

IMPLEMENTAÇÃO DO *BALANCED SCORECARD*: UM CASO PRÁTICO

Paulo Sergio Ceretta¹

R. Francisco Manoel 360 Bloco B apto 403 - Centro

CEP: 97015-260 Santa Maria/RS Brasil

E-mail: ceretta@smail.ufsm.br

Cláudio Joel de Quadros¹

Av. Flores da Cunha, 1246 - Centro

CEP: 99500-000 Carazinho/RS Brasil

Telefone: (54) 3313488

E-mail: engenharia@eletrocar.com.br

¹ Universidade Federal de Santa Maria - UFSM

Programa de Pós-Graduação em Administração - CCSH

CEP: 97119-900 Santa Maria/RS Brasil

Resumo:

O principal objetivo deste trabalho é fazer uma avaliação dos primeiros resultados da utilização do *Balanced Scorecard* como ferramenta de gestão de desempenho no Hospital de Caridade de Carazinho. O processo é descrito pela análise das quatro perspectivas do *Balanced Scorecard*: perspectiva financeira, dos clientes, dos processos internos e do aprendizado e crescimento, além da perspectiva da comunidade, adotada pelo Hospital. A avaliação dos resultados tem o objetivo de obter subsídios para sugerir melhorias na condução do processo. Ao final do estudo conclui-se que, embora o período de efetiva implementação tenha sido curto os resultados obtidos ficaram um pouco abaixo das expectativas. A obtenção de resultados não plenamente satisfatórios não deve ser encarada como algo negativo, mas como uma possibilidade de melhorias, servindo de alerta para que a administração desenvolva um maior comprometimento, principalmente na estruturação de mapas estratégicos mais claros e realistas.

Palavras-chave: Medidas de avaliação; Desempenho; *Balanced Scorecard*.

IMPLEMENTAÇÃO DO *BALANCED SCORECARD*: UM CASO PRÁTICO

Introdução

O Hospital de Caridade de Carazinho – sociedade civil, filantrópica e beneficente – atua como órgão de utilidade pública sem fins lucrativos desde 1935. O Hospital está localizado no estado do Rio Grande do Sul e é filiado ao Programa Gaúcho de Qualidade e Produtividade – PGQP desde 1996. A partir dessa data a instituição tem recebido vários prêmios pela melhoria da qualidade nos serviços prestados à comunidade. Nesse sentido a direção do Hospital vem objetivando a melhoria contínua da qualidade e, para isso, tem desenvolvido um sistema de avaliação e controle de desempenho geral que sintetize seus resultados como entidade de promoção da saúde.

Como forma de atingir o objetivo de melhoria contínua da qualidade, iniciou no mês de novembro de 2001 a implementação do *Balanced Scorecard* (BSC), utilizado como ferramenta de avaliação do desempenho e suporte para avaliação do seu Balanço Social. A estruturação do BSC teve como foco a visão e a missão da entidade, estabelecidas no seu planejamento estratégico. Depois de 17 meses do início do processo de implementação do BSC, torna-se necessário uma avaliação dos primeiros resultados, comparando-os com as metas pré-estabelecidas. Essa avaliação é relevante para embasar decisões atuais sobre ações futuras.

Neste estudo, pretende-se realizar uma análise dos primeiros resultados do BSC no ambiente do Hospital de Caridade de Carazinho que passou por mudanças importantes como a municipalização da saúde no ano de 2001. Após esta breve introdução, o estudo está estruturado em sete seções. Inicialmente é realizada uma revisão da literatura sobre sistemas de avaliação de performance, variáveis que afetam o sistema de avaliação do desempenho, recentes evidências sobre medidas de desempenho, *Balanced Scorecard*. Em seguida são apresentados alguns aspectos metodológicos caracterizando o Hospital, os resultados e análise dos resultados. Após essas seções é realizada a conclusão do estudo.

Sistemas de Avaliação de Desempenho

No ambiente atual, dinâmico e competitivo, sistemas de medidas de desempenho são instrumentos gerenciais muito importantes para que se possa alcançar com êxito os objetivos propostos. Anthony (1965) defende a utilização de medidas financeiras na avaliação do desempenho, argumentando que tais medidas facilitam a comunicação dos objetivos financeiros entre as diversas áreas da empresa. Além disso, possibilitam a elaboração de um resumo instantâneo sobre o desempenho global da empresa, permitindo, dessa forma, que os níveis mais elevados de gestão tomem decisões sobre a continuidade de estratégias adotadas pelas filiais, sem incorrer em custos adicionais para preparar relatórios financeiros que já estão elaborados.

