

O papel do balanced scorecard na gestão hospitalar: um estudo em uma rede de hospitais filantrópicos

Jadir Roberto Dittadi (UNOESC) - jadir.rd@gmail.com

Joiciane Tressoldi (UNOESC) - joicetressoldi@hotmail.com

Bruna CAMILA VON DENTZ (UNOESC) - bruna_cvd@hotmail.com

Ieda Margarete Oro (FURB) - ieda.oro@unoesc.edu.br

Antonio Maria da Silva Carpes (UFFS) - carpes.antonio@gmail.com

Resumo:

O artigo tem por objetivo investigar a adoção de indicadores de desempenho sob a perspectiva do Balanced Scorecard (BSC) junto a uma rede de hospitais filantrópicos gerenciados por uma mantenedora. A proposta de pesquisa foi conduzida por meio de levantamento e caracteriza-se como descritiva e abordagem quantitativa. A população do estudo consistiu-se de 24 entidades hospitalares filantrópicas, sendo que na amostra integrou 12 instituições. Para elaboração do instrumento fundamentou-se principalmente nos estudos de Kaplan e Norton (2002), Slack (2002) e Castro (2004). Para análise dos dados, utilizou-se a estatística descritiva e o coeficiente de correlação de Pearson. A pesquisa identificou os indicadores apresentados na aplicação do BSC e verificou a associação dos mesmos, com critérios de custos e competitividade. A análise dos dados apresenta uma associação entre algumas variáveis relacionadas e a otimização de custos e desempenho econômico, considerando aspectos financeiros. No tocante ao processo produtivo (processos internos), a correlação entre indicadores de custos com critérios de flexibilidade e velocidade apresentou-se positivamente. Os resultados indicam influência positiva dos indicadores do BSC, no processo de gestão das instituições pesquisadas.

Palavras-chave: *Balanced Scorecard. Processo de Gestão. Hospitais Filantrópicos.*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

O papel do *balanced scorecard* na gestão hospitalar: um estudo em uma rede de hospitais filantrópicos

Resumo

O artigo tem por objetivo investigar a adoção de indicadores de desempenho sob a perspectiva do *Balanced Scorecard* (BSC) junto a uma rede de hospitais filantrópicos gerenciados por uma mantenedora. A proposta de pesquisa foi conduzida por meio de levantamento e caracteriza-se como descritiva e abordagem quantitativa. A população do estudo consistiu-se de 24 entidades hospitalares filantrópicas, sendo que na amostra integrou 12 instituições. Para elaboração do instrumento fundamentou-se principalmente nos estudos de Kaplan e Norton (2002), Slack (2002) e Castro (2004). Para análise dos dados, utilizou-se a estatística descritiva e o coeficiente de correlação de Pearson. A pesquisa identificou os indicadores apresentados na aplicação do BSC e verificou a associação dos mesmos, com critérios de custos e competitividade. A análise dos dados apresenta uma associação entre algumas variáveis relacionadas e a otimização de custos e desempenho econômico, considerando aspectos financeiros. No tocante ao processo produtivo (processos internos), a correlação entre indicadores de custos com critérios de flexibilidade e velocidade apresentou-se positivamente. Os resultados indicam influência positiva dos indicadores do BSC, no processo de gestão das instituições pesquisadas.

Palavras-chave: *Balanced Scorecard*. Processo de Gestão. Hospitais Filantrópicos.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

1 Introdução

À medida que a concorrência nas empresas se intensificaram, os gestores buscaram novas fontes de informações sobre os fatores-chave que contribuem para o sucesso e como podem ser medidos. Muitas organizações examinavam suas Demonstrações Financeiras e seus sistemas de custo-padrão em busca de novas ideias e, em certo sentido, essas fontes relevantes produziam informações. Contudo, os gestores passaram a incorporar também medidas não financeiras, no suporte ao processo de mensuração do desempenho, que, até há pouco tempo, não eram consideradas relevantes, mas agora se fazem necessárias às organizações devido ao ambiente competitivo da contemporaneidade (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997).

Neste contexto, surgiram diversas pesquisas com o intuito de identificar as deficiências dos métodos de avaliação do desempenho das empresas e seus gestores. Kaplan e Norton iniciaram em 1990 uma pesquisa que resultou no desenvolvimento do *Balanced Scorecard* (BSC). Este processo de medição e controle de desempenho é organizado em quatro perspectivas (financeira, de clientes, processos internos e de aprendizagem e crescimento) que propõem o equilíbrio entre os objetivos de curto e longo prazo, medidas financeiras e não financeiras e perspectivas internas e externas do desempenho.

Nas últimas duas décadas, os teóricos em gestão e consultores gerenciais concentraram-se em como desenvolver estratégias capazes de gerar desempenho superior (KAPLAN; NORTON, 2002). Mas apenas uma estratégia não é suficiente para garantir o sucesso da organização, a maior dificuldade dos gestores está na capacidade de executar a estratégia. Entretanto, Bido et al. (2012, p. 3) ressalta uma “tendência observada nas instituições com relação ao crescimento dos modelos de gestão estratégica, dos quais o BSC se apresenta como um dos mais encontrados”.

Possivelmente um dos segmentos mais afetados por estas mudanças de gestão é o da saúde. Sejam mudanças políticas, governamentais, avanços tecnológicos, aumento da expectativa de vida da população e principalmente pelo crescimento das empresas intermediadoras da assistência médica.

Não é uma percepção nova, a necessidade de aprimoramento da gestão das organizações hospitalares, quer sejam públicas, privadas ou filantrópicas. A conscientização dessas premissas vem se mostrando presentes nos estudos empíricos envolvendo o universo de entidades hospitalares (ABBAS; ROJAS; LEZANA, 2002). Os gestores dos hospitais brasileiros tem visualizado a necessidade de submeterem suas entidades ao processo de acreditação, que compreende avaliar rotinas e medir indicadores de qualidade e de desempenho (ANDRADE, 2008). Na busca de soluções operacionais, táticas e estratégicas para os problemas cotidianos, os indicadores sob as perspectivas do BSC podem se constituir em ferramentas que possibilitam o acompanhamento das principais variáveis de interesse da entidade, buscando a melhoria do processo de gestão.

