação do <i>Balanced Scorecard</i> em empresas da área da saúde.....	31
Quadro 3 - Roteiro para entrevista com a gestão antes da implementação do <i>Balanced Scorecard</i>	39
Quadro 4 - Etapas de implementação do <i>Balanced Scorecard</i>	41
Quadro 5 - Roteiro para entrevista com a gestão após implementação do <i>Balanced Scorecard</i>	43
Quadro 6 - Objetivos estratégicos da empresa	53
Quadro 7 – Indicadores de desempenho da empresa	55
Quadro 8 – Planejamento de metas e iniciativas da empresa.....	58

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Resultados obtidos na perspectiva financeira	66
Tabela 2 – Resultados obtidos na perspectiva do cliente	67
Tabela 3 – Resultados obtidos na perspectiva de processos internos	68
Tabela 4 – Resultados obtidos na perspectiva de aprendizado e crescimento	69

LISTA DE SIGLAS

BSC	Balanced Scorecard
CLT	Consolidação das Leis do Trabalho
MAMO	Mamografia
RIS	Sistema de Informação de Radiologia
RM	Ressonância Magnética
RX	Raio-X
SWOT	<i>Strengths, weaknesses, opportunities and threats</i>
TC	Tomografia Computadorizada
TI	Tecnologia da Informação
US	Ultrassonografia

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	14
1.1 OBJETIVOS	16
1.1.1 OBJETIVO GERAL.....	16
1.1.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS	16
1.2 JUSTIFICATIVA	17
1.3 DELIMITAÇÕES.....	18
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	19
2.1 CONTABILIDADE GERENCIAL.....	19
2.2 PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO	21
2.3 AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO.....	23
2.4 <i>BALANCED SCORECARD</i>	26
2.4.1 Perspectiva Financeira	28
2.4.2 Perspectiva do Cliente.....	29
2.4.3 Perspectiva de Processos Internos	30
2.4.4 Perspectiva de Aprendizado e Crescimento.....	30
2.5 ESTUDOS ANTERIORES.....	31
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS DA PESQUISA	35
3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO.....	35
3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DOS DADOS	37
4 RESULTADOS E DISCUSSÕES	45
4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA.....	45
4.2 ENTREVISTA PRÉVIA.....	46
4.3 CONSTRUÇÃO DO <i>BALANCED SCORECARD</i>	49
4.3.1 Processo de elaboração	49
4.3.2 Planejamento Estratégico.....	50
4.3.3 Objetivos Estratégicos.....	53
4.3.4 Indicadores de Desempenho.....	55
4.3.5 Planejamento de metas e iniciativas	56
4.3.6 Consolidação do mapa estratégico	63
4.3.7 Implementação e comunicação à equipe	65
4.4 RESULTADOS OBTIDOS	66
4.5 ENTREVISTA APÓS A IMPLEMENTAÇÃO DO <i>BALANCED SCORECARD</i>	69
4.6 COMPARATIVO COM ESTUDOS CORRELATOS	72
5. CONCLUSÃO	75
REFERÊNCIAS	77
APÊNDICES	85
APÊNDICE A - ROTEIRO DE ENTREVISTA SEMIESTRUTURADA COM A GESTÃO	85

APÊNDICE B - ROTEIRO DE ENTREVISTA COM A GESTÃO APÓS A IMPLEMENTAÇÃO DO BALANCED SCORECARD.....	87
--	----

1 INTRODUÇÃO

O atual cenário corporativo é o resultado das diversas mudanças que ocorreram nos últimos anos, as quais impactam na atuação das empresas que precisam ser flexíveis em um mercado caracterizado pela competitividade (SANTIAGO JÚNIOR, 2004). Cabe considerar que os impactos socioeconômicos e culturais se propagam com a evolução tecnológica e tornam-se visíveis na rotina de cada indivíduo, em face do processo de globalização da sociedade contemporânea (HÉKIS, 2004).

Para melhor compreensão das variáveis abrangidas no contexto empresarial, bem como de diferenciais competitivos a serem desenvolvidos, é necessária uma interpretação detalhada para a gestão, por meio de ferramentas e processos de avaliação de desempenho (MARTINS *et al.*, 2013). Assim sendo, a tomada de decisão por parte dos gestores requer uma sistemática capaz de prover informações úteis e fidedignas baseadas no levantamento de dados relacionados ao problema, possibilitando o estabelecimento de soluções (GUIMARÃES; ÉVORA, 2004). Neste sentido, a contabilidade gerencial apresenta-se como um ramo da contabilidade que se encontra em crescimento, pois além do registro e análise dos eventos internos, está estendendo sua preocupação também aos consumidores, fornecedores, concorrentes e todo o ambiente externo (CHAVES, 2008).

Em termos práticos, a avaliação de desempenho organizacional tem se caracterizado como uma ferramenta de suporte aos gestores, integrando cada vez mais elementos em seu contexto e auxiliando na deliberação de ações (GAMBA JR *et al.*, 2012). Para tanto, observa-se a necessidade de definir com clareza os princípios, objetivos e metas do sistema que se deseja avaliar, os quais irão fundamentar escolhas na busca pela maior eficiência dos processos (VIACAVA *et al.*, 2004).

Dentre as ferramentas existentes para avaliação de desempenho, o *Balanced Scorecard* destaca-se por propiciar o equilíbrio entre objetivos de curto e longo prazo, entre indicadores e ocorrências, entre medidas financeiras e não-financeiras e entre as perspectivas interna e externa, possibilitando uma visão abrangente da organização (KAPLAN; NORTON, 1997).

De acordo com seus idealizadores, o BSC deve ser utilizado para fins de comunicação, informação e aprendizado, sendo concebido por quatro perspectivas, a saber: (i) financeira, relacionando as consequências econômicas e a execução da estratégia à melhoria dos resultados financeiros; (ii) cliente, identificando os segmentos de mercado e o oferecimento de propostas de valor, pautadas em fatores críticos de sucesso atual e futuro; (iii) processos internos, verificando os processos de maior impacto para satisfazer às expectativas de clientes e acionistas; e, (v) aprendizado e crescimento, os quais provêm de pessoas, sistemas e procedimentos organizacionais, visando o alcance de melhorias a longo prazo (KAPLAN; NORTON, 1997).

Desta forma, o mesmo pode auxiliar os gestores na implantação e na avaliação de seu planejamento estratégico (NASCIMENTO; REGINATO, 2013). Ao utilizar uma composição de medidas e requisitos relacionados à estratégia, o *Balanced Scorecard* proporciona uma relação entre as operações da empresa e a eficácia da gestão, alinhando o pensamento estratégico ao desempenho operacional (FREZATTI; RELVAS; JUNQUEIRA, 2007).

Contudo, algumas precauções devem ser tomadas antes, durante e após a implementação do referido sistema para evitar falhas estruturais e organizacionais decorrentes deste processo. Para tanto, este deve ser planejado e desenvolvido de acordo com a realidade da organização, considerando as medidas a serem avaliadas, sua forma de utilização e envolvimento da equipe, em especial da administração responsável, posto que o *scorecard* deve ser considerado como parte integrante dos processos gerenciais da empresa (KAPLAN; NORTON, 1997).

Dentre as dificuldades enfrentadas neste contexto e evidenciadas na literatura existente destacam-se as relacionadas ao entendimento e gerenciamento da estratégia e da visão da organização; a falta de compreensão dos gestores e demais funcionários acerca da formulação, compreensão e utilização dos indicadores de desempenho; a ausência de comprometimento da equipe para alcance dos resultados; e a necessidade de investimentos financeiros para implantação do sistema e capacitação dos envolvidos (WANDERLEY, 2016; CARVALHO; DIAS; PROCHNIK, 2005; SILVA, 2012; FONTES, 2003).

Entretanto, por meio da implementação do *Balanced Scorecard* as empresas podem obter resultados positivos para sua operação e administração.

Para Costa (2008), a implantação do *Balanced Scorecard* ocasiona uma mudança cultural na organização, mostrando-se como um instrumento essencial de auxílio aos gestores situados em um ambiente competitivo e continuamente variável. Além disso, contribui para a definição do foco da companhia, aprimorando a comunicação, instituindo objetivos organizacionais, promovendo *feedback* sobre a estratégia e encorajando os colaboradores a participar ativamente deste processo (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2011).

Considerando tal contexto, a questão de pesquisa que norteia o estudo proposto é: como uma prestadora de serviços da área de saúde pode desenvolver e utilizar uma metodologia de avaliação de desempenho baseada no *Balanced Scorecard*?

1.1 OBJETIVOS

Para responder à problemática do presente trabalho foram definidos os objetivos a serem alcançados, sendo desmembrados em um objetivo geral e três específicos.

1.1.1 Objetivo Geral

Aplicar um modelo de avaliação de desempenho baseado no *Balanced Scorecard* desenvolvido para uma empresa prestadora de serviços da área da saúde.

1.1.2 Objetivos Específicos

Tendo em vista o alcance do objetivo geral, propõem-se os seguintes objetivos específicos:

- Realizar diagnóstico organizacional, a partir da percepção da gestão, sobre a forma de administração adotada atualmente;

- Desenvolver o planejamento estratégico e seus indicadores de desempenho com base no *Balanced Scorecard*;
- Validar com o gestor a implementação do sistema, buscando avaliar a contribuição do mesmo para o desempenho organizacional.

1.2 JUSTIFICATIVA

O presente estudo justifica-se por sua contribuição prática à organização estudada na medida em que disponibiliza o conhecimento e apropriação dos benefícios do *Balanced Scorecard*. Por meio deste, será possível desenvolver o planejamento estratégico da empresa, com respectivos objetivos e metas, envolvendo as quatro perspectivas do BSC (financeira, clientes, processos internos e aprendizado e crescimento).

Ao observar as dimensões do *Balanced Scorecard* que embasam o monitoramento da estratégia, verificam-se contribuições a todos os envolvidos no processo, quer sejam clientes, colaboradores, acionistas ou gestores. As informações geradas pelo trabalho serão úteis, em especial, para os gestores, os quais poderão avaliar os resultados obtidos, integrar conceitos da prática gerencial e ter maior embasamento para tomada de decisões.

Com isto, é viável desencadear uma ferramenta para avaliação de seu desempenho, alinhando procedimentos e solucionando problemas de forma eficiente, tendo em vista a melhoria contínua do desempenho da organização. Desta forma, será possível demonstrar a importância da construção e utilização do *Balanced Scorecard* para a qualidade dos processos de gestão de uma empresa.

Além da contribuição prática, o presente estudo justifica-se por sua relevância para fins acadêmicos e científicos em termos teóricos por abordar a construção e aplicação do *Balanced Scorecard* em uma empresa prestadora de serviços da área da saúde. Neste sentido, a pesquisa possibilita uma análise dos resultados obtidos com o BSC em uma perspectiva histórica por meio do comparativo da percepção da gestão antes e após tal implementação, identificando benefícios, dificuldades, mudanças e experiências vivenciadas durante o processo, uma vez que na literatura analisada não foram encontrados estudos que exploraram estes objetivos especificamente (TRENTIN; TROJAN, 2014; SANTOS, 2013;

GASPAR, 2009; ENGELKE, 2008; CERETTA E QUADROS, 2003; TELES, 2002). Além disso, trabalhos precedentes identificaram dificuldades na adoção do BSC. Dentre as principais têm-se: dificuldade de decisão sobre o que deve ser medido, dificuldade sobre como estruturar os mapas estratégicos e como minimizar a desmotivação; sentimento de ameaça por parte dos participantes e, por contrapartida, incentivo à ampla participação na implementação do modelo.

Para a comunidade acadêmica e demais interessados, o estudo auxiliará na compreensão do tema e no desenvolvimento de estudos e aplicações posteriores correlatas. Outrossim, pretende contribuir com a literatura já existente na medida em que enseja a comparação com demais estudos pautados sobre a mesma temática e cria novos contributos para o tema abordado, por contextualizar a análise antes e após a implementação do modelo BSC em uma empresa da área da saúde.

Ademais, colabora para a articulação entre ensino, pesquisa e extensão, por meio da vinculação entre teoria e prática. Em vista da aplicação do conhecimento em um ambiente distinto, é possível, ainda, contribuir para a formação crítica de profissionais e para a flexibilização da estrutura do curso universitário.

1.3 DELIMITAÇÕES

O estudo para o desenvolvimento e aplicação de um sistema de avaliação de desempenho por meio do *Balanced Scorecard* será aplicado em uma clínica de diagnóstico por imagem localizada na região sudoeste do Paraná.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

A presente seção busca analisar aspectos conceituais e históricos para melhor compreensão dos seguintes temas: (i) contabilidade gerencial; (ii) planejamento estratégico; (iii) avaliação de desempenho; (iv) *Balanced Scorecard*; e, (v) estudos anteriores.

2.1 CONTABILIDADE GERENCIAL

Segundo Crepaldi (2019, p. 4), “o grande objetivo da contabilidade é planejar e colocar em prática um sistema de informação para uma organização, com ou sem fins lucrativos”. Mediante este processo, esta ciência almeja oferecer informações aos usuários internos e externos à entidade, acerca da composição e variação patrimonial, bem como o resultado econômico gerado.

Junto com o desenvolvimento da sociedade, houve também o desenvolvimento da contabilidade, conforme afirma Mauss *et al.* (2010). Com isso, a contabilidade procurou adaptar-se às exigências do mercado, atendendo seus diversos estilos e modalidades, aplicando-se em diferentes contextos e adequando-se aos requisitos e informações demandados pelos seus usuários.

Neste sentido, a Contabilidade Gerencial surgiu como um ramo da ciência contábil voltado à necessidade de fornecer informações de suporte aos gestores. A mesma ocorreu juntamente com a revolução industrial e foi se desenvolvendo ao longo do tempo para suprir a demanda de informações gerenciais cada vez mais exigentes (CORRÊA, 2010).

De acordo com Atkinson *et al.* (2000, p. 36), a contabilidade gerencial:

[...] é o processo de produzir informação operacional e financeira para funcionários e administradores, tal processo deve ser direcionado pelas necessidades informacionais dos indivíduos internos da empresa e deve orientar suas decisões operacionais e de investimentos.

Crepaldi (2019), por sua vez, afirma que a contabilidade gerencial objetiva auxiliar os administradores em suas funções gerenciais e propiciar a melhor utilização de seus recursos econômicos, por meio de um sistema de controle

adequado dos insumos disponíveis. Para tanto, podem ser adotados instrumentos que subsidiem o controle de insumos e informações, bem como o processo decisório, considerando também os procedimentos da contabilidade societária.

Almeida (2014) aborda a implantação da contabilidade gerencial explanando que são usados métodos de análise através de demonstrações contábeis básicas, o que possibilita averiguar a situação da empresa e executar novas técnicas, como indicadores financeiros e a aplicação do método direto do Fluxo de Caixa, por exemplo.

Para os autores Garrison, Noreen e Brewer (2013), a contabilidade gerencial atende às necessidades dos usuários internos da organização, em especial gerentes, por meio de informações com o propósito de planejamento, controle e tomada de decisões, diferente da contabilidade financeira que apresenta relatórios a partes externas, como acionistas, credores e autoridades fiscais. Outras características que diferem a contabilidade gerencial da financeira incluem seu foco em decisões futuras, enfatizando a relevância das informações e relatórios a nível de segmento, além de sua não obrigatoriedade.

Atualmente, verifica-se que o ramo da contabilidade gerencial se encontra em crescimento e está estendendo sua preocupação também aos consumidores, fornecedores, concorrentes e todo o ambiente externo (CHAVES, 2008).

Neste contexto, evidencia-se a função da contabilidade gerencial em fornecer informações úteis para a avaliação de desempenho das empresas. Tal avaliação inclui uma apreciação de como os diferentes setores da organização se comportam diante das metas definidas, posto que o desempenho não se restringe somente à apuração de resultados relacionados a produtos e serviços (IUDÍCIBUS, 2020).

Em face ao exposto, o *Balanced Scorecard* se destaca como um sistema de avaliação de desempenho voltado à administração da empresa, o qual vincula indicadores financeiros e o desempenho operacional de curto prazo à objetivos estratégicos de longo prazo. Por meio do alinhamento com as metas e orçamento da organização, o *Balanced Scorecard* objetiva comunicar a estratégia da empresa, analisar os resultados obtidos e fornecer *feedback* (PEREIRA KRAEMER, 2002).

2.2 PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO

Segundo Barbosa e Brondani (2005), o planejamento estratégico surgiu no início da década de setenta. O mesmo foi motivado por diversas crises que ocorreram na época, tais como preços do petróleo, escassez de matéria-prima e recessão econômica. Com isto, o planejamento operacional tornou-se insuficiente para controlar o negócio, sendo necessário um novo processo de planejamento administrativo que incluísse as dificuldades que podem ocorrer com o negócio ou seus produtos, visando a boa posição da empresa.

Assim, o conceito de planejamento pode ser compreendido como uma incursão no futuro, onde o diagnóstico da situação da empresa propicia a identificação da diferença existente entre o posicionamento atual e desejável para a mesma. Para o alcance desta, é possível a elaboração de planos de ação com indicadores e prazos associados (SCHMIDT; SANTOS; MARTINS, 2006).

Para Cruz (2017), o planejamento estratégico consiste na criação do futuro da empresa por meio do uso de técnicas. Por conseguinte, possibilita a análise dos pontos fortes e fracos da organização, sendo que as forças podem servir de referência para o estabelecimento da estratégia, enquanto fraquezas podem ser utilizadas para sua defesa, minimizando possíveis ameaças.

Neste sentido, o planejamento estratégico se destaca como o processo de definição de estratégias organizacionais que almeja a inclusão da empresa e sua respectiva missão em seu mercado de atuação. O mesmo está relacionado com objetivos estratégicos de médio e longo prazo e com a articulação dos planos táticos e operacionais, os quais podem influenciar no desenvolvimento da organização. Para tanto, princípios de maior eficiência, eficácia e efetividade devem ser utilizados para minimizar deficiências e aumentar resultados (CHIAVENATO; SAPIRO, 2003).

Deste modo, o planejamento estratégico possibilita a definição de uma visão a ser seguida e, ainda, a ordenação de ações a serem realizadas para o alcance da mesma. O mesmo é compreendido como uma técnica administrativa que busca a ordenação de ideias de diferentes pessoas e gestores (ESTRADA; ALMEIDA, 2007).

Na área da saúde, em especial, o planejamento estratégico requer da administração a habilidade de identificar as necessidades de pacientes, familiares,

médicos, convênios, fornecedores, funcionários, entre outros grupos correlatos, de modo que seja estabelecido um equilíbrio entre os mesmos. Assim, o conjunto de estratégias identifica o que a organização almeja ser e busca a satisfação de cada parte interessada (AIDAR, 2015).