Por outro lado, o uso de medidas não-financeiras de desempenho vem sendo defendido há muito tempo como uma forma de superar possíveis deficiências apresentadas pelas medidas financeiras tradicionais. Solomos (1965) destaca que as medidas não-financeiras de produtividade, atitudes dos empregados, desenvolvimento pessoal, responsabilidade pública, dentre outras, devem ser utilizadas conjuntamente com as medidas financeiras de forma a identificar as forças que determinam a performance financeira. Parker (1979) sugere que medidas financeiras sejam suplementadas por medidas não-financeiras relacionadas à

participação de mercado, responsabilidade social, produtividade, *turnover* dos empregados e desenvolvimento de produtos.

Para Merchant (1998) o uso de medidas financeiras pode ocasionar alguns problemas quando da sua aplicação, caso for focado apenas no curto prazo, como por exemplo, a associação da remuneração dos executivos com o lucro anual da empresa pode induzir a decisões de superprodução, a fim de se obter ganhos de escala, diluindo os custos (inclusive os relativos à ociosidade) nas unidades produzidas (custeio por absorção), o que, por sua vez, eleva o lucro nos relatórios financeiros. Nesta situação, se as vendas não aumentarem proporcionalmente à produção, ocorrerá uma elevação nos custos de estocagem e no nível de risco operacional no longo prazo.

Não é difícil encontrar, na literatura especializada, relatos afirmando que as medidas financeiras são indicadores atrasados, pois as mesmas são calculadas a partir de resultados das ações dos gestores depois de um certo período de tempo. Eccles e Pyburn (1992) destacam que é muito difícil identificar e relacionar atividades do passado com os gerentes atuais, por consequência, ações corretivas são ainda mais difíceis de serem desenvolvidas. Além disso, medidas financeiras não contemplam informações sobre o grau de satisfação dos clientes e aspectos relativos ao aprendizado organizacional, tornando o futuro ainda mais ameaçador.

Kaplan (1983) chamou a atenção para a necessidade de se melhorar o sistema de medidas de desempenho através do uso de medidas não-financeiras, como índices de produtividade, qualidade, custos de estoque, flexibilidade na manufatura e desempenho de entrega. Esta argumentação está associada ao desenvolvimento de modernas técnicas de gestão, como a gestão da qualidade total e a *lean production*. Tais técnicas necessitam de medidas não-financeiras para sua avaliação, pois as medidas financeiras não conseguem captar muitos dos seus benefícios. Outro fator que vem impulsionando o uso de medidas não-financeiras está relacionado ao rápido desenvolvimento da tecnologia de informação que torna mais fácil e ágil o processo de obtenção, integração e análise das medidas não-financeiras de desempenho.

Johnson e Kaplan (1987) salientam que o ambiente econômico contemporâneo exige excelência nos sistemas de contabilidade gerencial, mesmo para entidades sem fins lucrativos, pois os recursos são escassos e precisam ser administrados com eficiência. Os mesmos autores enfatizam que o uso exclusivo de medidas financeiras de desempenho não se mostra suficiente para avaliação de performance geral. Esse parece ser o caso dos atuais dados contábeis, informes financeiros relatando acontecimentos passados, com pouca relevância para decisões de planejamento e controle gerencial devido, principalmente, ao seu atrelamento a uma legislação complexa. Portanto, é fundamental desenvolver indicadores de desempenho consistentes e alinhados com a estratégia da organização, com os processos internos e com as novas tecnologias.