Entende-se que as entidades hospitalares são altamente complexas e necessitam de suporte informacional ao seu processo de gestão, o presente artigo tem como proposta responder o seguinte problema: Quais indicadores de desempenho sob as perspectivas do *balanced scorecard* são adotados por uma rede mantenedora de hospitais filantrópicos? Para responder o problema, delimitou-se o seguinte objetivo: investigar a adoção de indicadores de desempenho sob as perspectivas do *Balanced Scorecard* junto a uma rede mantenedora de hospitais filantrópicos. A pesquisa contou com a participação de gestores de instituições hospitalares de uma rede mantenedora filantrópica estabelecida em Santa Catarina, que estende seu trabalho para toda região Sul do Brasil.

A carência de pesquisas com abordagem do BSC na gestão hospitalar encontra amparo no estudo realizado por Andrade (2008), que analisou a implantação e os principais resultados da primeira aplicação do BSC em uma organização hospitalar privada no Brasil, estabelecida em São Paulo. O estudo chama a atenção sobre a necessidade de pesquisas de campo sobre a utilização desse processo em hospitais. Sob o ponto de vista acadêmico, esta pesquisa contribui somando-se ao universo de pesquisas que buscam descortinar as nuances da gestão das organizações de saúde. Ao passo que, do ponto de vista prático, esse estudo justifica-se pela relevância ao levantar a percepção dos gestores sobre a utilização do BSC sob o ponto de vista da prática adotada em algumas entidades hospitalares na Região Sul do Brasil, trazendo contribuições aos gestores sobre práticas utilizadas no processo de mensuração de desempenho.

2 Referencial teórico

2.1 Entidades hospitalares filantrópicas

Segundo o Ministério da Saúde (2004) hospital é um “estabelecimento de saúde destinado a prestar assistência médica e hospitalar à pacientes em regime de internação”. Segundo a Federação Brasileira de Hospitais (FBC), em junho de 2011, o Brasil possuía 6.801 hospitais, divididos em hospitais privados (68%), públicos (29%) e universitários (3%).

De acordo com o disposto no artigo 25 da Lei Orgânica da Saúde (LOS), as entidades filantrópicas e aquelas sem fins lucrativos tem preferência para participar, complementarmente, do SUS. A preferência das entidades filantrópicas e das sem fins lucrativos só ocorre se as entidades que atuam no terceiro setor em atividades consideradas de interesse social vierem a se tornar parceiras do poder público, quando então com elas celebraria convênio e não contrato (CARVALHO; SANTOS, 2006).

Na visão de Medici (1991) uma forte característica do mercado de saúde tem sido a forte relação com o Governo, que devido sua incapacidade de prover assistência médica à

população, compra serviços, fixa padrões, normas de qualidade e até mesmo, na qualidade de grande comprador, define preços para tais serviços. A escassez dos recursos públicos, somada à má utilização, resultou na divisão da atividade com a iniciativa privada, a qual assiste a população em três grandes grupos: a) segmento não lucrativo – constituído por entidades filantrópicas; b) lucrativo complementar – composto pelas empresas de assistência médica e securitária de saúde, c) segmento lucrativo assistencial (CASTRO; SILVA; FREIRE, 2005).

As organizações, setor público e sem fins lucrativos não buscam compensações financeiras como demonstração final de sucesso. Em lugar disso, buscam conquistar missões elevadas que visam à melhoria da sociedade. Como são organizações concentradas na missão, devem alterar a disposição do BSC, elevando a função da missão e dos clientes, reduzindo assim a influência dos indicadores financeiros (NIVEN, 2005).

2.2 Mensuração de desempenho: um enfoque no *Balanced Scorecard* (BSC)

A escolha de medidas de desempenho é fundamental para reportar e orientar a organização dentro de um enfoque sistêmico. Uma vez que uma organização está sempre se adaptando ao seu ambiente, ele deve ser capaz de mudar as suas medidas de desempenho para refletir as condições atuais (MALINA; SELTO, 2004). A avaliação representa um forte instrumento de gestão hospitalar na medida em que dá subsídio ao planejamento e formulação de uma intervenção, até as decisões sobre sua manutenção, melhoramento, mudança de rumo ou suspensão (BARROS, 2008).

Nas últimas décadas, técnicas de gestão como *Activity-Based Costing* (ABC), considerada um método mais preciso na apuração de custos e na gestão de custos indiretos. A referida técnica abriu caminho para o *Activity-Based Management* (ABM). O valor econômico adicionado (EVA), ganha relevância ao incorporar uma filosofia de gestão de desempenho voltada ao investidor. A *Strategic Management Accounting* (SMA) por sua vez, centrou para as partes externas da organização, principalmente clientes e concorrentes, oferecendo uma visão mais ampla e estratégica no processo de gestão. O BSC apresenta-se como uma ferramenta para medir o desempenho organizacional ao longo de uma variedade de dimensões, para que uma organização possa acompanhar a implantação de sua estratégia (OTLEY, 2001).

A origem dos estudos do BSC remonta em meados de 1990 quando o Instituto Nolan Norton, uma unidade de pesquisa da KPMG, patrocinou um estudo de um ano entre diversas empresas, fundamentado na ideia de que os métodos existentes para avaliação de desempenho empresarial, em geral apoiados nos indicadores contábeis e financeiros, já estavam defasados. Os pesquisadores consideravam que havia um novo desafio para a pesquisa na área da Contabilidade Gerencial, de modo a fortalecer as empresas norte-americanas para conquistar a liderança perdida (KAPLAN; NORTON, 2002).

Estudos sobre BSC em organizações de saúde foram realizados em diversas partes do mundo. Malmi (2001) investigou dezessete organizações na Finlândia no intuito de compreender a aplicação do BSC nas referidas companhias. Os resultados apontaram para duas formas distintas, com abordagem para gestão por objetivos e a segunda como um sistema de informação. Nos resultados do estudo, não foi verificado com clareza um dos pressupostos chaves da construção dos *scorecards*, que é vincular medida à estratégia seguindo a proposição de relações de causa e efeito.