Quanto a metodologia para o desenvolvimento do planejamento estratégico nas empresas, Oliveira (2018) apresenta quatro fases básicas para elaboração, conforme representado na Figura 1. Contudo, o autor afirma que a mesma deve ser adaptada à realidade e condições da organização.

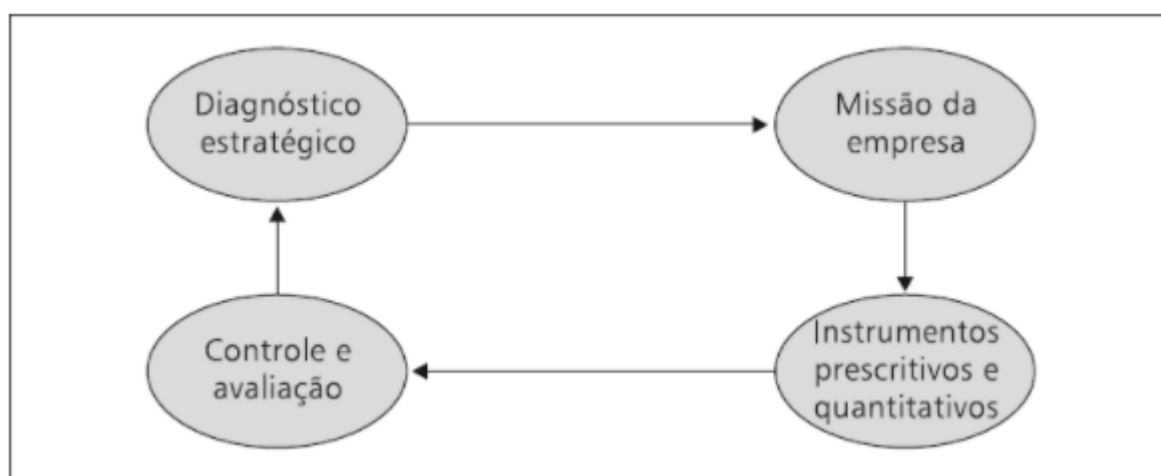


Figura 1 - Fases do planejamento estratégico
Fonte: Oliveira (2018)

Conforme o autor supracitado, a primeira fase do planejamento consiste na determinação da posição da empresa, por meio da identificação de sua visão e valores. Ademais, cabe a análise do contexto interno e externo em que a mesma se situa e a análise de seus concorrentes (OLIVEIRA, 2018).

Na segunda fase, por conseguinte, deve ser estabelecida a razão de ser da empresa, ou seja, sua missão e propósitos. Nesse momento, também deve ser estabelecido seu posicionamento estratégico (OLIVEIRA, 2018).

Na sequência, podem ser utilizados instrumentos prescritivos e quantitativos para definir onde a empresa deseja chegar e como alcançar tal posição. Os primeiros instrumentos são relacionados ao estabelecimento de objetivos, desafios, metas, estratégias, políticas e planos de ação; enquanto o segundo considera as projeções financeiras e econômicas do plano orçamentário necessária para desenvolver as atividades planejadas (OLIVEIRA, 2018).

Por fim, cabe o controle e avaliação para assegurar a realização dos objetivos e ações estabelecidas, bem como o custo *versus* benefícios da situação. Isto envolve o estabelecimento de indicadores de desempenho, a avaliação de desempenho dos envolvidos no processo, a tomada de ações corretivas necessárias, a comparação do desempenho real com o esperado, dentre outros processos pertinentes ao modelo de gestão da empresa (OLIVEIRA, 2018).

O processo de planejamento é fundamental para a organização, posto que a avaliação de desempenho da mesma deve estar alinhada com o planejamento, tanto em termos operacionais, quanto hierárquicos. No que concerne aos níveis de hierarquia, considera-se que o processo se inicia pela visão global da empresa, seguida do tratamento das unidades de negócios, dos departamentos e, por fim, dos indivíduos envolvidos (FREZATTI, 2009).

2.3 AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO

A ideia de avaliação de desempenho e produtividade no contexto organizacional surgiu em meio a uma revolução científica, pautada em concepções positivistas (CUNHA; CORRÊA, 2013). Iniciativas neste sentido foram adotadas desde o início do século XIX, onde gerentes de fábricas baseavam-se em informações de eficiência do processo e de funcionários para tomada de decisões (TEZZA; BORNIA; VEY, 2010).

As diferentes metodologias de avaliação de desempenho organizacional foram desenvolvidas para finalidades específicas, podendo estar voltadas à um propósito micro ou macro, isto é, considerando apenas um contexto ou englobando toda a organização, respectivamente (DUTRA, 2003). Cabe salientar que tal avaliação evoluiu ao longo do tempo diante das mudanças do meio em que estão inseridas, principalmente devido à monitorização e controle do desempenho das empresas (SILVA, 2005).

Diversas metodologias de avaliação de desempenho organizacional são evidenciadas na literatura. No Quadro 1, é possível verificar as que mais se destacam nesse contexto.

Modelo	Autor	Características
<i>Integrated Performance Measurement for Small Firms</i>	(LAITINEN, 1996, 2002)	Foca em sete dimensões principais de medidas, sendo duas dimensões externas (desempenho financeiro e competitividade) usadas para monitorar a posição da empresa no mercado e cinco dimensões internas (custos, fatores de produção, atividades, produtos e receitas) utilizadas para monitorar o processo de produção. Tal modelo foi projeto para pequenas e médias empresas.
<i>Performance Prism</i>	(NEELY <i>et al.</i> , 2002)	Visa medir o desempenho de toda a organização por meio de um modelo tridimensional, onde cada face do prisma (representação gráfica) corresponde a uma área específica de análise, quer sejam: satisfação das partes interessadas, estratégias, processos, capacidades e contribuição das partes interessadas.
<i>Organizational Performance Measurement (OPM)</i>	(CHENNELL <i>et al.</i> , 2000)	Desenvolvido para empresas de pequeno e médio porte, é baseado em três princípios: alinhamento, pensamento de processo e praticabilidade.
<i>Integrated Performance Measurement System</i>	(BITITCI <i>et al.</i> , 1997)	Baseado em quatro níveis (corporativo, unidades de negócios, processos e atividades de negócios), destaca dois aspectos principais do sistema de medição de desempenho, sendo um deles a integridade e outro o desdobramento do desenvolvimento.
<i>Balanced Scorecard</i>	(KAPLAN; NORTON, 1992, 1996)	O modelo mais popular na literatura e na prática busca relacionar diferentes objetivos organizacionais, medidas e atividades de apoio à cada uma de suas quatro perspectivas (financeira, clientes, processos internos e aprendizagem e crescimento).
<i>Performance Measurement System for Service Industries</i>	(FITZGERALD <i>et al.</i> , 1991)	Enfoca seis dimensões divididas em resultados (competitividade, desempenho financeiro) e determinantes desses resultados, alinhando estratégia e competitividade à avaliação de desempenho.
<i>Performance Pyramid System</i>	(LYNCH; CROSS, 1991)	Consiste em uma pirâmide de quatro níveis que demonstra as relações entre estratégia corporativa, unidades estratégicas de negócios e operações.
<i>Performance Measurement Matrix</i>	(KEEGAN <i>et al.</i> , 1989)	Utiliza uma abordagem hierárquica e integrada para auxiliar a empresa no processo de definição de objetivos estratégicos e medidas de desempenho.

Quadro 1 – Principais modelos de avaliação de desempenho
Fonte: Adaptado de Garengo, Biazzo e Bititci (2005)

A observação destes aspectos permite inferir que, ao longo do tempo, os modelos evoluíram tanto em relação à sua estrutura, quanto à sua aplicação de acordo com o porte de diferentes empresas, apresentando características e objetivos próprios. Em suma, a adoção de um modelo de avaliação de desempenho é importante para o alinhamento da estratégia, dos processos de negócios e da organização como um todo, visando a satisfação dos requisitos e necessidades das partes interessadas (GARENGO; BIAZZO; BITITCI, 2005).

Para Schmidt, Santos e Martins (2006), todos os métodos de avaliação de desempenho estão relacionados ao ambiente de recursos escassos e competitividade elevada em que as empresas atuam. Por conseguinte, a

sobrevivência das mesmas a médio e longo prazo requer dos gestores a capacidade de maximizar o retorno do capital aplicado e enfrentar as dificuldades de manter diferenciais competitivos.

Neste contexto, Martins Galvão, Corrêa e Alves (2011) ressaltam a adoção da avaliação de desempenho organizacional como uma ferramenta para gerenciar os negócios da empresa e auxiliar no processo de tomada de decisão. Tal processo, segundo os autores, requer qualidade e agilidade de informações, utilização de técnicas para medir e monitorar o desempenho, bem como a capacidade de planejamento e controle do negócio por parte dos gestores.

Assim sendo, a avaliação de desempenho objetiva, principalmente, constituir-se como um instrumento capaz de proporcionar uma gestão eficaz, sendo influenciada pelos objetivos e metas da empresa. Ademais, depende de bases informativas, variáveis consideradas, critérios, conceitos e princípios adotados, dentre outros fatores (MACHADO; MACHADO; HOLANDA, 2007)

Nestes termos, Dutra (2003) afirma que avaliar o desempenho de uma instituição é um processo de atribuir valor aos aspectos relevantes para a mesma, em relação aos seus objetivos estratégicos, caracterizando e avaliando estes, tendo em vista a promoção de ações para melhoria. Ainda segundo o autor supracitado, não existe gerenciamento efetivo sem a adoção de um processo de medição do desempenho organizacional.

Para ser válida e legítima uma avaliação deve: (i) determinar o objeto da avaliação, o que inclui sua identidade, cultura, instâncias e objetivos associados; (ii) identificar o perfil de desempenho do objetivo avaliado, para estabelecer o procedimento para a avaliação; e, (iii) estabelecer um gerenciamento interno, de modo que fragilidades e potencialidades sejam analisadas e proporcionem a alavancagem do desempenho institucional e de ações de aprimoramento (IGARASHI *et al.*, 2008).

De acordo com o segmento de atuação das empresas, torna-se necessário o estabelecimento de métricas comparáveis e mensuráveis para avaliar o desempenho, as quais são denominadas como indicadores de desempenho. Com o decorrer do tempo os mesmos também evoluíram, passando a serem analisados de forma sistêmica ao invés de exclusivamente financeira (ZAGO *et al.*, 2008).

Os indicadores de desempenho, também conhecidos como *Key Performance Indicators*, podem ser utilizados como parte do sistema de controle gerencial tendo em vista seu alinhamento com os objetivos e metas propostos para a empresa. Desta forma, a empresa pode avaliar seus resultados com parâmetros passados, presentes ou orçados para adotar uma postura de melhoria contínua. Tais indicadores podem ser baseados em aspectos de rentabilidade, valor de mercado, resultado, endividamento, liquidez, gestão de capital e fluxo de caixa, como exemplos os índices de margem operacional, margem EBITIDA, retorno sobre o investimento (ROI), retorno sobre o patrimônio (ROE), lucro econômico (EVA), dentre outros (OYADOMARI *et al.*, 2018).

Ainda segundo o autor supracitado, os indicadores podem ser baseados em medidas não monetárias, as quais auxiliam na identificação de tendências de mercado a médio e longo prazo, orientando os gestores a não prejudicarem a organização por se limitarem a obter desempenhos de curto prazo. Nesse caso, são consideradas outras dimensões como aprendizagem, pessoas, clientes, processos e sociedade.

Para que a mensuração do desempenho atinja seus objetivos com eficiência e eficácia, os indicadores devem ser consistentes com a empresa, suas atividades de negócio e seu planejamento estratégico. Ademais, o método de quantificação e propósito de cada medida de desempenho deve ser comunicado dentro da empresa conforme apropriado, com a definição de formato e periodicidade a serem reportados para auxílio nas decisões (SCHMIDT; SANTOS; MARTINS, 2006).

2.4 *Balanced Scorecard*

De maneira geral, o processo de avaliação de desempenho organizacional é relacionado à relatórios e objetivos financeiros de curto prazo. Contudo, tais indicadores demonstram somente situações anteriores, sem evidenciar resultados futuros e considerar diretrizes estratégicas para as empresas e suas partes interessadas (AHN, 2001).

Nesse contexto, Robert Kaplan e David Norton desenvolveram o *Balanced Scorecard* (Balanced Scorecard). O primeiro era consultor acadêmico, enquanto o segundo era o principal executivo da Nolan Norton. O mesmo surgiu em *Harvard*,

na década de 80, mas foi divulgado com maior propriedade em 1992, quando o artigo *The Balanced Scorecard – Measures That Drive Performance* foi publicado na revista *Haward Business Review* (ENGELKE, 2008).

Pautados na crença de que os métodos de avaliação existentes na época estavam se tornando obsoletos e prejudicando a capacidade empresarial, por serem baseados apenas em indicadores financeiros, os autores apresentaram uma nova abordagem de mensuração. Com objetivos e medidas alinhadas à visão e estratégia da organização, o *Balanced Scorecard* demonstra aos gestores os investimentos necessários para geração de valor e melhoria do desempenho futuro, sejam estes relacionados à sistemas, procedimentos, pessoas ou clientes (KAPLAN; NORTON, 1997).

Conforme afirma Padoveze (2010), o *Balanced Scorecard* pode ser definido como um sistema de informação que traduz a missão e a estratégia da empresa em um conjunto de medidas de desempenho tanto financeiras, quanto não financeiras. Assim, serve como base para o gerenciamento e medição da estratégia empresarial.

Destarte, o BSC pode auxiliar os gestores na implantação e avaliação de seu planejamento estratégico, como um sistema de suporte à decisão que sofre constantes alterações à medida em que os responsáveis compreendem melhor o mesmo e as necessidades da empresa. Ao reunir os elementos essenciais para acompanhar o alcance da estratégica, o *Balanced Scorecard* almeja o equilíbrio entre indicadores de tendências e de ocorrência, entre o cenário interno e externo, entre o curto e o longo prazo, entre medidas financeiras e não financeiras, os quais devem ser resultantes de um consenso entre os executivos (NASCIMENTO; REGINATO, 2013).

Com isto, o *Balanced Scorecard* auxilia na tradução da estratégia para melhor compreensão das ações que precisam ser desenvolvidas visando o alcance dos objetivos e metas corporativas, tanto por parte da administração, quando por parte dos colaboradores. Por conseguinte, tal metodologia possibilita a incorporação das estratégias no cotidiano dos negócios, direcionando, avaliando e monitorando a evolução dos objetivos organizacionais (TEDESCO; LUNKES, 2007).

Este instrumento de avaliação é baseado em quatro perspectivas, a saber: financeira, do cliente, interna e de aprendizado e crescimento. Cabe ressaltar que o *scorecard* representa um conjunto de objetivos correlacionados que visa produzir, a longo prazo, o desempenho econômico esperado (BHAGWAT; SHARMA, 2007).

Em suma, cada uma das perspectivas citadas possui objetivos, indicadores, metas e iniciativas que traduzem a estratégia em termos operacionais e possibilitam a avaliação de seu desempenho (CERETTA; QUADROS, 2003). Desta forma, os gestores podem avaliar, sistematicamente, as relações de causa e efeito entre os objetivos definidos com base na estratégia, as quais culminam na melhoria do desempenho financeiro e organizacional, além de caracterizar-se como uma vantagem em relação às demais práticas de avaliação e tomada de decisão existentes (COSTA, 2008).

2.4.1 Perspectiva Financeira

Sob este aspecto, são considerados as melhorias de custos e produtividade, aumentos de receitas e geração de retornos superiores ao capital investido no negócio, os quais vinculam-se às diferentes fases do mesmo. Com isso, os gestores podem determinar as variáveis mais importantes para avaliar o sucesso da empresa e impulsionar resultados a longo prazo (KAPLAN; NORTON, 1997).

Assim, seus objetivos representam metas de longo prazo que podem ser ajustadas de acordo com o ciclo de vida em que a empresa se encontra (NASCIMENTO; REGINATO, 2013). Tais fases podem ser identificadas como crescimento, sustentação e colheita (KAPLAN; NORTON, 1997).

A primeira delas é relacionada com os estágios iniciais da empresa, onde são fornecidos produtos e serviços com potencial de crescimento e requeridos investimentos para o futuro que podem consumir mais do que os recursos gerados no presente, como exemplo máquinas, infraestruturas e sistemas (KAPLAN; NORTON, 1997).

Na fase de sustentação, por sua vez, a maioria das empresas consegue atrair investimentos e busca aumentar, gradativamente, sua participação de mercado, ampliar sua capacidade e obter a melhoria contínua. Para tanto, estabelece objetivos ligados à lucratividade (KAPLAN; NORTON, 1997).

Quando as empresas atingem um nível de maturidade, podem colher os investimentos feitos nas fases anteriores e buscar maximizar seu fluxo de caixa para benefício próprio. Ademais, almejam a diminuição da necessidade de capital de giro, pois os recursos devem ser suficientes para manter seus equipamentos e capacidades e, qualquer projeto de investimento, deve ser bem definido (KAPLAN; NORTON, 1997).

2.4.2 Perspectiva do Cliente

Na perspectiva do cliente, por sua vez, os executivos devem definir seus segmentos-alvo de clientes e negócios para proporcionar medidas de resultados associados à participação de mercado e à retenção, captação, satisfação e lucratividade de clientes. Além disso, devem identificar as necessidades e expectativas dos clientes para fornecer uma proposta de valor apropriada (KAPLAN; NORTON, 1997).

Para que a empresa mantenha e amplie o negócio com seus clientes, pode classificar os objetivos e medidas em três grupos, sendo o primeiro relativo à produtos e serviços (funcionalidade, qualidade e preço), o segundo ao relacionamento com os clientes (experiência de compra e relações pessoais) e o terceiro à imagem e reputação (KAPLAN; NORTON, 1997).

Desta forma, entende-se que os clientes devem ser estimulados para fornecerem informações sobre sua percepção quanto aos produtos, serviços e a empresa. Assim, a organização pode atender, de maneira mais adequada, às demandas dos mesmos (HERNANDES; CRUZ; FALCÃO, 2000).

Atualmente, o relacionamento com o cliente caracteriza-se como um diferencial competitivo para muitas empresas, influenciando em sua posição perante o mercado. Por este motivo, considera-se importante o estabelecimento de elo, fidelidade e satisfação do cliente (HOFFMANN, 2012).