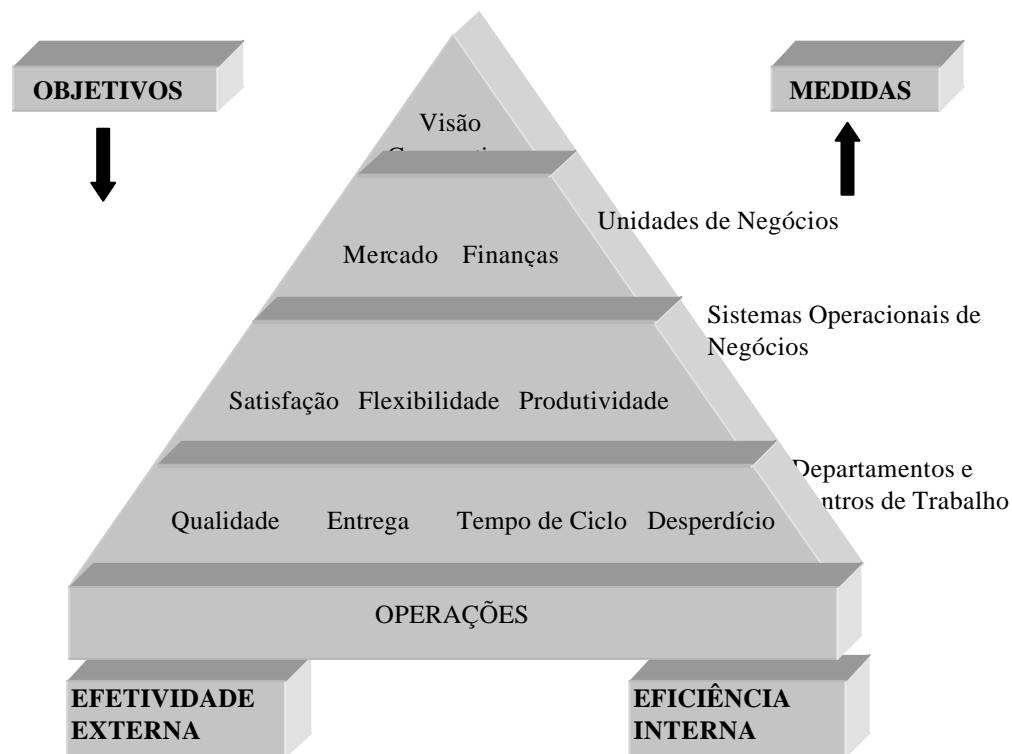
A literatura mais recente sobre medidas de desempenho, aparentemente tem sido dominada por dois segmentos distintos. O primeiro segmento está fundamentalmente baseado em informações financeiras com foco direcionado para a geração de valor econômico, onde são incorporadas informações sobre risco de mercado e custo de oportunidade aos dados financeiros tradicionais; esse é o caso do *economic value added* de Stewart (1991). O segundo segmento tem como tópico dominante o *Balanced Scorecard* (BSC), de Kaplan e Norton (1992), que tem o foco direcionado para a utilização conjunta de medidas financeiras e medidas não-financeiras de avaliação do desempenho.

Estudos sobre medidas de avaliação do desempenho das organizações têm evidenciado uma forte correlação entre o processo de tomada de decisões operacionais e estratégicas e a utilização de medidas não-financeiras. Mais precisamente esse é o caso da pesquisa conduzida por Ittner e Larcker (1998), que investigaram o uso de medidas não-financeiras, em especial a satisfação dos clientes como indicador do desempenho financeiro, e do estudo de Banker *et al.* (2000) sobre planos de incentivo que incluíam medidas de desempenho não-financeiras como critério de compensação.

Abordagens integradas de medidas de desempenho têm sido apresentadas por Judson (1990) com a pirâmide da performance, e posteriormente Nanni *et al.* (1992) reforçaram a idéia da necessidade de medidas integradas de avaliação para fazer frente à nova realidade da manufatura; no mesmo ano Kaplan e Norton (1992) publicaram o artigo *The balanced scorecard – measures that drive performance*. O artigo apresenta uma síntese das principais constatações do estudo conduzido pelos autores durante o ano de 1990 com representantes de diversas empresas de manufatura. A crença que motivou o estudo foi de que medidas financeiras tradicionais, obtidas a partir de relatórios financeiros, estavam se tornando obsoletas.

Judson (1990) desenvolveu um sistema de avaliação denominado *Performance Pyramid System* (PPS). Posteriormente o PPS teve seu escopo melhorado por Lynch e Cross (1991), ver Figura 1. O objetivo do PPS é ligar a estratégia às operações, traduzindo os objetivos advindos da visão corporativa, com as prioridades dos clientes, e medidas vindas da base da organização. O PPS inclui quatro níveis de objetivos que direcionam a efetividade externa da organização (lado esquerdo da pirâmide) e sua eficiência interna (lado direito).