Gil (2010) pesquisou 218 hospitais públicos na Espanha, analisando a relação entre o perfil dos gestores das organizações hospitalares e o uso de ferramentas de gestão como BSC e orçamento. Os resultados mostram que gestores mais jovens e com menos tempo na organização estão mais propensos à utilização do BSC que o uso do orçamento. Foi encontrada relação positiva com o uso do BSC e a implementação de estratégias focadas na melhora da flexibilidade dos serviços e redução dos custos hospitalares. O estudo de Rabbani

et al. (2011) explorou cientificamente a adoção do BSC no contexto de um caso no Paquistão em 4 clínicas. O estudo concluiu que a implementação do BSC em um hospital sugere garantir uma cultura participativa, o mandato institucional, suporte de liderança, sistema de recompensa e reconhecimento adequado e sensibilização para os benefícios do BSC.

Chen et al. (2006) pesquisaram a aplicabilidade do BSC como instrumento de mensuração de desempenho. A pesquisa foi realizada por meio de um estudo de caso aplicado a dois hospitais em diferentes países (China e Japão). O BSC foi considerado eficaz para os problemas existentes e identificar oportunidades de melhoria. Kollberg e Elg (2010) pesquisaram as principais características do BSC em três organizações de saúde na Suécia, com foco em níveis de gestão diferentes em cada ramo hierárquico das referidas organizações. Constatou-se que o BSC é usado como uma ferramenta de gestão na divulgação de informações, criação de conhecimento, acompanhamento e relatórios processos, ou seja, é usado como instrumento para melhoria da comunicação interna.

Os estudos apresentados demonstram a participação do BSC na gestão estratégica das organizações e sua influência em maior ou menor grau, no processo de gestão.

3 Método de pesquisa

A pesquisa foi conduzida por meio de um estudo descritivo, levantamento ou *survey*, caracterizando-se como predominantemente quantitativo. A pesquisa foi realizada com os gestores de instituições hospitalares ligados a uma rede mantenedora de hospitais filantrópicos, estabelecida em Santa Catarina, que estende suas atividades em toda a região Sul do Brasil. As atividades desta instituição tiveram seu início no atendimento hospitalar em São Paulo, por meio do trabalho de Congregação Religiosa. Devido à expansão e necessidade de gerenciamento destes modelos de instituições também na Região Sul do país, em 1984 assumiram o compromisso com a saúde nesta região. Inicialmente em Santa Catarina, e posteriormente Paraná e Rio Grande do Sul.

O contato com a instituição mantenedora permitiu obter dados cadastrais dos hospitais para o envio dos questionários eletrônicos. Assim, a população constituiu de 24 entidades e a amostra resultou em 12 que responderam o questionário, no período de março a abril de 2012. As instituições cujos gestores participaram da pesquisa estão localizados nos seguintes Estados: 9 em Santa Catarina, 2 no Paraná e 1 no Rio Grande do Sul.

Para coleta de dados, elaborou-se e aplicou-se o questionário eletrônico pela ferramenta *Google docs*, estruturado com questões abertas, dicotômicas, de múltipla escolha e escala *Likert* de 5 pontos nas afirmativas. Para elaboração do instrumento fundamentou-se principalmente nos estudos de Kaplan e Norton (2002), Slack (2002) e Castro (2004). Foram realizados dois pré-testes. O primeiro com o *controller* responsável pela gestão econômica e financeira de uma entidade hospitalar, que não integrou amostra da pesquisa. Após esta primeira rodada do pré-teste, o questionário sofreu modificações. Em seguida, foi realizado um novo pré-teste com o mesmo profissional, onde se avaliou a abrangência e a compreensão das questões, certificando-se da validade do instrumento. O questionário foi estruturado em seções que contempla a caracterização das entidades, o perfil dos gestores e as perspectivas do BSC. Um link para o acesso a internet, foi enviado por correio eletrônico com as devidas instruções, juntamente com a carta de apresentação. Na sequência, iniciou-se o contato telefônico com o responsável de cada entidade hospitalar, com o intuito de explicar a amplitude da pesquisa e a importância da participação para o estudo.

Para a tabulação dos dados da pesquisa foi utilizado o *software Package for Social Sciences for Windows (SPSS)* na versão 17.0 e também o *Microsoft Excel*. Para análise dos dados estatísticos utilizou-se técnicas de distribuição de frequência, média, desvio padrão e o coeficiente de correlação de *Pearson*.

4 Apresentação e análise dos dados

A análise está dividida em sete etapas: (1) caracterização das entidades hospitalares filantrópicas; (2) perfil dos respondentes; (3) análise da perspectiva financeira; (4) análise da perspectiva de clientes; (5) análise da perspectiva de processos internos; (6) análise da perspectiva de aprendizado e crescimento; (7) análise das correlações de *Pearson* entre as variáveis.

4.1 Caracterização das entidades hospitalares filantrópicas

As instituições atuam no ramo hospitalar e tem como característica comum serem filantrópicas, sem fins lucrativos, atuando em estruturas hospitalares públicas, de tal modo a promover a administração dos recursos e gerenciamento da saúde pública. As entidades cujos gestores participaram da pesquisa possuem faturamento anual conforme a Tabela 1.

Tabela 1: Faturamento anual

Faturamento Anual	Frequência Absoluta	Frequência Relativa %
Até R\$ 1.000.000,00	3	25,0
De R\$ 1.000.000,01 até 2.000.000,00	1	8,3
De R\$ 2.000.000,01 até 5.000.000,00	3	25,0
De R\$ 5.000.000,01 até 10.000.000,00	3	25,0
Acima de R\$ 10.000.000,00	2	16,7
Total	12	100,0

Fonte: Dados da pesquisa.

Estes dados revelam que existe um volume de recursos significativo e necessidade de gerenciamento na direção destas instituições, bem como um modelo de gestão voltado também para o controle e avaliação voltado ao resultado econômico. Na Tabela 2, estão apresentadas as respostas dos gestores quanto à adoção do *BSC*.