2.4.3 Perspectiva de Processos Internos

Dentre os processos internos, cabe aos gestores o foco nos indicadores de custo, qualidade e tempo dos processos existentes, de modo que os requisitos de desempenho destes sejam voltados às expectativas e satisfação dos acionistas e clientes-alvo. No caso dos acionistas, os processos permitem excelentes retornos financeiros, enquanto para os clientes podem ser oferecidas propostas de valor capazes de atrair e reter os mesmos em seus segmentos de mercado (KAPLAN; NORTON, 1997).

Neste sentido, as medidas devem estar voltadas para os processos com maior impacto na consolidação dos objetivos financeiros e na satisfação do cliente. Para tanto, processos críticos devem ser identificados a fim de promover a excelência (KAPLAN; NORTON, 1997).

Esta perspectiva apresenta duas diferenças principais entre a abordagem do BSC e demais abordagens tradicionais. Uma delas é o fato de que o foco das abordagens tradicionais é mantido no aprimoramento dos processos já existentes, enquanto o *scorecard* costuma resultar no desenvolvimento de novos processos para alcance dos objetivos organizacionais. Outro diferencial é a incorporação de processos de inovação, que atendam às emergentes necessidades de clientes, sejam estes atuais ou futuros (KAPLAN; NORTON, 1997).

2.4.4 Perspectiva de Aprendizado e Crescimento

Por fim, verificou-se que o efetivo alcance das três perspectivas iniciais depende do aprendizado e crescimento das capacidades organizacionais, ou seja, de funcionários, sistemas de informação e motivação, *empowerment* e alinhamento. O grupo de medidas essenciais para os funcionários inclui a satisfação, retenção e produtividade destes. Para o desempenho eficaz das atividades, são necessárias excelentes informações sobre clientes, processos internos e consequências financeiras de decisões (KAPLAN; NORTON, 1997).

O terceiro vetor desta perspectiva, por sua vez, focaliza no clima organizacional para motivação e iniciativa dos funcionários. Estas três fontes

requerem maiores investimentos para alcançar nível de qualidade superior, sendo parte integrante do *Balanced Scorecard* (KAPLAN; NORTON, 1997).

Para Galindo (2015), a perspectiva de aprendizado e crescimento fundamenta-se na inovação, como uma fonte de vantagem competitiva. Para tanto, podem ser adotados indicadores que reflitam a melhoria da empresa, como exemplo com relação à entrega, rendimentos, índices de defeitos e o potencial de inovação em produtos e serviços.

2.5 ESTUDOS ANTERIORES

Na literatura são encontrados estudos anteriores cuja temática envolve a implantação do *Balanced Scorecard* em empresas da área da saúde. Os mesmos foram evidenciados no Quadro 2, o qual apresenta seis títulos em sua composição.

Tal portfólio é caracterizado, principalmente, por aplicar o modelo de avaliação de desempenho selecionado no âmbito hospitalar, à nível de trabalho para conclusão de curso ou especialização, estando disponíveis para visualização em repositórios institucionais. Ademais, inclui publicações entre os anos de 2002 e 2014.

Título	Autor	Local de publicação	Ano
Diagnóstico de boas práticas do <i>Balanced Scorecard</i> e análise multicritério para auxiliar decisões na gestão hospitalar	Angélica T. Trentin e Flavio Trojan	XLVI SIMPÓSIO BRASILEIRO DE PESQUISA OPERACIONAL	2014
Aplicação de um modelo de <i>Balanced Scorecard</i> na clínica Medicentro: vantagens e desvantagens	Démes Patrício Lopes Dos Santos	Repositório do ISCEE - Instituto Superior de Ciências Económicas e Empresariais	2013
O <i>Balanced Scorecard</i> como instrumento de gestão estratégica adaptado à um serviço de saúde	Francisco Mota Gaspar	Repositório do ISCTE-IUL - Instituto Universitário de Lisboa	2009

Título	Autor	Local de publicação	Ano
Alinhamento do <i>Balanced Scorecard</i> para uma unidade de negócio: Um estudo em empresa de diagnósticos por imagem	Yuri Carioni Engelke	Repositório Institucional da UFSC	2008
Implementação do <i>Balanced Scorecard</i> : um caso prático	Paulo Sergio Ceretta e Cláudio Joel de Quadros	REAd - Revista Eletrônica de Administração	2003
Administração estratégica de hospitais: O <i>Balanced Scorecard</i> e suas Contribuições	João Pedro da Silva Teles	FGV Repositório Digital	2002

Quadro 2 - Estudos anteriores relacionados à aplicação do *Balanced Scorecard* em empresas da área da saúde.

Fonte: Elaborado pelos autores (2020).

O estudo mais recente, de acordo com a delimitação do tema, adapta e propõe uma metodologia de desempenho baseada no *Balanced Scorecard*, na utilização de quinze boas práticas e na avaliação destas por meio de um índice de desenvolvimento (ID). A mesma foi aplicada em uma organização hospitalar que implantou o *Balanced Scorecard* em 2011, tendo o desdobramento do método ELECTRE II. Por conseguinte, os gestores puderam visualizar os pontos de maior criticidade a serem priorizados, de modo a reconhecer e desenvolver os pontos fracos da instituição (TRENTIN; TROJAN, 2014).

Santos (2013), por sua vez, realizou um estudo de caso em uma clínica privada, onde propôs a aplicação do *Balanced Scorecard* como um instrumento de gestão. Para tanto, realizou entrevistas com os responsáveis pela empresa, questionou pacientes, coletou documentos e utilizou a técnica de observação direta. Em suas considerações finais, o autor afirmou que a implantação do *Balanced Scorecard* em uma clínica é útil e favorável à gestão, proporcionando o aprimoramento de processos internos, o aumento de sucesso e da probabilidade de sobrevivência da mesma no ambiente competitivo. Além disso, verificou que a

organização possui insuficiências em sua gestão, especialmente por razões financeiras.

Outro estudo alinhado ao tema buscou determinar se as ferramentas de medição e avaliação do desempenho organizacional eram adequadas para um serviço voltado para cuidados de saúde primários, em meio comunitário. Na sequência, verificou a necessidade de um instrumento de gestão para o mesmo, sendo escolhido o *Balanced Scorecard*. Ao final do trabalho, o autor concluiu que o mesmo se constitui como um instrumento de mudança, promovendo o alinhamento de todas as dimensões que agregam valor a proposta do serviço, bem como a melhoria de sua prestação, da satisfação do usuário e da tradução da estratégia em diferentes níveis organizacionais (GASPAR, 2009).

Engelke (2008), em seu trabalho, implementou o *Balanced Scorecard* em uma prestadora de serviços de diagnósticos por imagem, por meio de levantamentos bibliográficos e documentais, entrevistas não padronizadas, questionários e estudo de caso. Desta forma, evidenciou os resultados e situação da empresa, o que facilita o processo de tomada de decisão. O mesmo destaca, ainda, a importância da cooperação entre gestores, líderes e todos os colaboradores envolvidos no processo para a efetiva implementação do sistema, de modo que sua prática seja continuada e atualizada periodicamente.

O Hospital de Caridade de Carazinho também foi alvo de estudo e implantação do *Balanced Scorecard*, sendo adicionado, neste caso, a perspectiva de comunidade no processo, adotada pelo próprio hospital. Dentre os resultados, destacam-se as dificuldades enfrentadas pelos autores e colaboradores da organização, quer sejam: decisão sobre o que deve ser medido; estruturação de mapas estratégicos; desmotivação e sentimento de ameaça por parte dos participantes. Em face do exposto, foi levantada a necessidade de haver o comprometimento de todos com o *Balanced Scorecard*, em especial de níveis mais elevados hierarquicamente (CERETTA; QUADROS, 2003).

Teles (2002) buscou discutir temas estratégicos do segmento hospitalar privado, a nível nacional, considerando que a estrutura do *Balanced Scorecard* pode contribuir para a organização e alinhamento da estratégica das instituições do setor, por meio do desdobramento de indicadores, metas e iniciativas. Desta forma, o autor observou que tal modelo é eficaz e aplicável, possibilitando a diminuição da

lacuna entre a formulação e a implantação da estratégia no cotidiano. Ressaltou, ainda, que os gestores devem romper o hábito de preocupar-se somente com seu ambiente interno e operacional, orientando-se aos resultados e às influências de fatores externos.

Por fim, cabe salientar que os estudos correlatos verificados possibilitam uma maior compreensão sobre o *Balanced Scorecard* e respectivos métodos para aplicação em empresas voltadas à área da saúde. Os mesmos demonstram que sua implementação é possível e importante para as tais organizações, promovendo resultados benéficos tanto para a empresa, quanto para a vivência dos autores. Entretanto, deve estar pautado em um comprometimento de ambas as partes para sua concretização.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS DA PESQUISA

Nesta seção serão abordados os seguintes assuntos: (i) enquadramento metodológico; e, (ii) procedimentos para coleta e análise de dados.

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Com o propósito de desenvolver e utilizar uma metodologia de avaliação de desempenho baseada no *Balanced Scorecard*, a presente pesquisa classifica-se, quanto à natureza do objetivo, como descritiva, posto que almeja descrever, de forma sistemática, as características, propriedades e perfis relativas à análise de um fenômeno ou situação (SAMPIERI; COLLADO; LUCIO, 2013). Assim, considera-se útil por detalhar as dimensões do contexto de implementação do BSC na empresa objeto de estudo em três momentos, quer sejam antes, durante e após tal processo. Por meio deste, é possível comparar características, elementos e dados coletados na pesquisa com resultados disponíveis em estudos correlatos ao tema.

Em relação à natureza do trabalho, esta pode ser caracterizada como prática, alinhada ao estudo de caso, pois consiste em um exame aprofundado de uma conjuntura empresarial específica com a finalidade de obter um amplo e detalhado conhecimento sobre tal contexto (GIL, 2019). Neste sentido, a pesquisa foi pautada na investigação da realidade específica de uma empresa da área da saúde, para a qual foi desenvolvido um modelo de *Balanced Scorecard*, considerando o contexto inserido e as variáveis que o influenciam, preservando as características da empresa. Ademais, propiciou a interação com a gestão com o objetivo de coletar e analisar dados relacionados à percepção desta antes e após tal processo. Para tanto, devem ser respeitados os procedimentos da pesquisa de campo, mediante coleta, registro e análise criteriosa dos dados (SEVERINO, 2016).

No que concerne à coleta de dados verifica-se que estes podem ser classificados em dados primários e dados secundários, dependendo de sua origem. Dados primários são coletados diretamente com os agentes envolvidos no fenômeno, enquanto dados secundários são coletados por meio de registros

internos disponíveis na organização (FERNANDEZ, 2012). No presente estudo, foram coletados dados primários diretamente em campo durante o contato com a responsável pela empresa, por meio de duas entrevistas com roteiro semiestruturado realizadas em visitas na empresa. Os dados secundários, por sua vez, foram obtidos em demonstrações financeiras, políticas internas e relatórios de desempenho e produção, disponibilizadas pela gerência.

A abordagem do problema, por sua vez, é de natureza qualitativa, posto que há preocupação em compreender a organização em análise e suas respectivas motivações, sem focar, necessariamente, na quantificação numérica e simbólica de valores (GERHARDT; SILVEIRA, 2009). Esta é uma importante ferramenta para compreender o fenômeno no devido contexto em que ocorre, considerando-se todos os pontos de vista relevantes (GODOY, 1995). A pesquisa apresentada é assim considerada pois examina e reflete sobre as percepções da gestão sobre a implementação do *Balanced Scorecard*, evidenciando como a empresa pode utilizar uma metodologia de avaliação de desempenho. Para tanto, estrutura o modelo a ser implementado com base nos dados coletados com a responsável pela empresa, durante a entrevista inicial, transformando seus apontamentos e necessidades em indicadores de desempenho orientados e monitorados para ações.

Quanto aos procedimentos técnicos adotados, a pesquisa delimita-se como documental, em razão da coleta de dados e materiais internos como relatórios de produção e desempenho, demonstrações de resultados e políticas internas, disponibilizados pela própria empresa em meio físico e eletrônico. Cabe ressaltar que estes podem ser adequados para os objetivos da pesquisa, em especial para a etapa de elaboração do modelo de *Balanced Scorecard* proposto, que culmina no segundo objetivo específico da pesquisa, não tendo um prévio tratamento analítico (GIL, 2019).

Ademais, utiliza entrevistas com roteiros semiestruturado para coleta de informações sobre a percepção da gestão antes e após a implementação do modelo de *Balanced Scorecard*, tendo em vista o alcance do primeiro e terceiro objetivos específicos do presente estudo respectivamente. Tais entrevistas possibilitam a obtenção de dados significativos que não se encontram em fontes documentais, sendo que no contato inicial buscou-se coletar informações sobre a atuação, contexto e características da empresa e de sua forma de administração, bem como

de necessidades e dificuldades enfrentadas. Na entrevista após a implementação do sistema de avaliação de desempenho citado, por outro lado, buscou-se verificar a experiência vivenciada pela gerente neste sentido, seu entendimento acerca do *Balanced Scorecard*, respectivas contribuições e obstáculos, além da visão da mesma acerca do uso dessa metodologia de avaliação de desempenho.

3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DE DADOS

Visando o alcance dos objetivos específicos da pesquisa, foram definidos procedimentos para coleta e análise de dados em cada uma das etapas de desenvolvimento do presente estudo, ou seja, antes, durante e após a implementação do *Balanced Scorecard* na empresa. Esse processo encontra-se representado na Figura 2.

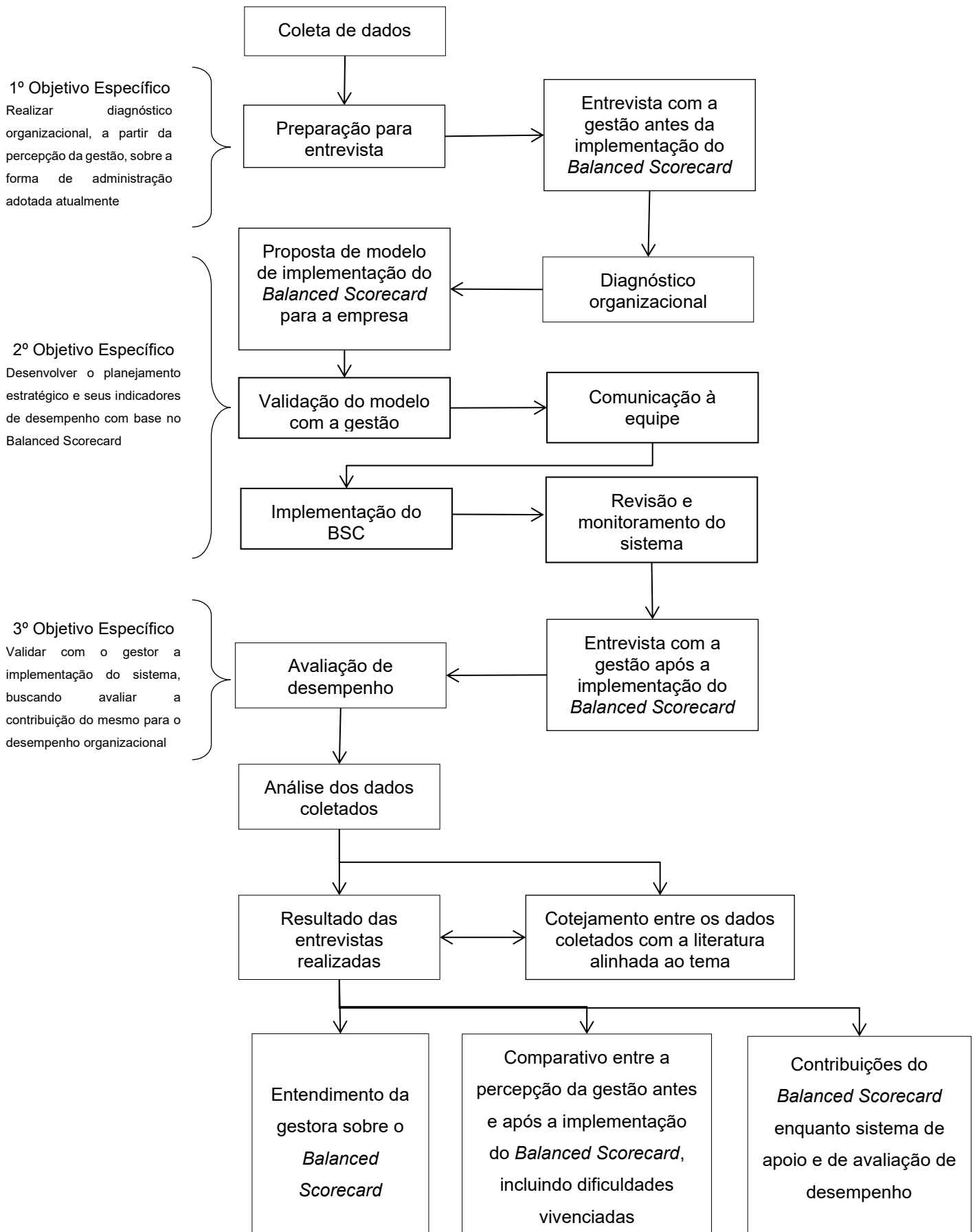


Figura 2 - Procedimentos para coleta e análise de dados
 Fonte: Elaborado pela autora (2020).

Buscando atingir o primeiro objetivo específico da pesquisa, a coleta de dados iniciou-se com a preparação de entrevista semiestruturada com a gestão antes da implementação do *Balanced Scorecard* na empresa. De acordo com Flick (2013), este tipo de entrevista contém questões formuladas previamente, que podem ser indagadas de forma não sequencial e reformuladas a medida em que as opiniões são compartilhadas e desdobradas em outros aspectos. Assim, essa etapa consistiu na elaboração de um roteiro contendo dez questões abertas baseadas na literatura disponível e alinhada ao tema da pesquisa, as quais podem ser verificadas no Quadro 3.

Item	Questão	Referencial teórico
1	Que atividades são desenvolvidas pela empresa?	(OLIVEIRA, 2011)
2	Quais temas corporativos são considerados como primordiais para a organização?	(KAPLAN; NORTON, 1992)
3	A empresa possui uma identidade organizacional estabelecida?	(TELES, 2002)
4	Existem objetivos e metas a serem alcançados pela organização? Se sim, quais estratégias são adotadas pela empresa para o alcance destes?	(CERETTA; QUADROS, 2003)
5	São realizadas avaliações de desempenho na empresa?	(GASPAR, 2009)
6	São utilizadas metodologias para acompanhamento e gestão de resultados? Para tanto, há indicadores definidos?	(TRENTIN; TROJAN, 2014)
7	O que diferencia a empresa de seus concorrentes?	(ENGELKE, 2008)
8	Como ocorre o relacionamento entre os fornecedores e clientes internos?	(ENGELKE, 2008)
9	Considerando o contexto em que a empresa está inserida, quais são seus principais pontos fortes e fracos? Além disso, quais são suas principais oportunidades e ameaças?	(SANTOS, 2013)
10	Quais dificuldades são enfrentadas pela administração da empresa?	(CERETTA; QUADROS, 2003)

Quadro 3 - Roteiro diagnóstico para entrevista com a gestão antes da implementação do *Balanced Scorecard*.