Figura 1 – Pirâmide da Performance



Fonte: Adaptado de Lynch e Cross (1991).

Lynch e Cross (1991) enfatizam a visão corporativa no mais alto nível de objetivos (primeiro nível); no segundo nível, colocam os objetivos de mercado e medidas financeiras de performance para a realização da visão; no terceiro nível, as medidas de satisfação dos clientes, flexibilidade e produtividade para alcançar os objetivos financeiros e de mercado; e no quarto nível, as medidas operacionais (qualidade, entrega, ciclo e desperdício) que formam a base da pirâmide, derivadas das medidas do terceiro nível.

Fitzgerald *et al.* (1991) desenvolveram o *Performance Measurement System for Service Industries* (PMSSI), sintetizado em seis dimensões de performance (fatores): competitividade, performance financeira, qualidade de serviço, flexibilidade, utilização de recursos e inovação, que são divididos em duas categorias. Os primeiros dois fatores – performance competitiva e performance financeira – estão na categoria resultados e refletem o resultado da estratégia escolhida. Os determinantes (segunda categoria) são os outros quatro fatores, que determinam as performances competitiva e financeira. A Tabela 1 ilustra o PMSSI.

Tabela 1 – Sistema de mensuração da performance para indústria de serviços

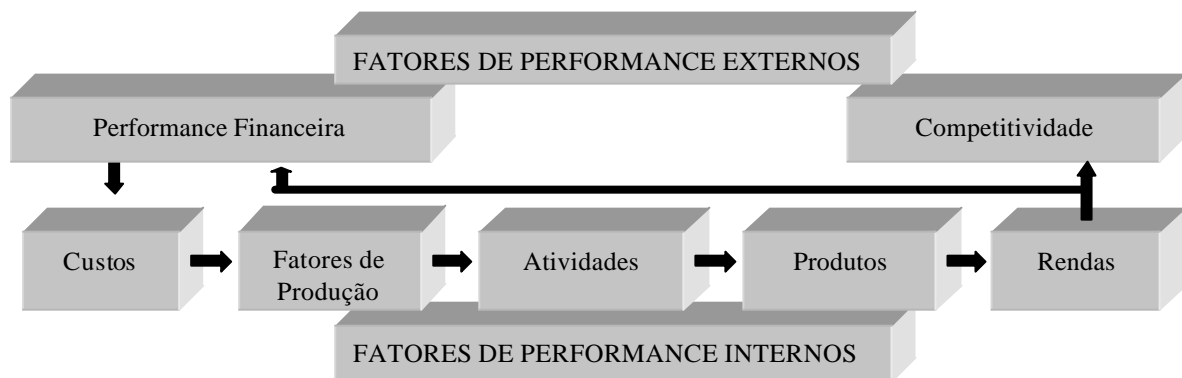
Dimensões da Performance		Tipos de medidas			
Resultados	Competitividade	{	Porção de mercado e posição relativa Crescimento de vendas Medidas da base de clientes		
	Performance Financeira	{	Lucratividade Liquidez Estrutura de capital		
Determinantes	Qualidade nos serviços	{	Confiança Responsabilidade Aparência Limpeza Conforto Amigabilidade Comunicação Cortesia Competência Acesso Disposição Segurança		
		Flexibilidade	{	Flexibilidade de volume Flexibilidade de entrega Flexibilidade na especificação	
			Utilização dos recursos	{	Produtividade Eficiência
				Inovação	{

Fonte: Adaptado de Fitzgerald *et al.* (1991).

Fitzgerald *et al.* (1991) estudaram muitas organizações de serviço que tinham dados nos seis fatores, mas que não estavam integrados em um sistema que desse suporte ao monitoramento e desenvolvimento da estratégia empresarial. Para os autores o PMSSI faz essa integração e evita que o foco nos resultados se torne mais importante que medidas dos determinantes.