Tabela 2: Utilização do BSC

Utilização do BSC	Frequência Absoluta	Frequência Relativa %
Adotam	8	66,7
Não Adotam	4	33,3
Total	12	100,0

Fonte: Dados da pesquisa.

Apurou-se que 66,7% das entidades pesquisadas já utilizam o *BSC*, enquanto 33,3% ainda não adotam. Isso demonstra que este modelo de gestão está sendo aplicado no setor hospitalar filantrópico de modo gradativo, ou seja, embora a mantenedora entenda como importante a implantação, constatou-se que algumas entidades da sua rede ainda não adotam. Jacques e Jung (2006) mencionam que a grande maioria dos hospitais brasileiros falha ao não formular suas estratégias, seja por não estabelecer seu planejamento estratégico, ou por não conseguir implementá-lo por falhos mecanismos de gestão, algumas organizações de saúde estão desenvolvendo sistemas relacionados às estratégias organizacionais com indicadores de desempenho e de gestão. Cita-se como uma dessas ferramentas o *BSC*. No estudo de Carvalho et al. (2005) identificou fatores críticos na implementação do *BSC* quanto ao comprometimento da alta administração e a ação isolada da alta administração.

Dentre as entidades que não adotam o *BSC* (amostra = 4), os respondentes foram questionados sobre os motivos da não adoção formal do *BSC*. Entre as respostas: (a) 50% informaram que a execução e acompanhamento do *BSC* exigem custos adicionais com profissionais; (b) 25% indicaram que há escassez de profissionais que conheçam essa medida na instituição, o que torna difícil sua implantação; e (c) não foi realizado estudo para

implantação do BSC, tendo em vista ser uma unidade nova (inaugurada no ano de 2011) representando os 25% que não adotam. Nenhum dos gestores indicou não conhecer a ferramenta.

4.2 Perfil dos respondentes

Dos gestores respondentes da pesquisa, (58,3%) tem graduação completa e especialização. Os gestores das respondentes possuem formação nas áreas da Administração (58,3%), Administração hospitalar (16,7%), Ciências Contábeis (16,7%), Ciências Econômicas e Matemática (8,3%), Enfermagem (8,3%) e Técnico em Contabilidade (8,3%). Além disso, encontra-se em funções de Direção Geral (41,7%), Contador (16,7%), Gerência Financeira (8,3%), Gerência Administrativa (8,3%), dentre outros (25,0%). Destacam-se como outros respondentes, as funções de Técnicos em Contabilidade (8,3%), Diretores de Qualidade (8,3%) e Auxiliar Contábil (8,3%).

Percebe-se pelo perfil dos respondentes da formação acadêmica, bem como pelos cargos ocupados os participantes tem conhecimento sobre diversos processos e ferramentas de gestão incluindo o BSC, contribuindo para a validade dos dados informados nos questionários.

4.3 Análise da perspectiva financeira

A ferramenta do BSC dimensiona as metas e objetivos traçados pela estratégia por meio da utilização de indicadores financeiros e não financeiros, e visa avaliar se a estratégia será atingida pelos resultados alcançados. A Tabela 3 apresenta um conjunto de indicadores ligados à perspectiva financeira do BSC, nos quais foram utilizadas medidas estatísticas de média e desvio padrão, para análise dos dados.

Tabela 3: Utilização de indicadores financeiros de gestão

Grau de utilização dos seguintes indicadores na sua instituição	Média	Desvio Padrão
Índice de ocupação de leitos	4,42	0,67
Índice de despesas financeiras em relação total endividamento	3,17	1,64
Índice de atendimentos ao SUS em relação à capacidade operacional do hospital	4,25	0,97
Índice de receita captada com convênios público-particulares em relação à receita total	4,08	1,31
Índice de receita captada de fontes não operacionais (doações/subvenções) em relação à receita total	2,67	1,67

Fonte: Dados da pesquisa.

Identifica-se que três variáveis tiveram uma média superior a 4,0 com base em uma escala de 1 a 5 pontos (Tabela 3). O indicador de menor média foi o índice de receita captada de fontes não operacionais em relação à receita total. O estudo também investigou a utilização dos componentes de custos mais significativos para gestão hospitalar. Constatou-se que 100% consideram os custos com salários e encargos, medicamentos e suprimentos hospitalares os mais significativos para composição do custo total. Os custos oriundos dos serviços terceirizados correspondem a 50% das respostas e outros 25% consideram os custos de manutenção de equipamentos os mais representativos. Os respondentes indicaram ainda os gastos com honorários médicos como componente mais relevante nos custos totais.

A pesquisa também investigou a utilização de relatórios de acompanhamento e medição de desempenho. Constatou-se a escala alta a altíssima da utilização de relatórios de análise comparativa de balanço patrimonial, análise da margem bruta, gestão de impostos, controle patrimonial e relatório de orçamento (planejado *versus* realizado). Destacam-se com superior grau de utilização os relatórios de fluxo de caixa e do custo médio da entidade. Por

outro lado, apresentaram baixa utilização os relatórios que adotam medidas de desempenho como EBITDA (*Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization*) e EVA (*Economic Value Added*). O relatório de orçamento com a avaliação do planejado *versus* o realizado também indicou alto grau de utilização, pois este controle tem forte relação com o acompanhamento dos custos. Na análise interna das respostas consignadas nos questionários, constatou-se que as entidades pesquisadas tem foco na gestão dos pagamentos e recebimentos, bem como no controle dos custos.

A continuidade das entidades hospitalares, inclusive das filantrópicas, depende de uma eficaz gestão econômica. Visando possibilitar a análise das relações entre a adoção de indicadores de gestão e o desempenho econômico, formularam-se as seguintes questões: “Quanto ao desempenho econômico global de sua instituição (lucro ou prejuízo), nos últimos 3 anos; que nível você atribui”; e “Quanto ao desempenho financeiro global de sua instituição (geração de caixa), nos últimos 3 anos, que nível você atribui”. As respostas revelaram que o desempenho econômico se mostra positivo, pois 75% das entidades hospitalares filantrópicas indicaram desempenho bom (33,3%) e ótimo (41,7%), respectivamente, nos últimos 3 anos; e 25% dos respondentes consideram seu desempenho econômico estável. Quanto ao desempenho financeiro, 75% dos respondentes indicaram que tiveram desempenho financeiro positivo, sendo bom (33,3%) e ótimo (41,7%), respectivamente; e 25% dos respondentes consideram seu desempenho financeiro ruim (8,3%) e estável (16,7%), respectivamente.