Fonte: Elaborado pelos autores (2020).

Conforme apresentado, a entrevista inicial buscou coletar informações sobre a empresa, sua identidade organizacional e respectiva forma de

administração, bem como verificar se a mesma já faz uso de avaliações de desempenho. Para tanto, a referida entrevista foi agendada mediante contato pessoal prévio com a gerente da empresa.

Desta forma, a entrevista com a gerente ocorreu por meio de visita presencial na empresa na data de quatorze de abril de 2020, tendo duração de uma hora e dezenove minutos. Cabe ressaltar que o perfil da participante pertence ao gênero feminino, na faixa etária de quarenta e três anos, com formação na área de administração de empresas e radiologia. A mesma trabalha na organização há dez anos e atua na gerência desde o ano de 2016, sendo a representante legal da organização, o que justifica sua participação no estudo e fornece suporte para validação do modelo construído com base no BSC como representação do desempenho da empresa. Os membros que compõem a diretoria da empresa pertencem a localidades distintas e apresentam maior dificuldade de acesso e comunicação para os fins da pesquisa, o que impossibilita sua adesão nas entrevistas e no desenvolvimento do estudo.

A entrevista com a gerente iniciou com a apresentação dos motivos e intenções da investigação e do estudo de caso proposto. Além disso, assegurou-se o anonimato de identidade da responsável e foi comunicada a possibilidade de interrupção a qualquer tempo mediante necessidade, considerando que a participação é voluntária. Atentando para o registro das respostas, foram apresentadas as opções de gravação em áudio ou registro de anotações no momento da entrevista, sendo esta última acordada com a entrevistada. Considerando o exposto, o conteúdo da entrevista foi registrado com tomada de notas em documento eletrônico.

Na sequência, foi utilizado o roteiro elaborado para a entrevista e realizada a coleta das informações pertinentes acerca da empresa, de seu contexto e da percepção da gestora antes da implementação do *Balanced Scorecard*. Neste momento, a entrevistada também foi informada sobre os conceitos e objetivos do referido sistema de avaliação de desempenho, esclarecendo dúvidas a respeito do mesmo.

Conforme afirmam Kaplan e Norton (1997), a entrevista cumpre, ainda, objetivos implícitos, tais como a promoção do pensamento em traduzir a estratégia

e os objetivos em medidas operacionais tangíveis e o conhecimento de possíveis preocupações relacionadas à implantação da ferramenta.

O segundo objetivo específico da pesquisa, por sua vez, foi alcançado por meio do desenvolvimento e aplicação de um modelo do *Balanced Scorecard* na empresa, de acordo com as especificidades de seu contexto de atuação. As etapas para construção do modelo proposto estão representadas no Quadro 4.

Atividades	Mês	Ano
Estabelecimento do plano estratégico	Abril	2020
Definição dos objetivos estratégicos	Maio	2020
Seleção dos indicadores de desempenho	Junho	2020
Planejamento de metas e iniciativas	Junho	2020
Consolidação do mapa estratégico	Julho	2020
Implementação e comunicação à equipe	Agosto/setembro	2020
Revisão e monitoramento, fornecendo <i>feedback</i> estratégico	Outubro	2020

Quadro 4 - Etapas de implementação do *Balanced Scorecard*.
Fonte: Adaptado de Kaplan e Norton (1997).

Conforme se observa no Quadro 4, a primeira etapa deste processo foi o estabelecimento do planejamento estratégico e dos respectivos objetivos. Na sequência, foram construídos indicadores de desempenho, metas e ações para alcance destes, em conjunto com a gerência da organização. Tais aspectos foram integrados às quatro perspectivas do modelo de BSC, quer sejam: (i) financeira; (ii) do cliente; (iii) dos processos internos; (iv) de aprendizado e crescimento. As mesmas encontram-se evidenciadas na Figura 3.

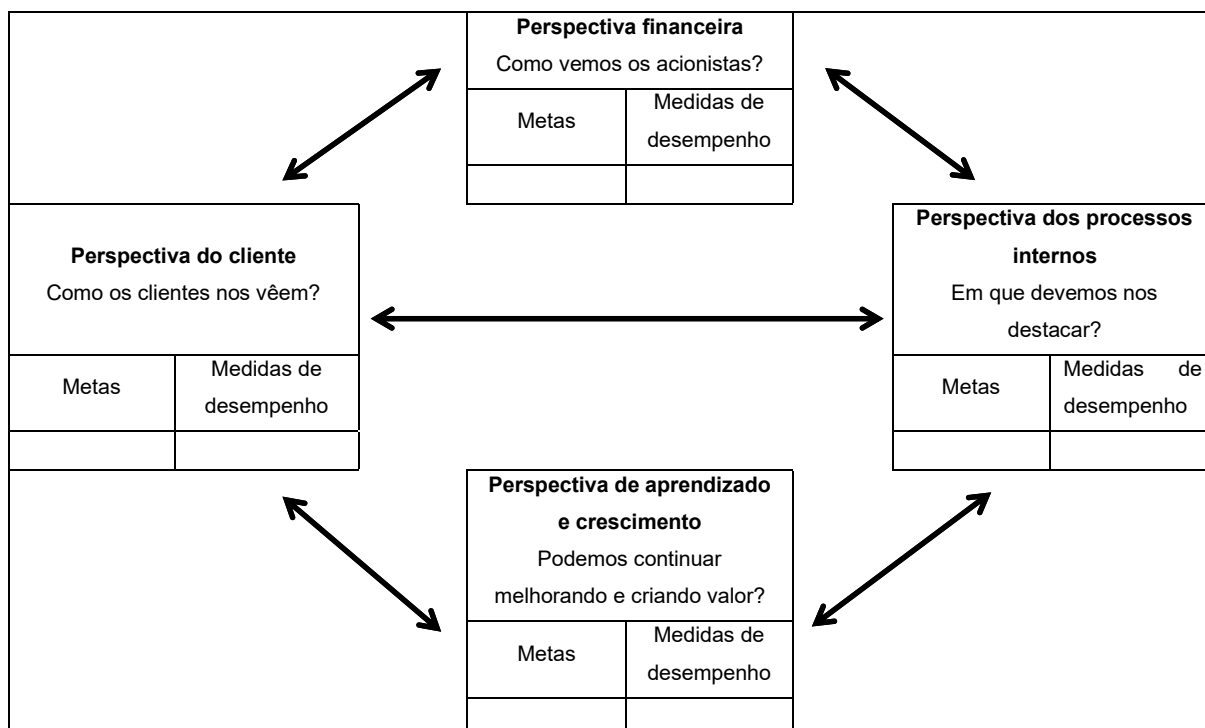


Figura 3 - Perspectivas e medidas de desempenho do *Balanced Scorecard*
 Fonte: Adaptado de Kaplan e Norton (1992).

Neste sentido, verificou-se que para cada perspectiva do *Balanced Scorecard* existe uma questão a ser respondida. A reflexão sobre como os acionistas veem a empresa, por exemplo, orientou sobre o que deve ser mensurado no segmento financeiro, quais metas devem ser atingidas neste contexto e quais medidas devem ser utilizadas para avaliação e acompanhamento do desempenho dos indicadores estabelecidos.

Após a conclusão dos estágios iniciais, as informações foram consolidadas em um mapa estratégico e repassadas à equipe por meio de reuniões individuais, durante o mês de agosto de 2020, visando sua implementação e gestão estratégica. Por fim, foi realizada a revisão e monitoramento do sistema por meio de *feedback* estratégico com o objetivo de verificar o modelo proposto. Essa etapa também serviu para resolução de eventuais problemas e desempenhou um papel fundamental no processo de aprendizado estratégico da gestão, posto que o desenvolvimento da estratégia é um processo contínuo (KAPLAN; NORTON, 1997).

Cabe ressaltar que cada fase foi desenvolvida com base nos dados coletados e em conjunto com a gestão, por meio de visitas presenciais na empresa, nos períodos indicados no Quadro 4. Tal processo encontra-se detalhado com maior

aprofundamento na seção de resultados com a implementação do *Balanced Scorecard*.

Por fim, o terceiro objetivo específico da pesquisa foi atingido mediante a realização de uma segunda entrevista com a gestão, após a implementação do *Balanced Scorecard* na data de dezesseis de outubro de 2020, com duração de uma hora e quarenta e quatro minutos, na própria empresa. Para tanto, utilizou-se um roteiro contendo treze questões abertas formuladas com base na literatura e categorizadas conforme seus objetivos, conforme evidenciado no Quadro 5.

Item	Questão	Referencial Teórico
1	Como você compreende o <i>Balanced Scorecard</i> ?	(KAPLAN; NORTON, 1992)
2	Como você avalia a importância da implementação do <i>Balanced Scorecard</i> na empresa?	(GASPAR, 2009)
3	Quais diferenças você identifica entre uma gestão com e sem a implementação do <i>Balanced Scorecard</i> ?	(KAPLAN; NORTON, 1992)
4	Como você avalia os resultados obtidos com a implementação do <i>Balanced Scorecard</i> ?	(SANTOS, 2013)
5	Quais indicadores apresentam maior relevância para a administração da empresa?	(TRENTIN; TROJAN, 2014)
6	Os objetivos, indicadores e plano estratégico definidos evidenciaram a tradução da visão e da estratégia da empresa na prática?	(CERETTA; QUADROS, 2003)
7	Você enfrentou dificuldades para implementação e execução do <i>Balanced Scorecard</i> ? Se sim, quais?	(CERETTA; QUADROS, 2003)
8	Quais benefícios e vantagens o <i>Balanced Scorecard</i> agregou para a empresa?	(TELES, 2002)
9	Você considera que a implementação do <i>Balanced Scorecard</i> influenciou no nível de satisfação dos clientes?	(KAPLAN; NORTON, 1992)
10	Você considera que a implementação do <i>Balanced Scorecard</i> influenciou nos processos internos e no nível de satisfação dos colaboradores?	(KAPLAN; NORTON, 1992)
11	Ao seu ver, os colaboradores estão engajados no alcance dos objetivos e metas da empresa?	(ENGELKE, 2008)

Item	Questão	Referencial Teórico
12	Poderiam ser adotadas ações para melhoria do processo de implementação do <i>Balanced Scorecard</i> ?	(KAPLAN; NORTON, 1992)
13	Deseja compartilhar algo sobre o assunto?	N/A

Quadro 5 – Roteiro para entrevista com a gestão após implementação do *Balanced Scorecard*.

Fonte: Elaborado pelos autores (2020).

Neste momento, a entrevista procurou obter informações sobre a percepção da gerente com relação ao *Balanced Scorecard*, suas contribuições, dificuldades, limitações e demais experiências vivenciadas devido à sua implementação na empresa.

No que concerne às entrevistas realizadas, em específico, salienta-se que as respostas obtidas foram categorizadas em três grupos para análise, considerando: (i) o entendimento da gestora sobre o *Balanced Scorecard*; (ii) o comparativo entre a percepção da gestão antes e após a implementação do *Balanced Scorecard*, incluindo dificuldades vivenciadas; e, (iii) as contribuições do *Balanced Scorecard* enquanto sistema de apoio e de avaliação de desempenho. Com isso, pretende-se identificar o sentido e compreensão dos dados registrados, de modo a verificar a eficácia do sistema, seus objetivos, contribuições, limitações e opções de desenvolvimento e melhoria.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Nesta seção serão apresentados e discutidos os resultados obtidos pelo presente estudo, sendo: (i) caracterização da empresa; (ii) entrevista prévia; (iii) implementação do *Balanced Scorecard*; (iv) resultados obtidos após a implementação; (v) entrevista com a gestão após a implementação do *Balanced Scorecard*; e, (vi) comparativo com estudos correlatos.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

O presente estudo foi realizado em uma clínica de diagnóstico por imagem situada na região sudoeste do Paraná. A mesma realiza exames nas especialidades de Mamografia, Raio-X, Ressonância Magnética, Tomografia Computadorizada e Ultrassonografia. Dispondo de uma infraestrutura com cerca de 1.200m² e de um quadro de trinta e nove colaboradores atualmente, a organização objetiva prestar serviços de excelência em sua área de atuação, contribuindo para a melhoria da qualidade de vida das pessoas.

O atendimento é disponibilizado por meio de convênios privados e parcerias com empresas, prefeituras e secretarias de saúde, na região sudoeste do Paraná e oeste de Santa Catarina. A clínica trabalha com agendamento de horários em todos os segmentos, porém necessita de certa flexibilidade para atender situações emergenciais.

A estrutura organizacional da empresa é segregada entre departamentos, cada qual com seu coordenador ou supervisor, conforme evidenciado na Figura 4.

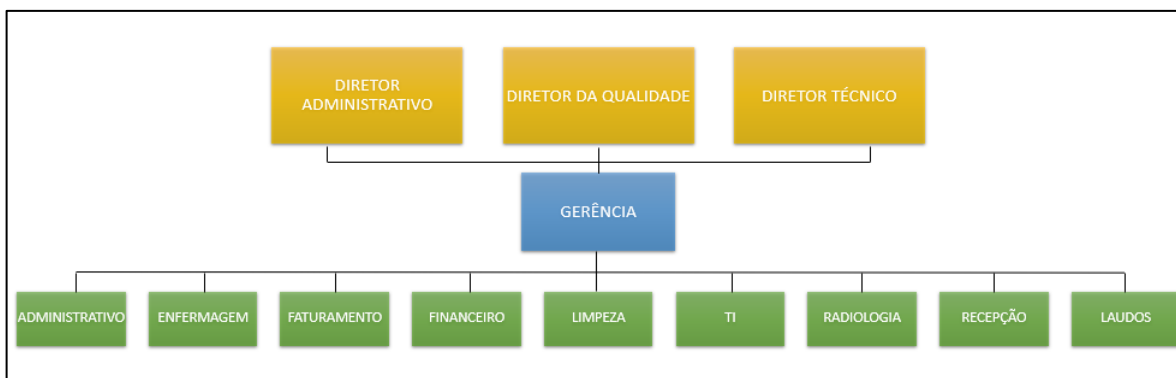


Figura 4 - Organograma geral da empresa

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Cabe ressaltar que todos os setores, processos e decisões são acompanhados pela gerência local, a qual representa a instituição e compartilha as informações pertinentes à cada diretor. Sob a gestão do setor administrativo, estão inclusas as atividades de compras, controle de estoque, recursos humanos e gestão da qualidade. Ao departamento financeiro, cabe o controle de contas a pagar e a receber, enquanto o faturamento é responsável pelo fechamento e prospecção de convênios. Com relação ao processo de atendimento ao paciente, ocorre o atendimento telefônico, agendamento, recepção e recebimento em caixa, seguido pelo atendimento da equipe técnica e assistencial de acordo com o exame solicitado e finalizando pelo envelopamento e entrega do resultado, com impressão sob demanda. Existem ainda os setores de apoio de tecnologia da informação (TI) e limpeza.

A contabilidade da empresa é terceirizada e focada no registro de seus fatos contábeis, apuração de impostos, envio de declarações e obrigações de departamento de pessoal. Assim, verificou-se a necessidade de maior controle gerencial com relação aos seus recursos e processos, de forma interna.

4.2 ENTREVISTA PRÉVIA

O contato inicial com a responsável pela empresa proporcionou a coleta de informações úteis para realização do diagnóstico organizacional sobre a forma de administração adotada atualmente, sendo esta uma etapa alinhada ao primeiro

objetivo específico do presente estudo. Nesse momento, buscou-se compreender o contexto da empresa, sua área de atuação e a percepção da gestão antes da implementação do referido sistema, além de coletar dados e informações internas que pudessem auxiliar na construção do modelo de BSC a ser proposto para a empresa.

No que concerne às atividades desenvolvidas pela empresa, a colaboradora informou que o negócio é pautado na realização de exames de diagnóstico por imagem, cujo foco de atividades envolve o agendamento e recepção de pacientes, realização do exame e posterior entrega do resultado.

Neste contexto, os temas considerados como prioritários para a empresa envolvem segurança e qualidade, os quais são declarados na missão da empresa, sendo “oferecer serviço de diagnóstico por imagem com segurança e qualidade, além de prestar atendimento humanizado à todos os pacientes”. Sua identidade organizacional, estabelecida junto à diretoria em 2018, inclui, ainda, a definição de uma visão que busca “ser referência em qualidade e agilidade em serviços de diagnóstico por imagem, com o reconhecimento da classe médica e dos pacientes” e traz em seus valores “ética, eficiência, respeito, comprometimento e valorização da equipe”.

Com relação aos objetivos e metas a serem alcançados pela organização, a respondente afirmou que a principal meta é relacionada com a produção de exames. Para tanto, são estabelecidas quantidades diárias e mensais de exames a serem realizados por segmento, de acordo com o faturamento desejado e, estas, repassadas à equipe de agendamento e recepção. Ademais, existem objetivos internos da organização, como satisfação do cliente e garantia de qualidade.

De acordo com a entrevistada, são realizadas, anualmente, avaliações de desempenho com os colaboradores, para verificar pontos de melhoria e/ou preocupação destes. Também são avaliados os fornecedores críticos da organização.

Para acompanhamento e gestão de resultados, a empresa utiliza a plataforma Power BI, onde são compilados indicadores de produção de exames, faturamento, atendimentos, satisfação e experiência do paciente, dentre outros disponíveis e importados via sistema. Assim, é possível selecionar o período de

análise e comparar também com o mesmo momento de anos anteriores, sendo esta uma ferramenta já existente na organização.

Questionada sobre o que diferencia a clínica de seus concorrentes, a entrevistada ressaltou aspectos como infraestrutura, atendimento humanizado e qualidade dos exames, pois as imagens e laudos fornecidos ao paciente passam por um processo de dupla elaboração e conferência médica, sendo um destes profissionais especialista no assunto. Diferente das demais, a clínica em questão também possui um sistema de gestão da qualidade certificado na norma ISO 9001:2015, o que atesta o reconhecimento da segurança e excelência do serviço. Além disso, possibilita maior desenvolvimento dos colaboradores, relacionamentos sólidos entre clientes e fornecedores e adoção de boas práticas de gestão.

Segundo a mesma, o relacionamento entre os setores ocorre via comunicação verbal e eletrônica, como email e *whatsapp* comercial. Em geral, há integração e cooperação entre os fornecedores e clientes internos visando a conformidade de suas funções.