A esse respeito, Castro (2004, p. 21) relata que “no caso dos hospitais, as funções clínicas e de enfermagem são imprescindíveis, mas a logística e gestão tem de ser avaliadas”. Por isso, todos os indicadores - econômico-financeiros, recursos humanos, produtividade, qualidade, satisfação dos clientes internos e externos, entre outros - são importantes para que a gestão possa de forma dinâmica e oportuna, ter informações úteis para a tomada de decisões.

4.4 Análise da perspectiva de clientes

Quanto à perspectiva de clientes, os gestores foram questionados quanto à relevância da captação, retenção, sugestões e atendimento. Na Tabela 4, os resultados da pesquisa.

Tabela 4: Relevância dos Indicadores para a perspectiva de clientes

Grau de relevância dos seguintes indicadores	Muito Irrelevante (1)	Irrelevante (2)	Nem relevante Nem irrelevante (3)	Relevante (4)	Muito relevante (5)	Média	Desvio Padrão
Índice de captação de clientes	0%	0%	16,7%	66,7%	16,7%	4,00	0,60
Índice de retenção de clientes	0%	0%	25%	66,7%	8,3%	3,83	0,58
Índice de sugestões de pacientes implantadas na instituição	0%	0%	25%	58,3%	16,7%	3,92	0,67
Índice do tempo despendido no atendimento inicial dos pacientes	0%	0%	8,3%	66,7%	25%	4,17	0,58

Fonte: Dados da pesquisa.

Na Tabela 4, nota-se que todos os indicadores tiveram frequência relativa superior a 58%, o que já demonstra sua relevância para maior parte dos respondentes, confirmando pelo baixo nível de dispersão das respostas com base no desvio padrão.

A partir da utilização dos indicadores dessa perspectiva, evidencia-se a importância dos clientes para a organização. Nessa perspectiva, descrevem-se as maneiras pelas quais a organização cria valor para seus serviços, com a finalidade de satisfazer o cliente quanto aos serviços da instituição e da mesma forma, retê-los. Jacques e Jung (2006) enfatizam a importância da utilização de indicadores quantitativos, no que diz respeito à qualidade dos serviços de saúde, pois cada vez mais estes indicadores são requeridos na prestação de contas

às partes interessadas. Os indicadores mais conhecidos para avaliar a qualidade da assistência à saúde prestada em hospitais são principalmente a taxa de mortalidade, tempo de permanência, taxa de readmissão imediata, complicações cirúrgicas e percentual de cesáreas.

4.5 Análise da perspectiva de processos internos

Com base na perspectiva de processos internos que a entidade define o que precisa ser melhorado para atender os atributos importantes identificados na perspectiva de clientes. Os principais processos internos são organizados, pelo BSC, em quatro grupos: processos relacionados à gestão operacional, processos relacionados à gestão de clientes, processos de inovação e processos regulatórios e sociais (COSTA, 2008). Devido à amplitude dos processos internos de uma organização hospitalar, neste artigo investigou-se: (a) as atividades que são terceirizadas pelas entidades; e (b) os critérios competitivos tais como qualidade, flexibilidade, velocidade, custo e capacidade de inovar.

4.5.1 Atividades que são terceirizadas pelas entidades

Para Giosa (1993), a terceirização caracteriza-se por ser uma técnica de administração baseada num processo de gestão que envolve mudanças estruturais da empresa, mudança de cultura, procedimentos, sistemas e controles, de forma a propiciar o atingimento de melhores resultados, pois a organização concentra todos os seus esforços em sua atividade principal, deixando as atividades secundárias e de manutenção aos cuidados da empresa terceirizada. Na Tabela 5 apresentam-se os dados das principais atividades terceirizadas relatadas pelos respondentes.

Tabela 5: Atividades terceirizadas

Atividades Terceirizadas	Frequência Absoluta	Frequência Relativa %
Laboratório análises clínicas	11	91,7
Jurídico	9	75,0
Tecnologia da Informação	3	25,0
Manutenção (predial, hidráulica e elétrica)	3	25,0
Vigilância e Segurança	2	16,7
Lavanderia	2	16,7
Limpeza e Conservação	1	8,3
Contabilidade	1	8,3
Diagnóstico por imagem	1	8,3
Outros	3	25,0

Fonte: Dados da pesquisa.

As entidades hospitalares pesquisadas, 11 adotam algum tipo de serviço terceirizado, sendo que apenas uma instituição não adota. Das entidades que adotam serviços terceirizados, todas possuem a atividade de laboratório de análises clínicas terceirizado. Além dos serviços descritos na Tabela 5, as entidades pesquisadas informaram que terceirizam “outros” serviços, como manutenção de equipamentos médicos, serviços médicos e laboratórios de análises patológicas.

4.5.2 Critérios competitivos

A Tabela 6 descreve critérios competitivos direcionados pela perspectiva de processos internos.

Tabela 6: Critérios competitivos para a perspectiva de processos internos

Critérios competitivos para a perspectiva de processos internos	Muito Ineficiente (1)	Ineficiente (2)	Nem eficiente, Nem ineficiente (3)	Eficiente (4)	Muito eficiente (5)	Média	Desvio Padrão
Qualidade	0%	0%	33,3%	50%	16,7%	3,83	0,72
Flexibilidade	0%	8,3%	8,3%	66,7%	16,7%	3,92	0,79
Velocidade	0%	0%	33,3%	58,3%	8,3%	3,75	0,62
Custo	0%	0%	16,7%	50%	33,3%	4,17	0,72
Capacidade de inovar	0%	0%	33,3%	50%	16,7%	3,83	0,72

Fonte: Dados da pesquisa.