Solicitada a pontuar pontos fortes e fracos da empresa, a colaboradora explanou como forças o tempo de mercado, a localização do estabelecimento, a parceria com convênios, a disponibilização de resultados *online*, a padronização de seus processos e a capacitação da equipe. Dentre as fraquezas, destacou o alto custo operacional e a limitação de modalidades de exames disponíveis, pois exames de medicina nuclear e densitometria óssea não são realizados no local. Em contrapartida, há oportunidade de adquirir equipamentos para realização destes, além de abrir uma filial e capacitar seus colaboradores. Considera como principais ameaças a concorrência, a diminuição da demanda encaminhada pelos convênios e o possível atraso de recebimentos financeiros.

Por fim, a gerente afirmou que para administração suas principais dificuldades estão relacionadas ao controle de informações e a gestão de pessoal, pois os processos da clínica dependem dos mesmos. Atualmente a mesma têm acesso à diversificados relatórios, informações, controles internos, mas há certa dificuldade em analisar o todo. Por isso, considera interessante a possibilidade de integrar medidas financeiras e não financeiras associadas ao contexto da organização.

Nesse momento, também foram disponibilizadas à gerência informações sobre o *Balanced Scorecard*, seus objetivos, estruturação, etapas de implementação e processo do estudo de caso, visando o esclarecimento de quaisquer dúvidas. A entrevistada afirmou ter compreendido tais questões, concordando e colocando-se à disposição para o desenvolvimento da pesquisa.

4.3 CONSTRUÇÃO DO BALANCED SCORECARD

Nesta seção será descrito o processo de implementação do sistema de avaliação de desempenho por meio do *Balanced Scorecard* na empresa objeto de estudo. A mesma inicia com informações relativas ao processo de elaboração do modelo e segue com a apresentação do planejamento estratégico da empresa e dos respectivos objetivos estratégicos, indicadores de desempenho e planejamento de metas e iniciativas estabelecidos. Posteriormente, evidencia-se a consolidação do mapa estratégico e a comunicação à equipe para sua concretização. Por fim, são apresentados os resultados obtidos no período compreendido entre os meses de agosto e setembro de 2020 e o comparativo com demais estudos alinhados ao tema.

4.3.1 Processo de elaboração

A elaboração de um sistema de avaliação de desempenho para a empresa estudada, pautado nas perspectivas do BSC, contou com a participação da gerência local, considerando que o nível estratégico da organização fica restrito à mesma. Neste sentido, a autora do presente estudo exerceu o papel de arquiteto ou líder do projeto, como denominam Kaplan e Norton (1997).

O arquiteto é o responsável pelo desenvolvimento, organização e incorporação do *Balanced Scorecard*, além de traduzir as estratégias em medidas específicas. Ele orienta as atividades, supervisiona o cronograma estipulado, assegura a disponibilidade de documentos e informações e gerencia processos

cognitivos, analíticos e interpessoais necessários para construção do *scorecard* (KAPLAN; NORTON, 1997).

Para tanto, foram realizados encontros periódicos com a gerência na empresa, de acordo com as etapas de implementação do *Balanced Scorecard* (vide Quadro 4) apresentadas nos procedimentos de coleta e análise de dados do presente estudo. Cabe destacar que foram realizados ajustes quando necessário, respeitando as especificidades do negócio.

4.3.2 Planejamento Estratégico

Conforme a metodologia adotada, a primeira etapa para implementação do *Balanced Scorecard* consiste no estabelecimento do planejamento estratégico da empresa. Para tanto, foram determinadas questões relativas ao cenário interno da organização, visando reconhecer suas forças e fraquezas. Para compreender seu contexto, foi necessário ainda analisar o macro ambiente em que a mesma situa-se observando o impacto de questões relacionadas aos aspectos legais, tecnológicos, competitivos, sociais e econômicos. Ademais, foi importante reconhecer ameaças e oportunidades para a empresa.

Os resultados de tal análise foram evidenciados por meio da matriz SWOT e encontram-se disponíveis na Figura 5.

	FATORES POSITIVOS	FATORES NEGATIVOS
CONTEXTO INTERNO	<p style="text-align: center;">FORÇAS</p> <ul style="list-style-type: none"> • Equipe capacitada; • Parcerias com convênios; • Credibilidade perante a sociedade; • Disponibilização de resultados <i>online</i> em curto período; • Processos padronizados; • Localização central; • Tempo de mercado; • Infraestrutura adequada; • Certificação do sistema de gestão da qualidade conforme NBR ISO 9001:2015. 	<p style="text-align: center;">FRAQUEZAS</p> <ul style="list-style-type: none"> • Limitação de modalidades de exames disponíveis; • Limitação de agendamentos para duas modalidades de exames que dependem de médicos específicos; • Alto custo operacional; • Possível atraso no horário agendado para o atendimento; • Quadro restrito de colaboradores.
CONTEXTO EXTERNO	<p style="text-align: center;">OPORTUNIDADES</p> <ul style="list-style-type: none"> • Aquisição de equipamentos para realização de novos tipos de exames; • Abertura de nova filial; • Capacitação dos colaboradores; • Participação em novos processos de licitação e credenciamento de convênios; • Investimento em ações de marketing local. 	<p style="text-align: center;">AMEAÇAS</p> <ul style="list-style-type: none"> • Concorrência nova e existente, a nível local e regional; • Diminuição da demanda de exames encaminhada pelos municípios; • Possível atraso de recebimentos financeiros; • Impactos decorrentes de crise econômica, social, ambiental ou afins, inclusive da pandemia declarada em face ao novo coronavírus; • Insatisfação do paciente quanto ao atendimento; • Insatisfação do médico solicitante quanto ao resultado do exame; • Obsolescência de equipamentos de alto custo.

Figura 5 - Análise SWOT da empresa
Fonte: Elaborado pelos autores (2020).

Neste sentido, destacam-se entre as forças a possibilidade de entrega do resultado em meio eletrônico no período de até duas horas (em caso de urgência e emergência) e a certificação de seu sistema de gestão da qualidade com base na norma ISO 9001:2015, que se caracterizam como um diferencial competitivo. As fraquezas de maior impacto, por sua vez, estão relacionadas ao alto custo para operação e ao atraso dos horários agendados para realização de exames, que compromete o nível de satisfação dos pacientes.

No contexto externo, identificou-se a predominância das oportunidades de aquisição de equipamentos para realização de novos tipos de exames (no caso, um

aparelho de densitometria óssea), bem como o investimento em ações de publicidade. As principais ameaças são a diminuição de exames encaminhados pelos municípios, que influencia diretamente no faturamento da clínica e a insatisfação de clientes, sejam estes pacientes ou médicos solicitantes, pois isto influencia a imagem da empresa.

Mediante a análise do ambiente em que a organização se insere e dos dados coletados na primeira entrevista com a gerente responsável, foi estabelecido um planejamento estratégico para a empresa. O mesmo pode ser observado na Figura 6.

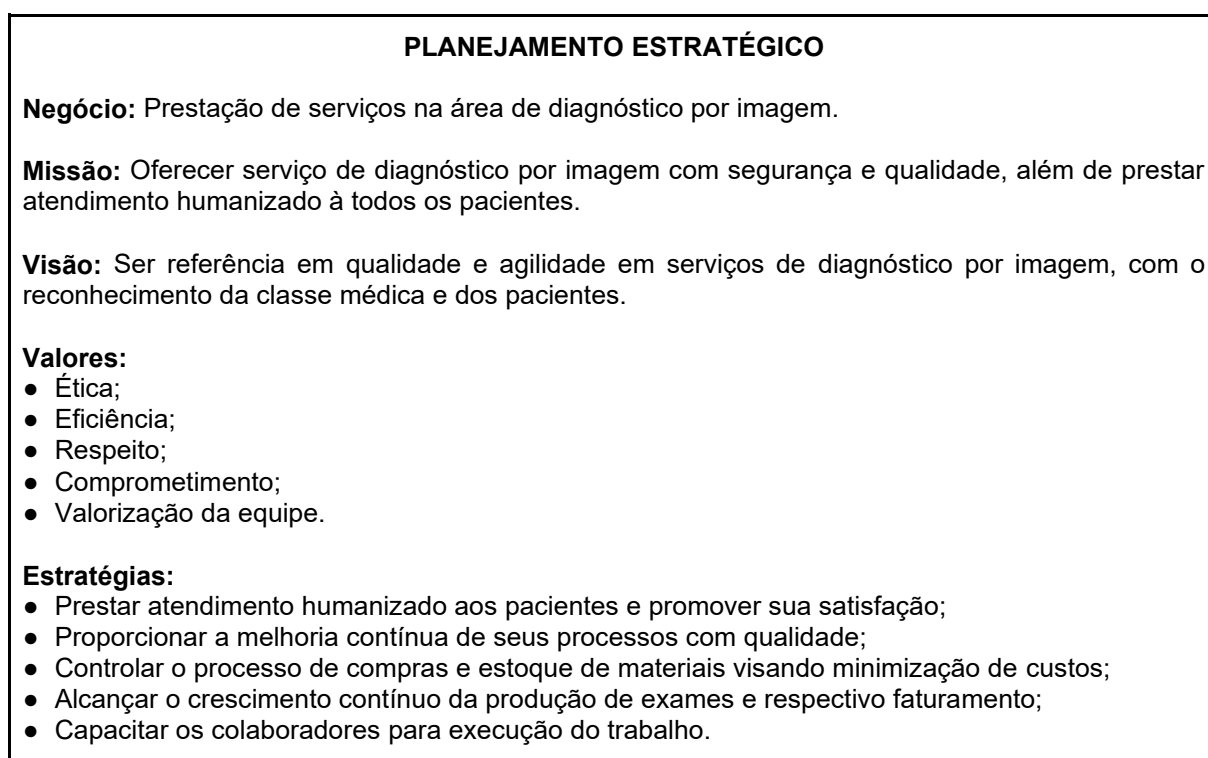


Figura 6 – Planejamento Estratégico da Empresa
Fonte: Elaborado pelos autores (2020).

Desta forma, verificou-se que o foco da empresa consiste no atendimento e satisfação de suas partes interessadas, sejam estas pacientes, acompanhantes ou médicos solicitantes. Para tanto, há parcerias com os convênios que demandam os exames, além de contínuo monitoramento da agenda, em especial pela gerência, para alcance dos resultados financeiros e cumprimento da pontualidade.

4.3.3 Objetivos Estratégicos

Tendo elucidado o planejamento estratégico da empresa, buscou-se a representação deste em objetivos coesos dentro das quatro perspectivas do *Balanced Scorecard*, a saber: financeira, do cliente, dos processos internos e do aprendizado e crescimento. Para tanto, foram estabelecidos, juntamente com a gerência, três objetivos estratégicos para cada categoria, conforme disposto no Quadro 6.

Perspectiva	Objetivo Estratégico
Perspectiva Financeira	Aumentar o faturamento com produção de exames
	Reduzir custos
	Controlar glosas e respectivos recursos
Perspectiva do Cliente	Promover a satisfação dos clientes
	Promover a satisfação dos médicos solicitantes
	Captar clientes e convênios
Perspectiva dos Processos Internos	Acompanhar o índice de produção de exames
	Monitorar a produtividade do capital humano
	Investir na instalação e sua infraestrutura
Perspectiva do Aprendizado e Crescimento	Proporcionar a satisfação dos colaboradores
	Desenvolver competências funcionais de colaboradores
	Impulsionar a capacitação dos colaboradores

Quadro 6 – Objetivos estratégicos da empresa
Fonte: Elaborado pelos autores (2020).

Na perspectiva financeira, a organização almeja aumentar produzir cada vez mais exames, de acordo com a capacidade dos equipamentos, visando a evolução do faturamento bruto da empresa. Para tanto, também é necessário o controle dos custos envolvidos para realização dos exames e de seus respectivos processos, como exemplo materiais de enfermagem, medicamentos, contrastes, filmes, materiais gráficos e materiais de expediente.

Para minimizar perdas neste sentido, a empresa precisa controlar o reconhecimento de glosas, que são faturamentos recusados nas organizações de saúde por ausência de conciliação das informações fornecidas pelo prestador com os registros no banco de dados de um convênio. Elas ocorrem, por exemplo, quando um paciente é recepcionado e realiza exames sem possuir a liberação ou autorização do convênio para tal. Portanto, cabe à equipe de recepção a correta execução dos procedimentos de autorização e conferência de guias, bem como à equipe de faturamento o envio de informações fidedignas aos convênios e a abertura de recurso caso os mesmos notifiquem o reconhecimento de glosas.

Na perspectiva do cliente, pretende-se promover a satisfação dos pacientes durante o atendimento prestado pela clínica, desde o agendamento do exame, até a entrega do resultado. Aspectos que influenciam na satisfação do mesmo incluem a satisfação quanto ao atendimento recebido pela equipe de recepção e pela equipe de saúde (inclui técnicos em enfermagem, técnicos em radiologia e/ou médicos radiologistas), a pontualidade do exame e da liberação do resultado, a infraestrutura e condição do estabelecimento.

Ademais, devido ao contexto da empresa, é imprescindível a preocupação com a satisfação dos médicos que solicitam exames e utilizam o mesmo como base para diagnóstico e tratamento de seus pacientes. Portanto, as imagens e o laudo médico fornecido pela clínica devem atender às necessidades do mesmo.

Considerando o objetivo financeiro de aumentar o faturamento com produção de exames, o número de pacientes e convênios atendidos deve aumentar também. A satisfação do paciente e dos médicos solicitantes é algo que influencia na procura por atendimentos. Outro fator que pode influenciar no índice de atendimentos é a participação da empresa em processos de credenciamento e licitações junto à convênios e municípios.

A perspectiva dos processos internos objetiva monitorar o número de exames realizados em cada segmento em termos quantitativos, com o respectivo acompanhamento da produtividade do capital humano, ou seja, da proporção de receita auferida considerando o quadro de colaboradores contratados em regime CLT. Um aspecto observado nessa perspectiva foi a necessidade de investir na infraestrutura do estabelecimento por meio de manutenções prediais, o que justifica o estabelecimento desse objetivo.

Na perspectiva de aprendizado e crescimento, propõe-se a realização de treinamentos para capacitação dos funcionários, os quais serão avaliados quanto ao seu desempenho para buscar o desenvolvimento de suas competências funcionais. Além do treinamento, para promover a satisfação dos colaboradores devem ser asseguradas condições de trabalho satisfatórias dentro de sua carga horária, com materiais e recursos disponíveis para uso, bem como remuneração e benefícios apropriados à função exercida e realização de ações de engajamento e reconhecimento pelo trabalho.

4.3.4 Indicadores de Desempenho

Mediante a seleção dos objetivos estratégicos, foram listados indicadores de desempenho de forma a demonstrar o propósito destes, indicando como cada objetivo será acompanhado. O resultado desta etapa encontra-se evidenciado no Quadro 7.

Perspectiva	Objetivo Estratégico	Indicador de desempenho
Perspectiva Financeira	Aumentar o faturamento com produção de exames	Faturamento bruto (R\$)
	Reduzir custos	Percentual de custos sobre a receita
	Controlar glosas e respectivos recursos	Percentual de receitas glosadas sobre a receita total

Perspectiva	Objetivo Estratégico	Indicador de desempenho
Perspectiva do Cliente	Promover a satisfação dos clientes	Satisfação de clientes
	Promover a satisfação dos médicos solicitantes	Satisfação de médicos solicitantes
	Captar clientes e convênios	Número de atendimentos
Perspectiva dos Processos Internos	Acompanhar o índice de produção de exames	Produção de exames por especialidade
	Monitorar a produtividade do capital humano	Receita bruta por hora trabalhada
	Investir na instalação e sua infraestrutura	Percentual de manutenções prediais realizadas
Perspectiva do Aprendizado e Crescimento	Proporcionar a satisfação dos colaboradores	Satisfação dos colaboradores
	Desenvolver competências funcionais de colaboradores	Avaliação de desempenho de colaboradores
	Impulsionar a capacitação dos colaboradores	Índice de treinamentos

Quadro 7 – Indicadores de desempenho da empresa

Fonte: Elaborado pelos autores (2020).

Considerando as particularidades da empresa, foram estabelecidos doze indicadores de desempenho baseados nas especificidades do negócio e nas solicitações da gerência, sendo que cada indicador corresponde à um objetivo estratégico. Os métodos e periodicidades de mensuração dos indicadores estão explanados na seção a seguir.

4.3.5 Planejamento de metas e iniciativas

Nesta fase do processo foram analisados os objetivos e indicadores estabelecidos nas etapas anteriores para planejar a forma de monitoramento e concretização destes. Com isto, foram definidas metas e iniciativas a serem adotadas pela empresa para impulsionar o efetivo alcance dos objetivos estratégicos. Cabe ressaltar que as metas foram definidas pela gestão com base

nos resultados de períodos anteriores, visando a evolução dos resultados de acordo com as especificidades e capacidades de atendimento, produção e investimento em recursos financeiros da clínica.

Para cada indicador, também foram determinados métodos e períodos para mensuração, considerando como prazo para conclusão destes a data de trinta e um de dezembro de 2020, pois para o ano de 2021 será realizado um novo planejamento de novas metas. No que concerne à periodicidade de mensuração dos indicadores de desempenho, Kaplan e Norton (2004) sugerem que os prazos sejam estipulados de acordo com o planejamento e necessidades da organização. A mesma pode ser mensal, trimestral, semestral ou anual, por exemplo.

Tais informações foram reunidas no Quadro 8.