Pelos critérios competitivos apresentados na Tabela 6, nota-se que a qualidade dos serviços prestados é considerada eficiente e muito eficiente para 66,7% dos respondentes (50% + 16,7%, respectivamente). Consideram a flexibilidade eficiente e muito eficiente cerca de 83% dos gestores respondentes.

Quanto à velocidade dos serviços prestados, cerca de 66,7% dos gestores consideram este indicador eficiente e muito eficiente. O critério competitivo custo, tem representatividade alta, é eficiente na opinião de 83,3% dos respondentes. A capacidade de inovar processos é considerada eficiente e muito eficiente por 66,7% dos respondentes. A média mais elevada foi o critério competitivo de custo, o que sinaliza novamente a importância da gestão dos custos hospitalares. O desvio padrão na Tabela 6 não foi superior a 0,79 o que indica pouco distanciamento das respostas.

4.6 Análise da perspectiva de aprendizado e crescimento

O aprendizado e o crescimento da organização vêm de três principais fontes: as pessoas, os sistemas de informação e a estrutura e procedimentos organizacionais. A implantação de um BSC permite identificar eventuais diferenças entre as capacitações das pessoas, dos sistemas e dos procedimentos e as capacitações exigidas para alcançar os objetivos da empresa. Por isso, analisam-se decisões sobre treinamentos, pacotes de informática e modelos de gestão sob o ponto de vista da relevância da contribuição que darão para o cumprimento da estratégia (COSTA, 2008). Na sequência, os indicadores quanto à perspectiva de aprendizado e crescimento.

Tabela 7: Indicadores da perspectiva de aprendizado e crescimento

Qual o grau de relevância dos seguintes indicadores na sua Instituição	Média	Desvio Padrão
Índice de gastos com treinamento	3,00	0,74
Índice de colaboradores cursando o nível superior ou com nível superior completo	3,00	0,95
Índice de horas de treinamento	3,17	1,34
Índice de satisfação dos colaboradores	3,92	0,90

Fonte: Dados da pesquisa.

Na Tabela 7, nota-se que houve maior desvio sobre o nível de concordância dos respondentes quanto ao índice de horas de treinamento. Jericó (2001) enfatiza que no meio organizacional o treinamento é visto como uma forma de educação para o trabalho, para que sejam estimuladas mudanças de comportamento nas pessoas com o objetivo de melhorar o desempenho profissional.

4.7 Análise da correlação de Pearson

A correlação de *Pearson* mensura a associação linear entre duas variáveis métricas. O número que representa a correlação de *Pearson* é chamado de coeficiente de correlação. Este número varia de -1,00 a +1,00, com o zero não apresentando absolutamente nenhuma associação entre as duas variáveis (HAIR JR; et al., 2006). As variáveis analisadas mais significativas estão destacadas em negrito nas Tabelas 8 e 9.

Tabela 8: Análise de correlação das variáveis da perspectiva financeira

Variáveis da perspectiva financeira		Promover a eficiência na aplicação dos recursos	Monitorar e otimizar os custos operacionais	Cobrança dos gestores em relação ao atingimento das metas	Desempenho Econômico nos últimos 3 anos (lucro ou prejuízo)	Desempenho Financeiro nos últimos 3 anos
Promover a eficiência na aplicação dos recursos	<i>Pearson</i> (r) Sig. (2-tailed)	1	,478 ,116	,657* ,020	-,035 ,913	,074 ,820
Monitorar e otimizar os custos operacionais	<i>Pearson</i> (r) Sig. (2-tailed)	,478 ,116	1	,478 ,116	,590* ,044	,618* ,032
Cobrança dos gestores em relação ao atingimento das metas	<i>Pearson</i> (r) Sig. (2-tailed)	,657* ,020	,478 ,116	1	-,035 ,913	-,103 ,749
Desempenho Econômico nos últimos 3 anos (lucro ou prejuízo)	<i>Pearson</i> (r) Sig. (2-tailed)	-,035 ,913	,590* ,044	-,035 ,913	1	,966** ,000
Desempenho Financeiro nos últimos 3 anos	<i>Pearson</i> (r) Sig. (2-tailed)	,074 ,820	,618* ,032	-,103 ,749	,966** ,000	1

* A correlação é significativa no nível 0,05 (bilateral).

** A correlação é significativa no nível 0,01 (bilateral)

Fonte: Dados da pesquisa.

Constatou-se a existência de correlação moderada e positiva ($r = 0,657$) entre o indicador “Promover a eficiência na aplicação dos recursos” e “Cobrança dos gestores em relação ao atingimento das metas”. E da mesma forma positiva e moderada entre os indicadores “monitorar e otimizar os custos operacionais” e o “desempenho econômico das entidades nos últimos 3 anos” ($r = 0,590$) e o “desempenho financeiro nos últimos 3 anos” ($r = 0,618$). Observa-se que a cobrança dos gestores é essencial para que a aplicação dos recursos seja eficiente.

Na Tabela 9, mediu-se a correlação das variáveis sob a perspectiva de clientes e processos internos. Os dados evidenciam associação alta e positiva entre o índice de captação de clientes e o índice de retenção de clientes ($r = 0,783$), e ainda nesta mesma força de associação com a flexibilidade ($r = 0,760$). Neste contexto, Slack (2002) informa que a flexibilidade pode significar a “habilidade de ser moldado”. Portanto, em termos operacionais, é a capacidade de assumir diferentes estados ou fazer coisas diferentes. A retenção dos clientes das entidades pesquisadas está associada moderada e positivamente ao índice de tempo despendido no atendimento inicial dos pacientes ($r = 0,636$) e com a qualidade dos serviços prestados ($r = 0,585$).