Perspectiva	Objetivo Estratégico	Indicador de desempenho	Iniciativas	Setor responsável	Meta	Fonte para coleta de dados	Método de mensuração	Periodicidade de mensuração
Perspectiva Financeira	Aumentar o faturamento com produção de exames	Faturamento bruto (R\$)	Estabelecer metas mensais de produção de exames	Administração, recepção e faturamento	Evolução de 10% do faturamento mensal em relação ao mesmo período do ano anterior	Sistema RIS	[(Faturamento bruto mensal 2020/Faturamento bruto mensal 2019)-1]x100	Mensal
			Monitorar a agenda					
	Reduzir custos	Percentual de custos sobre a receita	Controlar o estoque de materiais e eventuais desperdícios	Administração	Indicador inferior à 70%	Sistema RIS	(Total de custos mensais/ Faturamento bruto mensal)x100	Mensal
			Gerenciar custos por meio de orçamentos					
	Controlar glosas e respectivos recursos	Percentual de receitas glosadas sobre a receita total	Conferência de autorização para realização do exame na recepção do paciente	Recepção	Indicador inferior à 0,15%	Sistema RIS	(Perdas registradas/ Faturamento mensal)x100	Mensal
			Conferência da documentação pertinente ao faturamento do exame pelo respectivo setor	Faturamento				

Perspectiva	Objetivo Estratégico	Indicador de desempenho	Iniciativas	Setor responsável	Meta	Fonte para coleta de dados	Método de mensuração	Periodicidade de mensuração
Perspectiva do Cliente	Promover a satisfação dos clientes	Satisfação de clientes	Atender as necessidades e requisitos do cliente, com eficiência e qualidade	Recepção, enfermagem, radiologia e retirada de exames	Média igual ou maior que 4,5 para satisfação geral do paciente, em uma escala de 1 à 5	Plataforma <i>Healfies Feedback</i>	Relatório de pesquisa de satisfação do paciente	Diária
	Promover a satisfação dos médicos solicitantes	Satisfação de médicos solicitantes	Disponibilizar imagens e laudos de exames de qualidade, dentro dos prazos acordados	Médicos radiologistas	Média igual ou maior que 4 para satisfação geral dos médicos, em uma escala de 1 à 5	Pesquisa de satisfação médica preenchida	(Soma das notas atribuídas para satisfação geral do médico)/ Número de pesquisas realizadas	Anual
				Retirada de exames				
			Avaliar a satisfação por meio de pesquisa	Administração				
	Captar clientes e convênios	Número de atendimentos	Praticar preços competitivos	Faturamento	Evolução de 3% no número de pacientes atendidos no mês em relação ao mesmo período do ano anterior	Sistema RIS	[(Número de pacientes atendidos no mês em 2020/Número de pacientes atendimentos no mês em 2019)-1]x100	Mensal
			Efetivar credenciamentos junto à convênios e fortalecer as parcerias já existentes	Faturamento				
			Investir em ações de publicidade	Administração				

Perspectiva	Objetivo Estratégico	Indicador de desempenho	Iniciativas	Setor responsável	Meta	Fonte para coleta de dados	Método de mensuração	Periodicidade de mensuração
Perspectiva dos Processos Internos	Acompanhar o índice de produção de exames	Produção de exames por especialidade	Monitorar o desempenho e produtividade de cada modalidade de exames	Administração	Realizar mensalmente: MAMO: 150 exames RX: 1500 exames RM: 900 exames TC: 600 exames US: 1800 exames	Sistema RIS	Soma do número de exames realizados no mês de acordo com a especialidade	Mensal
	Monitorar a produtividade do capital humano	Receita bruta por hora trabalhada	Monitorar o desempenho e produtividade dos colaboradores contratos via regime CLT considerando o faturamento obtido	Administração	Resultado superior à R\$150,00	Sistema RIS e sistema de ponto eletrônico	Faturamento bruto mensal/soma das horas trabalhadas no mês	Mensal
	Investir na instalação e sua infraestrutura	Percentual de manutenções prediais realizadas	Implementar sugestões de melhoria fornecidas por pacientes e colaboradores Estabelecer um plano de manutenção predial para a clínica	Administração	Realizar 100% das manutenções planejadas para o mês	Relatório de tarefas em sistema	(Número de atividades de manutenção realizadas no mês/Número de ações planejadas para o mês)*100	Mensal

Perspectiva	Objetivo Estratégico	Indicador de desempenho	Iniciativas	Setor responsável	Meta	Fonte para coleta de dados	Método de mensuração	Periodicidade de mensuração
Perspectiva do Aprendizado e Crescimento	Proporcionar a satisfação dos colaboradores	Satisfação dos colaboradores	Disponibilizar recursos para execução das atividades	Administração	Nota igual ou maior que 4 quanto à satisfação geral dos colaboradores, em uma escala de 1 a 5	Pesquisa de clima organizacional preenchida no Google Forms	Soma das notas atribuídas para satisfação geral dos colaboradores/ Número de pesquisas realizadas	Anual
			Oferecer remuneração compatível com a função					
			Promover ações de engajamento do pessoal em um ambiente colaborativo					
	Desenvolver competências funcionais de colaboradores	Avaliação de desempenho de colaboradores	Avaliar o desempenho dos colaboradores	Administração	100% do quadro de colaboradores com desempenho, no mínimo, satisfatório	Avaliação de desempenho preenchida em documento eletrônico	(Soma da quantidade de funcionários com desempenho satisfatório ou superior)/ Quadro de colaboradores	Anual
			Estabelecer planos de desenvolvimento individual (PDI)					
	Impulsionar a capacitação dos colaboradores	Índice de treinamentos	Estabelecer um plano de treinamentos	Administração	4 horas de treinamento por colaborador	Controle de treinamentos (documento eletrônico) baseado nos certificados entregues	(Número de colaboradores com 4 horas de treinamentos/ Total de colaboradores) *100	Mensal

Quadro 8 – Planejamento de metas e iniciativas da empresa
Fonte: Elaborado pelos autores (2020).

Mediante análise do Quadro 8, verifica-se que na perspectiva financeira devem ser adotadas ações contínuas de monitoramento da agenda, estabelecendo metas mensais de produção, além de uma gestão de orçamentos para compra de materiais considerando o melhor custo benefício e do controle de saídas de itens do estoque. Para evitar o reconhecimento de glosas, conforme mencionado anteriormente, os setores de recepção e faturamento devem conferir toda a documentação pertinente ao paciente e a autorização do convênio, quando aplicável, para realização de exames. Os dados financeiros serão coletados no sistema RIS e calculados mensalmente para obtenção dos indicadores relacionados.

Na perspectiva do cliente devem ser atendidos os requisitos e necessidades de pacientes e médicos solicitantes visando a satisfação dos mesmos com relação aos serviços prestados pela clínica. Tais dados serão coletados por meio de pesquisas diárias com pacientes e pesquisas anuais com médicos solicitantes, de acordo com a disponibilidade e aceitação dos mesmos. Para acompanhar a evolução no número de pacientes, serão coletados dados de atendimentos mensalmente.

Na perspectiva de processos internos destaca-se o acompanhamento do índice de produção de exames, por meio do sistema RIS, para verificar se o número de exames atende às metas propostas para cada segmento. Considerando o faturamento obtido, também será calculado a produtividade dos colaboradores de acordo com o número de horas trabalhadas. E para fins de investimento na instalação e sua infraestrutura, foi estabelecido um plano de manutenção predial com previsão de ações de manutenção mensais, o qual será monitorado comparando o número de ações efetivamente realizadas com o número de ações previstas para o mês.

Por fim, na perspectiva de aprendizado e crescimento pretende-se monitorar o nível de satisfação dos colaboradores por meio de pesquisa de clima organizacional com periodicidade anual, na qual será verificada a percepção dos mesmos quanto ao ambiente de trabalho, o que inclui as condições, materiais e relacionamento da equipe, além da remuneração e das ações de engajamento realizadas internamente. Os colaboradores terão seu desempenho avaliado pela administração em conjunto com os responsáveis por cada setor para verificar se o

mesmo é considerado, no mínimo, satisfatório e também para indicar possibilidades de desenvolvimento de competências funcionais dos mesmos. Neste sentido, a gestora estabeleceu como meta para todos os funcionários a participação em, pelo menos, quatro horas de treinamento em áreas do conhecimento correlatas às funções exercidas. A organização elaborou um planejamento de treinamentos a serem realizados internamente, inclusive com a participação de profissionais externos especializados, porém a realização destes estará suspensa enquanto houver riscos de propagação do coronavírus. Contudo, os colaboradores também foram orientados quanto à possibilidade de realizar cursos e capacitações em plataformas digitais e gratuitas durante este período e a entregarem os respectivos certificados de participação para o setor administrativo.

4.3.6 Consolidação do mapa estratégico

Tendo em vista a representação gráfica das informações geradas para melhor compreensão da equipe e auxílio da gestão em suas decisões, elaborou-se um mapa estratégico da empresa. Desta forma, foi possível evidenciar as relações de causa e efeito entre os objetivos estratégicos e suas perspectivas correspondentes, conforme representado na Figura 7.

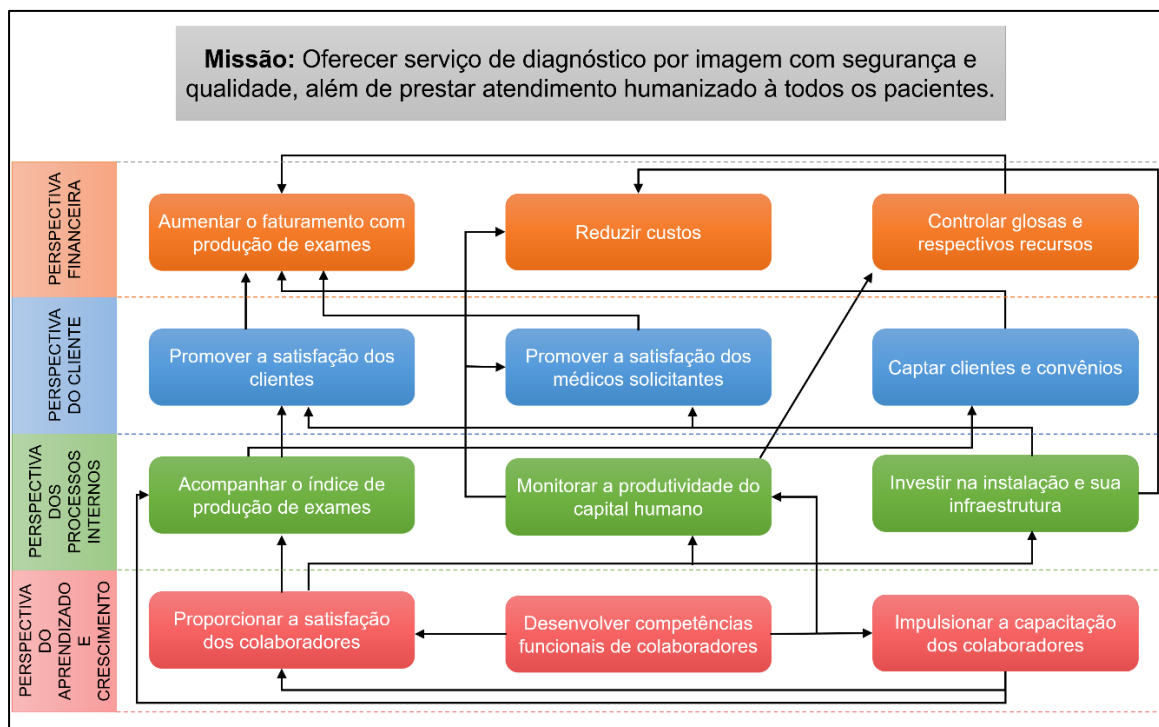


Figura 7 - Mapa estratégico da empresa
Fonte: Elaborado pelos autores (2020).

Em relação aos objetivos estipulados na perspectiva de aprendizado e crescimento, verificou-se que o incentivo ao desenvolvimento das competências funcionais de colaboradores pode impulsionar a capacitação dos mesmos e promover satisfação. Colaboradores capacitados e motivados, por sua vez, podem apresentar maior produtividade e aprimorar o processo de atendimento ao cliente, considerando que estes trabalhem em uma infraestrutura com recursos adequados para suas operações, conforme previsto na perspectiva de processos internos.

Os investimentos na instalação da empresa, juntamente com a primazia do atendimento, promovem a satisfação dos clientes e dos médicos solicitantes. Com um elo de confiança estabelecido entre o prestador e o paciente/médico, a marca da empresa passa a ter maior reconhecimento, captando clientes e convênios. Tais objetivos são ligados à perspectiva do cliente.

Por meio da satisfação das partes interessadas e da captação de novos clientes e convênios, é possível expandir o número de exames produzidos e, conseqüentemente, o faturamento obtido. Além disso, setores produtivos previnem a incidência de glosas e reduzem custos, inclusive por promover a satisfação dos

médicos no sentido de não ser necessário convocar o paciente na clínica para realização de complementos de exame.

4.3.7 Implementação e comunicação à equipe

Após a elaboração do plano de implementação do *Balanced Scorecard*, foi realizada, juntamente com a gerência da empresa, uma revisão dos objetivos, indicadores, metas e informações correlatas. Esta etapa objetivou a verificação dos dados gerados nas etapas anteriores e a finalização do planejamento.

Para comunicar o BSC à equipe, foram realizadas reuniões individuais com cada setor para apresentação deste sistema de avaliação de desempenho, do planejamento estratégico e dos respectivos objetivos e metas estabelecidos. Neste momento os colaboradores foram orientados quanto à importância do engajamento para alcance dos propósitos da organização, considerando as iniciativas a serem adotadas em cada indicador, além de terem um espaço para sugestões e esclarecimentos de dúvidas. Também foram divulgadas informações sobre o *Balanced Scorecard* no painel de gestão à vista da clínica e em cartilha acerca do assunto para entrega ao colaborador.

Os resultados obtidos com a implementação do referido sistema foram coletados nos sistemas de uso interno da empresa, bem como em documentos pertencentes ao setor administrativo. A coleta, mensuração, registro e análise de dados, com conseqüente planejamento de ações para modificação dos processos ou impulso para alcance das metas estabelecidas, foi realizada pela autora do trabalho em conjunto com a gerência.

O período definido para reunião e verificação de tais dados compreende os meses de agosto a dezembro do ano de 2020. Ao findar do ano, será realizada uma reunião da administração com a diretoria para apresentação dos dados consolidados e apresentação do planejamento de ações e metas para o ano de 2021.

4.4 RESULTADOS OBTIDOS

A efetiva implementação do BSC na empresa iniciou no mês de agosto de 2020. Assim, os dados coletados até o momento compreendem o período de agosto a setembro de 2020, pois a mensuração destes, em geral, é realizada na primeira semana do mês subsequente. Considerando as fontes de coleta e os métodos de cálculo dos indicadores, os resultados obtidos foram evidenciados na Tabela 1, Tabela 2, Tabela 3 e Tabela 4, sendo que cada uma corresponde à uma perspectiva do *Balanced Scorecard*.

A primeira perspectiva do *scorecard* engloba aspectos financeiros, os quais encontram-se evidenciados na Tabela 1.

Tabela 1 – Resultados obtidos na perspectiva financeira

Perspectiva Financeira			
Indicador de desempenho	Meta	Realizado em agosto/2020	Realizado em setembro/2020
Faturamento bruto (R\$)	Evolução de 10% do faturamento mensal em relação ao mesmo período do ano anterior	12,64%	10,95%
Percentual de custos sobre a receita	Indicador inferior à 70%	68,40%	65,23%
Percentual de receitas glosadas sobre a receita total	Indicador inferior à 0,15%	0%	0,02%

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Na perspectiva financeira, verificou-se que os três indicadores de desempenho atenderam à meta estipulada em ambos os períodos. Na análise do primeiro indicador, foi observado um aumento no faturamento bruto superior à meta de 10% de evolução em relação ao mesmo período do ano anterior. Tal resultado foi atribuído, principalmente, à demanda de atendimentos dos convênios intermunicipais, pois durante os meses de março a junho do ano corrente esta se manteve suspensa, devido às medidas de prevenção do novo coronavírus.

No que concerne ao percentual de custos sobre a receita, os indicadores apresentaram resultados inferiores ao estipulado (70%) e, no mês de setembro, o percentual registrado foi menor comparado ao mês de agosto, devido a gestão de custos por meio de orçamentos, que contou com a participação de novos

fornecedores na busca por menores custos. Ainda sobre as receitas, foi calculado o percentual de glosas, sendo que somente no mês de setembro houve registro de perdas decorrentes destas. Para tanto, foi aberta um plano de ação para identificação da falha, causa, funcionário responsável e demais informações pertinentes, visando prevenir sua reincidência.

Os resultados da perspectiva do cliente, por sua vez, estão evidenciados na Tabela 2.

Tabela 2 – Resultados obtidos na perspectiva do cliente

Perspectiva do Cliente			
Indicador de desempenho	Meta	Realizado em agosto/2020	Realizado em setembro/2020
Satisfação de clientes	Média igual ou maior que 4,5 para satisfação geral do paciente, em uma escala de 1 à 5	4,9	4,7
Satisfação de médicos solicitantes	Média igual ou maior que 4,5 para satisfação geral do paciente, em uma escala de 1 à 5	N/A	N/A
Número de atendimentos	Evolução de 2% no número de pacientes atendidos no mês em relação ao mesmo período do ano anterior	-5,00%	-2,53%

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Na perspectiva do cliente, dentre os indicadores associados foram obtidos resultados positivos com relação ao nível de satisfação geral do paciente, por meio de realização de pesquisas com participação de 488 pacientes no mês de agosto e 527 pacientes no mês de setembro. A média de satisfação do cliente em relação ao atendimento prestado pelos colaboradores esteve próximo de 5, sendo este o valor máximo da escala. As mensagens registradas opcionalmente pelos pacientes corroboram para este índice, pois grande parte deles elogia ou agradece pelo atendimento e atenção disponibilizada pela equipe.

O indicador de satisfação de médicos solicitantes, por outro lado, não obteve resultados para análise pois depende de pesquisas com médicos solicitantes, cuja aplicação está prevista para o mês de novembro de 2020. Para o índice de atendimentos, por sua vez, foram obtidos resultados negativos, pois comparados aos mesmos períodos do ano de 2019, foram atendidos um número

menor de pacientes, em especial devido às restrições da capacidade de atendimento em razão do COVID-19, embora a empresa tenha ampliado o horário de atendimento.

A terceira perspectiva do BSC é relacionada com os processos internos da organização, cujos resultados foram evidenciados na Tabela 3.

Tabela 3 – Resultados obtidos na perspectiva de processos internos

Perspectiva de processos internos			
Indicador de desempenho	Meta	Realizado em agosto/2020	Realizado em setembro/2020
Acompanhar o índice de produção de exames	Realizar mensalmente: MAMO: 150 exames RX: 1500 exames RM: 900 exames TC: 600 exames US: 1800 exames	MAMO: 163 exames RX: 1583 exames RM: 1006 exames TC: 677 exames US: 1853 exames	MAMO: 176 exames RX: 2145 exames RM: 974 exames TC: 593 exames US: 1952 exames
Monitorar a produtividade do capital humano	Resultado superior à R\$150,00	R\$174,69	R\$157,13
Investir na instalação e sua infraestrutura	Realizar 100% das manutenções planejadas para o mês	100%	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

No que condiz ao número de exames realizados, que é o foco do negócio, verifica-se que todas as metas foram atingidas, com exceção da modalidade de tomografia computadorizada no mês de setembro, que apresentou um alcance de 98,83% da meta. O resultado mais destacado nesse indicador foi o total de exames de Raio-X realizados no mês de setembro, que passaram a ser agendados também aos sábados e no intervalo das 12:00h às 13:00h.