Tabela 9: Análise da correlação de Pearson entre as variáveis da perspectiva de clientes versus as variáveis da perspectiva de processos internos

Variáveis sob a perspectiva de clientes e processos internos		Índice de captação de clientes	Índice de retenção de clientes	Índice de sugestões de pacientes implantadas na instituição	Índice do tempo despendido no atendimento inicial dos pacientes	Qualidade	Flexibilidade	Velocidade	Custo	Capacidade de Inovar
Índice de captação de clientes	<i>Pearson (r)</i> <i>Sig. (2-tailed)</i>	1	,783** ,003	,451 ,141	,522 ,082	,630* ,028	,760** ,004	,485 ,110	,420 ,174	,630* ,028
Índice de retenção de clientes	<i>Pearson (r)</i> <i>Sig. (2-tailed)</i>	,783* ,003	1	,432 ,161	,636* ,026	,585* ,046	,563 ,057	,127 ,695	,073 ,821	,366 ,242
Índice de sugestões de pacientes implantadas na instituição	<i>Pearson (r)</i> <i>Sig. (2-tailed)</i>	,451 ,141	,432 ,161	1	,510 ,090	,537 ,072	,500 ,098	,383 ,219	,410 ,185	,537 ,072
Índice do tempo despendido no atendimento inicial dos pacientes	<i>Pearson (r)</i> <i>Sig. (2-tailed)</i>	,522 ,082	,636* ,026	,510 ,090	1	,293 ,356	,629* ,029	,380 ,223	,366 ,242	,512 ,089
Qualidade	<i>Pearson (r)</i> <i>Sig. (2-tailed)</i>	,630* ,028	,585* ,046	,537 ,072	,293 ,356	1	,772** ,003	,509 ,091	,412 ,184	,647* ,023
Flexibilidade	<i>Pearson (r)</i> <i>Sig. (2-tailed)</i>	,760* ,004	,563 ,057	,500 ,098	,629* ,029	,772** ,003	1	,692* ,013	,666* ,018	,772** ,003
Velocidade	<i>Pearson (r)</i> <i>Sig. (2-tailed)</i>	,485 ,110	,127 ,695	,383 ,219	,380 ,223	,509 ,091	,692* ,013	1	,713** ,009	,917** ,000
Custo	<i>Pearson (r)</i> <i>Sig. (2-tailed)</i>	,420 ,174	,073 ,821	,410 ,185	,366 ,242	,412 ,184	,666* ,018	,713** ,009	1	,588* ,044
Capacidade de Inovar	<i>Pearson (r)</i> <i>Sig. (2-tailed)</i>	,630* ,028	,366 ,242	,537 ,072	,512 ,089	,647* ,023	,772** ,003	,917** ,000	,588* ,044	1

* A correlação é significativa no nível 0,05 (bilateral)

** A correlação é significativa no nível 0,01 (bilateral)

Fonte: Dados da pesquisa.

A correlação é alta e positiva também entre o indicador de qualidade e flexibilidade ($r = 0,772$) e em igual força de associação entre a flexibilidade e a capacidade de inovar. Destaca-se com associação muito forte a velocidade dos serviços prestados com a capacidade de inovação nos processos e serviços ($r = 0,917$). Isso sinaliza a existência de uma preocupação por parte da gestão das entidades pesquisadas no que diz respeito à captação e a manutenção do cliente, por meio de inovação para aprimorar a prestação do serviço e satisfazer o cliente. Slack (2002) relata que o desempenho de boa qualidade acarreta mais do que apenas esta virtude em si, pois fazer de maneira correta dentro da operação pode transformar todos os critérios competitivos do desempenho.

5 Conclusões

Este estudo buscou investigar a adoção de indicadores de desempenho sob as perspectivas do *Balanced Scorecard* junto a uma rede mantenedora de hospitais filantrópicos. Para atingir esse objetivo, levantaram-se dados por meio de um questionário eletrônico enviado a um conjunto de entidades hospitalares pré-selecionadas, por meio de correio eletrônico com 12 gestores da rede hospitalar.

Destaca-se na perspectiva financeira, que os custos com salários e encargos, medicamentos e suprimentos hospitalares, para composição do custo total da instituição,

como prioridade na gestão de custos. Isso reforça a característica dessas organizações, onde a complexidade na apuração de custos passa pela complexidade das operações existentes no ambiente hospitalar. Observou-se que os indicadores: (a) índice de ocupação de leitos; e (b) índice de atendimentos ao SUS em relação à capacidade operacional do hospital, como os indicadores preteridos pelas entidades.

Na perspectiva de clientes destaca-se a utilização de indicadores quantitativos com destaque para índice de captação de clientes e índice do tempo despendido no atendimento inicial dos pacientes. Um aspecto interessante que diz respeito os critérios competitivos direcionados pela perspectiva de processos internos, é que o critério de custo apresentou a maior média. Isso sinaliza novamente a importância da gestão de custos hospitalares pelas entidades pesquisadas. Quanto a utilização de indicadores na perspectiva de aprendizado e crescimento, não apresentaram médias elevadas de adoção, exceto para o índice de satisfação dos colaboradores.

A análise dos dados apresenta uma associação entre algumas variáveis relacionadas e a otimização de custos e desempenho econômico, considerando aspectos financeiros. No tocante ao processo produtivo (processos internos), a correlação entre indicadores de custos com critérios de flexibilidade e velocidade apresentou-se positivamente. Os resultados demonstram influência positiva dos indicadores do BSC, na gestão dos controles de custos, coadunando com Gil (2010).

Destaca-se que os achados da pesquisa indicam que a utilização do BSC é implantada e operacionalizada a partir da utilidade das dimensões do BSC, alinhadas ao processo decisório da administração estratégica da organização. Percebe-se também que a adoção do BSC em hospitais sem fins lucrativos estão vinculados à necessidade de implantação do planejamento estratégico, conforme relata Andrade (2008) e que se traduz em importantes mudanças na convergência dos processos decisórios que alia informação e decisão. Outra percepção, que a análise dos diversos indicadores, assim como do BSC são importantes para que a gestão hospitalar possa de forma dinâmica e oportuna, ter informações úteis para a tomada de decisões corroborando o estudo de Castro (2004).