Com relação a produtividade do capital humano, verifica-se que as metas foram alcançadas e que no mês de agosto o resultado obtido foi mais alto comparado a setembro, pois foi obtido um faturamento maior com menos horas efetivas de trabalho dos colaboradores. O indicador de investimento na instalação e em sua infraestrutura também alcançou resultados positivos, pois todas as ações planejadas para o período foram realizadas, dentre estas conserto de vaso sanitário, substituição de *dispensers* de álcool e sabonete, limpeza de calçadas e aquisição de cadeiras.

Tabela 4 – Resultados obtidos na perspectiva de aprendizado e crescimento

Perspectiva de aprendizado e crescimento			
Indicador de desempenho	Meta	Realizado em agosto/2020	Realizado em setembro/2020
Proporcionar a satisfação dos colaboradores	Nota igual ou maior que 4 quanto à satisfação geral dos colaboradores, em uma escala de 1 a 5	N/A	N/A
Desenvolver competências funcionais de colaboradores	100% do quadro de colaboradores com desempenho, no mínimo, satisfatório	N/A	N/A
Impulsionar a capacitação dos colaboradores	4 horas de treinamento por colaborador	10,25%	25,64%

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Na última perspectiva do *Balanced Scorecard* proposto para a empresa, verificou-se que o indicador de satisfação dos colaboradores não apresentou resultados até o momento pois depende da aplicação de uma pesquisa de clima organizacional, a qual está prevista para o mês de novembro de 2020. A avaliação de desempenho dos colaboradores também não possui evidência de resultados até o momento pois está programada para o mês de dezembro de 2020, com o intuito de avaliar o desempenho do colaborador durante o ano 2020 e propor ações para seu desenvolvimento e melhoria contínua para o ano de 2021.

Com relação ao índice de treinamentos, foi calculado o percentual de colaboradores que já atingiram a meta em comparação ao número total de funcionários que fazem parte do quadro da empresa. No mês de agosto, quatro funcionários já haviam concluídos a carga horária estipulada de treinamentos e no mês de setembro outros seis funcionários apresentaram os certificados de participação em cursos. Assim, até o momento totalizaram-se dez funcionários que alcançaram a meta, os quais pertencem aos setores administrativo, financeiro e TI.

4.5 ENTREVISTA APÓS A IMPLEMENTAÇÃO DO BSC

Tendo em vista o alcance do terceiro objetivo da presente pesquisa, foi realizada uma entrevista com a gerente da unidade após a implementação do

Balanced Scorecard. Este contato buscou verificar a percepção da mesma sobre o referido sistema e seu processo de implementação, incluindo dificuldades, benefícios e experiências vivencias.

O primeiro ponto de análise das informações coletadas neste encontro diz respeito ao entendimento da entrevistada sobre o BSC, a qual afirmou que o compreende como um sistema de apoio à gestão que possibilita o registro, acompanhamento e análise da empresa como um todo, devido à inclusão de dados financeiros e não financeiros. A mesma também o considera como uma ferramenta de avaliação útil para a identificação de áreas que necessitam de maior atenção, para o planejamento de ações e para as tomadas de decisões.

O segundo grupo de respostas a ser verificado relaciona-se com o comparativo entre a percepção da gestão antes e após a implementação do *Balanced Scorecard*, incluindo as dificuldades vivenciadas. De acordo com a responsável, nos períodos que antecederam o presente estudo já existiam algumas iniciativas de mensuração e acompanhamento do desempenho, as quais focavam principalmente na operação (por exemplo, número de exames) e no faturamento obtido pela clínica, sem seguir uma metodologia específica de avaliação. Contudo, com a implementação do *Balanced Scorecard*, tornou-se evidente a importância de seguir um modelo de gestão baseado em indicadores, metas e objetivos em diferentes perspectivas para a administração.

Assim, na percepção da gestora, uma empresa que adota o BSC como seu sistema de avaliação de desempenho pode obter maior controle e organização sobre seus dados, analisar resultados de forma mais ampla e crítica, tomar ações mais assertivas e planejar ações visando seu desenvolvimento futuro, bem como a excelência de qualidade dos processos. Outro ponto de destaque, segundo a colaboradora, é o envolvimento e conscientização da equipe neste contexto, conforme apresentado no fragmento a seguir:

“Com a implementação do *Balanced Scorecard* conseguimos conscientizar a equipe de que a empresa não se limita à realização de exames e aos seus processos operacionais. Então, a partir do momento que os funcionários reconheceram que é necessário se preocupar com a satisfação do paciente, com o faturamento da empresa, com o custo de todos os materiais para evitar desperdícios e com o nível de conformidades dos processos para não termos glosas, por exemplo, eles acabaram assumindo uma postura mais participativa nas atividades que desempenham, inclusive visando o alcance das metas que foram propostas.”

Diante do exposto, os resultados obtidos com este processo foram avaliados de forma positiva pela entrevistada, posto que foram agregadas mudanças e melhorias para a administração e para a empresa como um todo. Entretanto, a mesma afirmou que também foram enfrentadas dificuldades durante a implementação do *Balanced Scorecard*, inclusive por considerá-lo como uma novidade desafiadora para a organização.

Conforme o relato da gestora, a principal dificuldade neste sentido foi a resistência de parte minoritária da equipe às mudanças propostas, ao alcance de metas e ao acompanhamento mais aprofundado dos processos, em especial de funcionários com maior tempo de serviço que consideraram este um processo burocrático. Uma segunda dificuldade apontada, porém com menor impacto, está relacionada com a compreensão dos indicadores, da mensuração e análise dos dados utilizados para monitoramento dos indicadores.

Por fim, buscou-se por meio de tal entrevista analisar as contribuições do *Balanced Scorecard* enquanto sistema de apoio e de avaliação de desempenho, considerando sua estrutura, objetivos e limitações.

Neste sentido, a mesma considera que os objetivos, indicadores e plano estratégico definidos evidenciaram a tradução da visão e da estratégia da empresa na prática, ao passo que acredita que, com o passar do tempo e da maturidade do sistema, seja possível pensar em outras estratégias e formas de mensuração mais pertinentes para a organização. Com relação aos indicadores, em específico, citou como mais relevantes os que envolvem o faturamento e recursos de glosas, a satisfação do cliente e o índice de treinamentos por colaborador.

Além dos benefícios comentados anteriormente, a gestora destacou que a implementação do BSC possibilitou o monitoramento do desempenho de mais setores, a identificação de pontos fracos nos colaboradores ou processos que estes executam e respectiva adoção de ações para melhoria, maior motivação da maior parte dos colaboradores que passaram a trabalhar em prol de um objetivo com determinação para alcançá-lo, diferente de quando trabalhavam somente para entregar uma atividade.

Com relação ao nível de satisfação dos clientes, em especial, a entrevistada comentou que houve um aumento no número de comentários registrados nas

pesquisas de satisfação dos pacientes, principalmente em forma de agradecimento e elogio por parte do paciente ou de seu acompanhante quanto ao atendimento recebido. Nos casos em que o paciente registrou algum tipo de reclamação ou sugestão de melhoria, também foi possível trabalhar em ações corretivas para prevenir sua reincidência com maior rigor.

No tocante às ações para melhoria do processo de implementação do *Balanced Scorecard*, a gestora sugeriu adotar indicadores para monitorar a produtividade de todos os setores e realizar reuniões mensais com os coordenadores de setor para apresentação e discussão dos resultados obtidos no período. Tais ações estão planejadas para implementação na empresa a partir de janeiro de 2021.

Por fim, comentou que a participação neste estudo de caso foi positiva e impulsionou a busca por estudos sobre outras ferramentas, sistemas de avaliação de desempenho, indicadores e conteúdos teóricos para aplicação prática na empresa, visando seu desenvolvimento e melhoria. A gestora também ressaltou a importância de adotar ações neste sentido para considerar todos os fatores que envolvem o sucesso financeiro e organizacional da empresa, como a gestão da equipe, os processos de apoio e principalmente a reflexão sobre onde e como podemos melhorar, pois “com a rotina o foco acaba se voltando apenas ao segmento operacional da empresa”.

4.6 COMPARATIVO COM ESTUDOS CORRELATOS

É possível verificar na literatura existente que o *Balanced Scorecard* pode ser implementado em empresas com diferentes especificidades, áreas de atuação e portes. Em geral, observa-se que estudos que abordam a implementação de tal sistema apresentam como objetivo comum a consolidação de medidas financeiras e não financeiras para fins de análise e auxílio à gestão da entidade.

No que concerne ao presente trabalho, em específico, foram identificadas semelhanças com as pesquisas de Santos (2013), que propôs a aplicação do BSC em uma clínica privada como um instrumento de gestão, utilizando de entrevistas e documentos fornecidos pela instituição para coleta de dados. O mesmo optou por

uma metodologia de implementação adaptadas às pequenas e médias empresas. Em seus resultados, evidenciou algumas insuficiências da gestão principalmente com questões financeiras, as quais não foram evidenciadas na empresa objeto de estudo do presente trabalho.

Outro estudo alinhado ao tema do presente trabalho foi desenvolvido por Gaspar (2009), que elaborou um *Balanced Scorecard* adaptado à um serviço de saúde com a definição de mapa estratégico, objetivos e indicadores de desempenho para a sua implementação. Tal autor afirmou que o BSC tem o potencial introduzir uma nova cultura na gestão, fundamental para atender as necessidades multidimensionais, com eficiência e eficácia. Estes aspectos também foram observados no estudo de caso, pois o processo de implementação do BSC provocou mudanças na gestão da clínica.

Engelke (2008) também abordou em seu trabalho a implementação do BSC em uma clínica de diagnóstico por imagem. Comparando os resultados do presente estudo com os obtidos pelo referido autor, podem ser verificadas semelhanças no processo de implementação, que contou com levantamentos bibliográficos e documentais, entrevistas com a gestão, desenvolvimento de objetivos, indicadores, metas e iniciativas. Por meio destes processos, o autor verificou que o processo de tomada de decisão na empresa foi facilitado, assim como explanado neste estudo como um benefício na visão da gestora da empresa.

No estudo desenvolvido por Ceretta e Quadros (2003), por sua vez, foram avaliados os resultados obtidos pela utilização do BSC em um hospital, os quais foram considerados inferiores às expectativas da equipe responsável pela implementação. Tais autores apontaram dificuldades que surgiram nesse processo, tais como a decisão sobre o que deve ser medido, a estruturação de mapas estratégicos que conduzam a resultados satisfatórios e o sentimento de ameaça, por parte das pessoas, que se preocuparam com as medições ao invés de focar no desempenho. No presente trabalho, também foram indicadas dificuldades de pessoal, com relação à resistência destes para adequação aos novos processos implementados devido ao BSC. Contudo, os indicadores de desempenho adotados e o mapa estratégico elaborado não foram apontados como pontos negativos pela gestora da empresa, a qual relatou apenas certa dificuldade para calcular e analisar os dados inicialmente.

Teles (2002) também aborda a utilização do BSC no contexto hospitalar, destacando a importância de adotar estruturas formais para condução do processo de administração estratégica. Neste sentido, o autor afirma que uma grande contribuição desse modelo foi a diminuição da lacuna entre a formulação da estratégia e sua efetiva implantação, o que evidencia a apresentação de resultados concretos. Outros aspectos apontados no trabalho incluem a atenção para fatores externos e internos que influenciam no ambiente empresarial e a necessidade de adoção de postura orientada para resultados, por parte dos gestores, que não devem limitar-se a questões operacionais. Tais fatores também foram explanados na clínica objeto de estudo do presente caso por meio de entrevista após implementação do BSC, bem como pela elaboração da análise SWOT da empresa.

Por fim, é possível realizar um comparativo dos resultados obtidos no presente trabalho com os resultados divulgados por Trentin e Trojan (2014), que afirmam que o BSC é uma ferramenta importante para a eficiência e otimização da gestão hospitalar na medida em que auxilia o decisor na compreensão das necessidades de aprimoramento e especificidades da empresa. Entretanto, tais trabalhos se diferem devido a metodologia e delimitação adotada, pois Trentin e Trojan (2014) utilizaram uma metodologia de análise multicritério para diagnosticar as boas práticas do BSC em uma organização hospitalar que utiliza o mesmo desde 2011.

Além dos trabalhos citados que foram identificados como os mais alinhados ao tema do presente estudo, existem outras abordagens na literatura que evidenciam a importância do BSC para a gestão de uma empresa e para a integração entre suas medidas de desempenho. Exemplos disso são estudos que propõem a implementação do referido sistema em comércios (PADILHA *et al.*, 2016; SILVA *et al.*, 2015; FERREIRA; DEITOS, 2013), instituições de ensino (CUNHA; KRATZ, 2016; ROCHA; CASARTELLI, 2014; LIMA *et al.*, 2008), órgãos públicos (OLIVEIRA; IZELLI, 2018; BLONSKI *et al.*, 2017; REIS; COLAUTO; PINHEIRO, 2007), dentre outros.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo propôs a implementação de um modelo de avaliação de desempenho para uma empresa prestadora de serviços da área da saúde com base nas perspectivas do *Balanced Scorecard*. Tal processo iniciou-se com a realização de uma entrevista com a responsável pela unidade, com o objetivo de entender a percepção da mesma quanto à gestão e coletar informações sobre a empresa e seu contexto de atuação.

Por conseguinte, foram seguidas etapas de implementação do *Balanced Scorecard* com base na literatura de Kaplan e Norton (1997), as quais foram realizadas em conjunto com a gestora da entidade por meio de encontros presenciais alternados, de acordo com a disponibilidade da mesma. Este processo durou dezesseis semanas, sendo este o período comumente indicado pelos autores do modelo para sua efetiva elaboração.

Para tanto, foi desenvolvido um planejamento estratégico para a empresa que evidenciou sua identidade organizacional e permitiu a identificação de seus pontos fortes e fracos, bem como de seu contexto de atuação. Após, foram estabelecidos objetivos estratégicos para as quatro perspectivas do BSC, com respectivos indicadores, métodos e períodos para mensuração. Para cada indicador também foram estabelecidas metas e iniciativas para alcance das mesmas, visando sua análise e comparação.

Este processo proporcionou à organização maior controle de suas informações e resultados, bem como a observação de pontos a serem desenvolvidos para sua melhoria. Ademais, verificou-se por meio do presente estudo que o BSC auxilia no gerenciamento das estratégias e dos indicadores de desempenho da empresa.

Além disso, foi realizado um comparativo entre a percepção da gestão antes e após a implementação do referido sistema por meio de entrevistas com a responsável pela unidade. Com isto, foi verificado que uma gestão que implementa e utiliza um sistema de avaliação de desempenho com base no BSC percebe benefícios para a administração de seus recursos, envolvimento e motivação de seus colaboradores, monitoramento de resultados e integração de medidas financeiras e não financeiras. Com relação as dificuldades enfrentadas, a gestora

explanou a necessidade de compreender e adotar tais procedimentos de monitoramento como rotina, além de resistência de parte da equipe para adoção das mudanças implementadas no ambiente organizacional.

Por fim, foi realizado o comparativo do presente trabalho com demais estudos correlatos, o que demonstra a relevância do tema que envolve o BSC e possibilita a identificação de aspectos que podem ser desenvolvidos visando a melhoria dos processos internos de uma organização, bem como a contribuição à literatura.

Diante do exposto, conclui-se que os objetivos propostos para o presente estudo foram alcançados e que os resultados obtidos corroboram com as afirmações de Kaplan e Norton (1997), pois a implementação de tal sistema na empresa objeto de estudo tem auxiliado a gestora a obter *feedback* sobre sua estratégia, além de possibilitar a articulação entre as diferentes perspectivas do *Balanced Scorecard* para evolução do desempenho a longo prazo.

Como sugestão para futuras pesquisas, recomenda-se o aprofundamento sobre o tema, a comparação de desempenho entre empresas do mesmo ramo que possuem o BSC implementado com organizações que não o possuem e o acompanhamento deste processo com coleta de dados em um período maior de tempo.

REFERÊNCIAS

AHN, Heinz. *Applying the Balanced Scorecard Concept: An Experience Report. Long Range Planning*, v. 34, p. 441-461, 2001.

AIDAR, Marcelo Marinho. Planejamento Estratégico e Competitividade em Saúde. 200. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2015. 200p.

ALMEIDA, Nathanne Caputo de. **Análise das Contribuições da Contabilidade Gerencial na Melhoria da Gestão de Uma Empresa do Ramo de Corretagem de Seguros**. Orientador: Ricardo Lúcio de Assis. Projeto de Pesquisa do Curso de Ciências Contábeis da Faculdade de Minas, FAMINAS, Belo Horizonte, 2014.

ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de controle gerencial**. 12. ed. São Paulo: McGraw Hill, 2011.

ATKINSON, Anthony A., BANKER, Rajiv D., KAPLAN, Robert S., YOUNG, S. Mark, **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

BARBOSA, Emerson R.; BRONDANI, Gilberto. Planejamento Estratégico Organizacional. **Revista Eletrônica de Contabilidade Curso de Ciências Contábeis UFSM**. V. 01, n. 02, 2005.

BHAGWAT, R.; SHARMA, M. K. *Performance measurement of supply chain management: A Balanced Scorecard approach. Computers & Industrial Engineering*, v. 53, p. 43-62, 2007.

BLONSKI, F.; PRATES, R. C.; COSTA, M. C. ; FERREIRA, F. V. . O Controle Gerencial na Perspectiva do New Public Management: O Caso da Adoção do Balanced Scorecard na Receita Federal do Brasil. **Administração Pública e Gestão Social**, v. 9, p. 15-30, 2017.

CARVALHO, Fernanda de Medeiros; DIAS, Lidiane Nazaré da Silva; PROCHNIK, Victor. A utilização do Balanced Scorecard em hospitais: o caso do Hospital Nove de Julho. In: IX Congresso Internacional de Custos - Florianópolis, SC, Brasil, 28 a 30 de novembro de 2005

CERETTA, Paulo Sérgio; JOEL DE QUADROS, Cláudio. IMPLEMENTAÇÃO DO BALANCED SCORECARD: UM CASO PRÁTICO. **Revista Eletrônica de Administração**, Porto Alegre, RS, v. 9, n. 4, set. 2013.

CHAVES, G. R. Contabilidade gerencial como auxílio na tomada de decisões. 39f. Trabalho de Conclusão de Curso – Universidade Tecnológica Federal do Paraná. Pato Branco, 2008.

CHIAVENATO, I; SAPIRO, A. **Planejamento estratégico**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003.