As estratégias de delineamento da pesquisa impõem limitações à análise dos resultados, o que pode ser objeto de novas investigações. Recomenda-se que estudos em outras instituições com e sem fins lucrativos. A replicação do estudo com a inclusão da perspectiva social (CAVALCANTI 2006, TACHIZAWA, 2002) é outra sugestão para futuras pesquisas.

REFERÊNCIAS

ABBAS, K.; LEZANA, A. G. R; MENEZES, E. A. Apuração dos custos nas organizações hospitalares: o método ABC aplicado no serviço de processamento de roupas de um hospital. **Rev. FAE**, Curitiba, v.5, n.2, p.77-97, maio/ago. 2002.

ANDRADE, L. I. C. C. de. **Inovação Gerencial no Setor Saúde**: um estudo sobre a aplicação do BSC em um hospital privado situado em São Paulo – SP. 2008. 210 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal da Bahia. Salvador, 2008.

BARROS, J. V. de. **Sistemas de informação e avaliação de desempenho hospitalar**: a integração e a interoperabilidade entre fontes de dados hospitalares. São Paulo. 2008. 95 f. Dissertação (Mestrado em Ciências) – Faculdade de Medicina da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2008.

BIDO, D.de S.; CAPUANO DA CRUZ, A. P.; FREZATTI, F.; MACHADO, M. J.de C. O papel do BSC na Gestão da Inovação. In.: Encontro da ANPAD, XXXVI. **Anais...** Rio de Janeiro, 2012.

CARVALHO, G. I.de; SANTOS, L. **Sistema Único de Saúde: comentários á Lei Orgânica da Saúde (Leis nº 8.080/90 e nº 8.142/90).** 4 ed. rev. e atual.Campinas, SP: UNICAMP, 2006.

CARVALHO, M. M de; LAURINDO, F. J. B.; PEREIRA, F. L. A.; PRIETO, V. C. **Fatores Críticos na Implementação do Balanced Scorecard.** Escola Politécnica da USP. São Paulo, 2005.

CAVALCANTI, M.. **Gestão social, estratégias e parcerias: redescobrimo a essência da administração Brasileira de comunicação para o terceiro setor.** São Paulo: Saraiva 2006.
COSTA, A. P. P. **Balanced Scorecard: Conceitos e guia de implementação.** 1. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CASTRO, M.L. de. **Balanced Scorecard: um estudo de sua aplicação no setor hospitalar.** Vitória: FUCAPE, 2004. 105 p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), Vitória, 2004.

CASTRO, M. L. de.; FREIRE, H. V. de L.; SILVA, C. L. M. da. BSC: um estudo de sua aplicação no setor hospitalar filantrópico. In: CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, V. **Anais...** São Paulo: 2005.

CHEN, X.; YAMAUCHI, K.; KATO, K.; NISHIMURA, A.; ITO, K., Using the balanced scorecard to measure Chinese and Japanese hospital performance, **International Journal of Health Care Quality Assurance**, v. 19, n.4, p. 339 – 350, 2006.

FEDERAÇÃO BRASILEIRA DE HOSPITAIS – FBH. **Indicadores de Saúde.** – 2010. Brasília, DF: SUS, 2010. Disponível em: <http://fbh.com.br>. Acesso em: 28 maio 2012.

GIL, D. N. El uso del cuadro de mando integral y del presupuesto en la gestión estratégica de los hospitales públicos. **Gac Sanit**, v. 24, n.3, p. 220–224. 2010.

GIOSA, L. A. **Terceirização: uma abordagem estratégica.** São Paulo: Pioneira, 1993.

HAIR Jr., J. F.; BABIN, B.; MONEY, A. H.; SAMOUEL, P. **Fundamentos de métodos de pesquisa em administração.** Porto Alegre: Bookman, 2006.

JACQUES, É. J.; JUNG, G. Análise do Desempenho Hospitalar: Uma abordagem através do *Balanced Scorecard* e do pensamento sistêmico. In.: Encontro da ANPAD, 30. **Anais...** Salvador, 2006.

JERICÓ, M. de C. **Análise dos custos dos programas de treinamento e desenvolvimento de pessoal de uma organização hospitalar.** São Paulo. 2001. 235 f. Dissertação (Mestrado em Enfermagem) – Escola de Enfermagem – Universidade de São Paulo. São Paulo, 2001.

- KOLLBERG, B.; ELG, M. The practice of the Balanced Scorecard in health care services. **International Journal of Productivity and Performance Management**, v. 60, n.5, p. 427-445, 2010.
- KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **A estratégia em ação**. 5. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2002.
- MALINA, M.A; SELTO, F.H. Choice and change of measures in performance measurement models. **Management Accounting Research**. v. 15. p. 441–469, 2004.
- MALMI, T. Balanced scorecards in Finnish companies: A research note. **Management Accounting Research**, v.12, p. 207–22, 2001.
- MEDICI, A. C.. **Incentivos Governamentais ao Setor Privado em Saúde no Brasil**. IBGE. V. 2, 1991.
- MINISTÉRIO DA SAÚDE. **Glossário do Ministério da Saúde Projeto de Terminologia em Saúde**. Brasília, 2004.
- NIVEN, P. R. **BSC passo-a-passo: elevando o desempenho e mantendo resultados**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2005.
- OTLEY, D. Extending the Boundaries of Management Accounting Research: Developing Systems for Performance Management. **British Accounting Review**, v. 33, 243–261, 2001.
- RABBANNI, F.; AJMAL, A.; BROMMELS, M.; FARHAT, A.; JAFRI, SM W.; JAHAN, F.; LALJI, S. NH; NABI, N.; PETZOLD, M.; RAZZAK, J. A; TOMSON, G.; Understanding the context of Balanced Scorecard Implementation: a hospital-based case study in Pakistan. **Implementation Science**. Vol. 3, n. 31, 2011.
- SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. **A revolução dos custos: como reinventar e definir sua estratégia de custos para vencer mercados crescentemente competitivos**. 5.ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- SLACK, N. **Vantagem competitiva em manufatura: atingindo competitividade nas operações industriais**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- TACHIZAWA, T. **Organizações não governamentais e terceiro setor: criação de ONGs e estratégias de atuação**. São Paulo: Atlas, 2002.