COELHO, A. L. A. L.; NASCIMENTO, S.; COELHO, C.; BORTOLUZZI, Sandro César; ENSSLIN, L.. Avaliação de desempenho organizacional: uma investigação científica das principais ferramentas gerenciais. In: XV Congresso Brasileiro de Custos. **Anais...** Curitiba/PR, 2008.

CORRÊA, Luiz Paulo França. **O Uso da Contabilidade Gerencial como Ferramenta de Gestão das Pequenas e Médias Empresas da AMREC**. Orientador: Luiz Henrique Daufembach. Monografia do Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, Criciúma, 2010.

COSTA, A. P. P. **Balanced Scorecard: conceitos e guia de implementação**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2019.

CRUZ, Tadeu. Manual de planejamento estratégico: ferramentas para desenvolver, executar e aplicar. São Paulo: Atlas, 2017.

CUNHA, Julio Araujo Carneiro da; CORRÊA, Hamilton Luiz. Avaliação de Desempenho Organizacional: Um Estudo Aplicado em Hospitais Filantrópicos. **RAE - Revista de Administração de Empresas**, v. 53, n. 5, p. 485-499, set./out. 2013.

CUNHA, M. R.; KRATZ, L. Fatores críticos de sucesso no processo de implementação do balanced scorecard: um estudo de caso nas instituições federais de ensino superior. **Revista de Ciências da Administração**, v. 18, n. 46, p. 96-108. Dez. 2016.

ENGELKE, Yuri Carioni. **Alinhamento do Balanced Scorecard para uma unidade de negócio: Um estudo em empresa de diagnósticos por imagem**, 2008, 85 p. Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

ESTRADA, R. J. S.; ALMEIDA, M. I. R. A eficiência e a eficácia da gestão estratégica: do planejamento estratégico à mudança organizacional. **Revista de Ciências da Administração**, v. 9, n. 19, p. 147-178, set./dez. 2007.

FERNANDEZ, Brena Paula Magno. Métodos e técnicas de pesquisa. São Paulo: Saraiva, 2012.

FERREIRA, A. F.; DEITOS, M. L. M. S.. Balanced Scorecard como Artefato de Gestão para Empresa de Pequeno Porte. **Ciências Sociais em Perspectiva**, v. 12, p. 01-24, 2013.

FLICK, U. Introdução à metodologia de pesquisa: um guia para iniciantes. Porto Alegre: Penso, 2013.

FREZATTI, F.; RELVAS, T. R. S.; JUNQUEIRA, E. R. *Balanced Scorecard* e a estrutura de atributos da contabilidade gerencial: uma análise no ambiente Brasileiro. In: **XXXI EnANPAD**, 2007, Rio de Janeiro. Resumo dos trabalhos da XXXI EnANPAD, 2007, v. 1.

FREZZATTI, Fábio; ROCHA, Welington; NASCIMENTO, Artur Roberto do; JUNQUEIRA, Emanuel. **Contabilidade gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico**. São Paulo: Atlas, 2009.

FONTES, André Cardoso. *Balanced Scorecard em Empresas da Área de Saúde: avaliação da viabilidade de implementação em hospitais públicos e privados*. São Paulo: EAESP/FGV, 2003.83P. (Dissertação de Mestrado apresentada ao Curso de Pós-Graduação da EAESP/FGV, Área de Concentração: Administração Estratégica).

GALINDO, A.G.; *Concepção do Balanced Scorecard como Sistema de Alinhamento e Controle Estratégico da Gestão: Breve Análise Sobre os Conceitos Fundamentais*. **Revista de Administração Geral**, v.1, n.2, p.01 – 20. 2015.

GAMBA JR., J.; DUTRA, A.; NUNES, R. F.; KEMPER, G. F.; VIEIRA, C. A. Avaliação de desempenho de serviços emergenciais: uma análise da produção científica do período de 1991 a 2010. **Revista de Administração da UNIMEP**. v. 10, n. 3, set./dez., 2012.

GARENGO, P.; BIAZZO, S.; BITITCI, U. S. *Performance measurement systems in SMEs: A review for a research agenda*. **International Journal of Management Reviews**, v. 7, n. 1, p. 25-47, mar., 2005.

GARRISON, Ray H.; NORREN, Eric W.; Brewer, Peter C. **Contabilidade Gerencial**. 14 ed. Porto Alegre: AMGH, 2013.

GERHARDT, T. E.; SILVEIRA, D. T. (organizadores). Métodos de Pesquisa. Coordenado pela Universidade Aberta do Brasil – UAB/UFRGS e SEAD/UFRGS. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009.

GUIMARÃES, Eliane Marina Palhares; ÉVORA, Yolanda Dora Martinez. Sistema de informação: instrumento para tomada de decisão no exercício da gerência. **Ci. Inf.** Brasília, v. 33, n. 1, p. 72-80, Apr. 2004.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2019.

GODOY, Arilda Schmidt. Pesquisa qualitativa: tipos fundamentais. **Rev. adm. empres.**, São Paulo, v. 35, n. 3, p. 20-29, Jun. 1995.

HÉKIS, H. R. *Balanced Scorecard*: proposta de indicadores para monitorar e avaliar projetos pedagógicos dos cursos de graduação: o caso da faculdade Estácio de Sá de Santa Catarina. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção), Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2004.

HERNANDES, Carlos AM; CRUZ, CS da; FALCÃO, Sérgio Dagnino. Combinando o Balanced Scorecard com a gestão do conhecimento. **Caderno de pesquisas em administração**, v. 1, n. 12, p. 1-9, 2000.

HOFFMANN, Bruno. ANÁLISE DO PROCESSO DE IMPLEMENTAÇÃO DO Balanced Scorecard EM UMA EMPRESA DO RAMO DE DECORAÇÃO. 63f. Monografia (Curso de Ciências Contábeis). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2012.

HOSS, Osni. *et al.* **Contabilidade**: ensino e decisão. São Paulo: Atlas, 2008.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. Contabilidade gerencial: da teoria à prática. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2020.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. *The Balanced Scorecard – measures that drive performance*. **Harvard Business Review**, Boston, v. 70, p. 71-79, jan/feb, 1992.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **A Estratégia em Ação: Balanced Scorecard**. 20. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **Kaplan e Norton na prática**. 11ª Edição. Rio de Janeiro: Editora Elsevier, 2004.

LIMA, Joannes E.D.R, COSTA José F., PENHA, Rafaela S.B., OLIVEIRA, Adriane A., SILVA, Jakeline C. Implementação do Balanced Scorecard em uma Instituição Educacional: O Caso do Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial - SENAC/RN. In: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO. **Anais**, p 1-14. Rio de Janeiro, 2008.

MARTINS, E. S.; LIMA, N. C.; QUEIROZ, J. V; PENEDO, A. S. T; SOUZA, G. H. S. S. Medição de desempenho: avaliando o sistema de uma instituição de ensino do RS. **Desafio Online**, Campo Grande, v.1, n.II, art.1, Mai/Ago 2013.

MAUSS, C. V. et al. A evolução da contabilidade e seus objetivos. In: **IV Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia – SEGET**, 2007, Resende, RJ, Faculdade Dom Bosco.

NASCIMENTO A. M.; REGINATO L. **Controladoria**: Um enfoque na eficácia organizacional. 3 ed. São Paulo; Atlas, 2013.

SANTIAGO JÚNIOR, José Renato Sátiro. **Gestão do conhecimento**: a chave para o sucesso empresarial. São Paulo: Novatec, 2004. 208 p.

SEVERINO, A. J. **Metodologia do trabalho científico**. 24. ed. São Paulo: Cortez, 2016.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade – orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses**. São Paulo: Atlas, 2003.

SILVA, Antônio João Hocayen da. **Metodologia da Pesquisa: Conceitos Gerais**. Paraná: Gráfica Unicentro, 2014.

VIACAVA, F.; ALMEIDA, C. M.; CAETANO, R.; FAUSTO, M.; MACINKO, J.; MARTINS, M.; NORONHA, J. C.; NOVAES, H. M. D.; OLIVEIRA, E. S.; PORTO, S. M.; SILVA, L. M. V; SZWARCOWALD, C. L.. Uma metodologia de avaliação do desempenho do sistema de saúde brasileiro. **Ciência & Saúde Coletiva**, Rio de Janeiro, v. 9, n. 3, p. 711-724, 2004.

OLIVEIRA, Guilherme de. **Gestão do desempenho com base no Balanced Scorecard em uma pequena empresa do ramo de Pet Shop**, 2011, 55 f. Monografia (Curso de Ciências Contábeis). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2011.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. Planejamento estratégico: conceitos, metodologia e práticas. 34 ed. São Paulo: Atlas, 2018.

OLIVEIRA, Jane Maria de; IZELLI, Reginaldo César. Indicadores de desempenho baseados no Balanced Scorecard: um modelo adaptado à administração pública. **Refas**, v. 4, n. 2. P. 37-51, 2018.

OYADOMARI, J. C. T.; NETO, O. R. M.; DULTRA-DE-LIMA, R. G.; NISIYAMA, E. K.; AGUIAR, A. B. **Contabilidade gerencial: ferramentas para melhoria de desempenho empresarial**. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2018.

PADILHA, A. C. M.; CAXAMBU, F.; AZEVEDO, J. B. ; VASCONCELOS NETO, A. G. ; FAGUNDES, P. M. ; ZILLI, J. B. . Alinhando estratégia e resultado: proposta de Balanced Scorecard para uma pequena empresa de comércio varejista. **Revista Cesumar Ciências Humanas e Sociais Aplicadas**, v. 21, p. 181-210, 2016.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria básica**. 2 ed. São Paulo: Cengage Learning, 2010.

PEREIRA KRAEMER, Maria Elisabeth. O Balanced Scorecard e seu impacto na contabilidade gerencial. **Contabilidade Vista & Revista**, Minas Gerais, v. 13, n. 3, p. 53-70, 2002.

REIS, G. V.; COLAUTO, R. D.; PINHEIRO, L. E. T. Proposta de adaptação do Balanced Scorecard para órgãos públicos: um enfoque na secretaria geral de administração (Segedam) do tribunal de contas da união. In: **CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS**, 14., 2007, João Pessoa. Anais. São Leopoldo: ABC, 2007. CD-ROM.

ROCHA, J.; CASARTELLI, A. (2014). Análise do processo de implantação do Balanced Scorecard (BSC) em uma instituição de ensino superior. **Revista Gestão Universitária na América Latina - GUAL**. Florianópolis, v.7 n.3 p. 268-290. Set. 2014.

SAMPIERI, R. H.; COLLADO, C. F.; LUCIO, M. P. B. Metodologia de pesquisa. 5. ed. Porto Alegre: Penso, 2013.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos; MARTINS, Marco Antonio. **Avaliação de empresas: foco na análise de desempenho para o usuário interno: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2006.

SILVA, E. N.; NAZARETH, M. M.; SANTIAGO V. L.; MELLO, L. C. B. B. Proposta de um Balanced Scorecard em uma Loja Varejista de Pequeno Porte. In: XI Congresso Nacional de Excelência em Gestão, **Anais**, p.1-15, Rio de Janeiro, 2015.

SOUZA, C. B. **Análise de viabilidade de implantação do planejamento estratégico à luz da ferramenta Balanced Scorecard (BSC): um estudo de caso aplicado à empresa Alpha Indústria, Comércio e Serviço em Eletrônica Ltda**. 2008. Trabalho de Conclusão de Curso. Curso de Administração, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2008.

TEDESCO, Keila Viviane; LUNKES, Rogério João. Desenvolvimento do Balanced Scorecard em um clube de esportes náuticos: um estudo de caso no late Clube de Santa Catarina Veleiros da Ilha. In: XVII Congresso Brasileiro de Custos. Belo Horizonte/MG, 2010.

TELES, J. P. S. **Administração Estratégica de Hospitais: O Balanced Scorecard e suas contribuições**, 2003, 203 f. Dissertação (Mestrado em Administração). Fundação Getulio Vargas, 2003.

TEZZA, R; BORNIA, A. C; VEY, I. H. Sistemas de medição de desempenho: uma revisão e classificação da literatura. **Gestão & Produção**, v. 17, n. 1, p. 75-93, 2010.

TRENTIN, A. T.; TROJAN, F. Diagnóstico de boas práticas do Balanced Scorecard e análise multicritério para auxiliar decisões na gestão hospitalar. In: XLVI Simpósio Brasileiro De Pesquisa Operacional. Salvador/BA, 2014.

WANDERLEY, Nicole Machado Monteiro. Um estudo sobre o processo de implantação do Balanced Scorecard. 54f. Trabalho de Conclusão de Curso – Instituto Federal de São Paulo. Caraguatatuba, 2016.

ZAGO, C. A.; ABREU, L. F.; GRZEBIELUCKAS, C.; BORNIA, A. C. Modelo de avaliação de desempenho logístico com base no balanced scorecard (BSC): Proposta para uma pequena empresa. *Revista da Micro e Pequena Empresa*, v. 2, n. 2, 19-37, maio/ago. 2008.

APÊNDICES

Apêndice A - Roteiro de entrevista semiestruturada com a gestão

Perfil do entrevistado:

Nome:

Idade:

Função:

Tempo na empresa:

Roteiro:

Questão	Objetivo	Referencial Teórico
1. Que atividades são desenvolvidas pela empresa?	Verificar os segmentos de atuação da empresa.	(OLIVEIRA, 2011)
2. Quais temas corporativos são considerados como primordiais para a organização?	Conhecer os temas considerados como prioritários pelo serviço visando a orientação do processo de implementação do <i>Balanced Scorecard</i> .	(KAPLAN; NORTON, 1992)
3. A empresa possui uma identidade organizacional estabelecida?	Registrar se a empresa possui definições de missão, visão e valores.	(TELES, 2002)
4. Existem objetivos e metas a serem alcançados pela organização? Se sim, quais estratégias são adotadas pela empresa para o alcance destes?	Avaliar metas já definidas pela entidade, bem como o processo de gerenciamento destas.	(CERETTA; QUADROS, 2003)
5. São realizadas avaliações de desempenho na empresa?	Identificar como a empresa compreende e emprega avaliações de desempenho em seu contexto.	(GASPAR, 2009)

6. São utilizadas metodologias para acompanhamento e gestão de resultados? Para tanto, há indicadores definidos?	Avaliar o método de coleta e análise de dados da empresa, alinhados à indicadores de resultados.	(TRENTIN; TROJAN, 2014)
7. O que diferencia a empresa de seus concorrentes?	Verificar como a gestão avalia os aspectos internos e externos da organização em comparação aos de outros estabelecimentos.	(ENGELKE, 2008)
8. Como ocorre o relacionamento entre os fornecedores e clientes internos?	Examinar a interação entre processos, setores e colaboradores.	(ENGELKE, 2008)
9. Considerando o contexto em que a empresa está inserida, quais são seus principais pontos fortes e fracos? Além disso, quais são suas principais oportunidades e ameaças?	Coletar informações para desenvolver a análise SWOT da empresa posteriormente.	(SANTOS, 2013)
10. Quais dificuldades são enfrentadas pela administração da empresa?	Ponderar sobre dificuldades que podem ser enfrentadas ou superadas pela gestão com a implementação do <i>Balanced Scorecard</i>	(CERETTA; QUADROS, 2003)

Apêndice B - Roteiro de entrevista com a gestão após a implementação do *Balanced Scorecard*

Perfil do entrevistado:

Nome:

Idade:

Função:

Tempo na empresa:

Roteiro:

Questão	Objetivo	Referencial Teórico
1. Como você compreende o <i>Balanced Scorecard</i> ?	Verificar o entendimento do gestor sobre o modelo proposto de <i>Balanced Scorecard</i> .	(KAPLAN; NORTON, 1992)
2. Como você avalia a importância da implementação do <i>Balanced Scorecard</i> na empresa?	Identificar a compreensão do gestor acerca da importância da implementação da referida ferramenta gerencial.	(GASPAR, 2009)
3. Quais diferenças você identifica entre uma gestão com e sem a implementação do <i>Balanced Scorecard</i> ?	Comparar como a entrevistada analisa o processo de gerenciamento da entidade antes e após a implementação do <i>Balanced Scorecard</i> .	(KAPLAN; NORTON, 1992)
4. Como você avalia os resultados obtidos com a implementação do <i>Balanced Scorecard</i> ?	Conhecer a opinião da gestora sobre os resultados obtidos com base na experiência de implementação do <i>Balanced Scorecard</i> .	(SANTOS, 2013)
5. Quais indicadores apresentam maior relevância para a administração da empresa?	Avaliar a definição e utilização de indicadores do processo e seus respectivos potenciais.	(TRENTIN; TROJAN, 2014)
6. Os objetivos, indicadores e plano estratégico definidos evidenciaram a tradução da	Analisar o alinhamento entre as medidas propostas e a	(CERETTA; QUADROS, 2003)

visão e da estratégia da empresa na prática?	identidade organizacional da empresa.	
7. Você enfrentou dificuldades para implementação e execução do <i>Balanced Scorecard</i> ? Se sim, quais?	Examinar dificuldades associadas ao processo de implementação do <i>Balanced Scorecard</i> e respectiva gestão.	(CERETTA; QUADROS, 2003)
8. Quais benefícios e vantagens o <i>Balanced Scorecard</i> agregou para a empresa?	Diagnosticar se o <i>Balanced Scorecard</i> agregou benefícios e contribuições à empresa na visão da gestora.	(TELES, 2002)
9. Você considera que a implementação do <i>Balanced Scorecard</i> influenciou no nível de satisfação dos clientes?	Verificar o impacto obtido com a implementação do <i>Balanced Scorecard</i> na perspectiva do cliente, no entendimento da entrevistada.	(KAPLAN; NORTON, 1992)
10. Você considera que a implementação do <i>Balanced Scorecard</i> influenciou nos processos internos e no nível de satisfação dos colaboradores?	Verificar o impacto obtido com a implementação do <i>Balanced Scorecard</i> na perspectiva de processos internos e na satisfação dos colaboradores, no entendimento da entrevista.	(KAPLAN; NORTON, 1992)
11. Ao seu ver, os colaboradores estão engajados no alcance dos objetivos e metas da empresa?	Identificar o nível de engajamento e motivação dos colaboradores no que concerne objetivos e metas da empresa.	(ENGELKE, 2008)
12. Poderiam ser adotadas ações para melhoria do processo de implementação do <i>Balanced Scorecard</i> ?	Avaliar o processo de implementação do <i>Balanced Scorecard</i> considerando pontos de aprimoramento ou desenvolvimento.	(KAPLAN; NORTON, 1992)
13. Deseja compartilhar algo sobre o assunto?	Registrar informações adicionais.	N/A