Laitinen (2002) apresenta um sistema alternativo de medição de performance denominado de *Integrated Performance Measurement System* (IPMS). O IPMS, ilustrado na Figura 2, é um modelo dinâmico de avaliação e baseado na visão gerencial da empresa. Esta nova sistemática de avaliação consiste em sete fatores conectados através de uma cadeia causal, dois fatores externos (desempenho financeiro e competitividade) e cinco fatores internos (custos, fatores de produção, atividades, produtos e rendas). O objetivo do sistema é proporcionar aos gerentes uma estrutura baseada na lógica do processo que transforma fatores de produção em rendas. Para tornar o IPMS operacional são propostos índices relevantes para cada fator.

Figura 2 – Sistema integrado de mensuração da performance



Fonte: Adaptado de Laitinen, 2002.

Variáveis que Afetam o Sistema de Avaliação do Desempenho

Sob o enfoque da teoria contingencial (Luthans, 1973), a estrutura de uma organização e o seu funcionamento são dependentes do ambiente em que a mesma opera, não existindo uma melhor maneira de gestão. Para Ezzamel (1990), os sistemas de controle gerencial tendem a ser mais sofisticados com o aumento do porte da empresa. De fato, esse aspecto contingencial já havia sido documentado por Khandwalla (1972), quando foi identificada uma associação positiva entre o aumento do volume de vendas e a sofisticação dos sistemas de controle gerencial. Assim, empresas de portes diferentes tendem a utilizar diferentes sistemas de medidas de avaliação.

Gordon e Narayanan (1984) identificaram uma forte correlação entre a percepção da incerteza ambiental e o tipo de informações contábeis utilizado. Mais precisamente, quanto maior a percepção da incerteza ambiental mais amplo será o escopo dos sistemas de medidas financeiras e não-financeiras. Nesse ponto, faz-se necessário esclarecer que a incerteza não está no ambiente, mas na sua interpretação, ou seja, como o ambiente é percebido pelos gestores. Muitas vezes, diferentes gestores podem perceber de maneiras distintas o ambiente

que envolve externamente uma organização e, a partir deste fato, estruturam sistemas de medidas de avaliação diferentes.

A utilização de medidas financeiras para avaliar o desempenho tende a ser mais coerente para empresas que competem sob o enfoque da liderança em custos, mas não para as que competem sob o enfoque da diferenciação e da focalização. Segundo Porter (1980) e Shank e Govindarajan (1997), empresas que competem pela liderança em custos oferecem produtos padrões ao mercado e têm na economia de escala e na curva de experiência suas principais fontes de lucro. Sob esse enfoque, elevados investimentos em tecnologia para reprojeter um produto, visando aumentar o valor percebido pelo cliente, pode ser visto como uma ameaça, pois o consumidor tem seu interesse direcionado ao preço.

Por outro lado, medidas financeiras são inadequadas para empresas que buscam aumentar o valor ao cliente oferecendo algo que não é disponibilizado pela concorrência (diferenciação) ou para empresas que desenvolvem competências e capacidades para atender clientes ou segmentos específicos de mercado (focalização). Abernethy e Lillis (1995) investigaram o impacto da flexibilidade nos sistemas de manufatura sobre a estruturação dos sistemas de controle gerencial. Os resultados indicaram que empresas mais direcionadas para estratégias de diferenciação tendem a reduzir a relevância sobre as medidas financeiras.

Segundo Ittner *et al.* (1997), empresas que almejam obter sucesso através da estratégia genérica de diferenciação devem realizar elevados investimentos em tecnologia, buscando desenvolvimento de novos produtos ou inovações em produtos e serviços existentes, criando algo que possa ser considerado único pelos clientes. Porém, tais investimentos somente serão convertidos em resultado financeiro no longo prazo. Neste caso, medidas financeiras (lucratividade, rentabilidade, crescimento anual da receita, etc.) não conseguem fornecer bons indicativos do desempenho da organização para o futuro.

Kaplan e Norton (1996) sugerem que os objetivos financeiros podem diferir consideravelmente em cada fase do ciclo de vida dos negócios. Por exemplo, Hansen e Mowen (1999) descrevem que no estágio de introdução de um novo produto o nível de vendas é baixo. Portanto, medidas financeiras seriam menos eficientes do que medidas orientadas para os clientes, se o objetivo for captar a sensibilidade e percepção do mercado sobre os produtos frente aos concorrentes. Posteriormente, esse fato foi ressaltado por Hoque e James (2000). Segundo esses autores, organizações com produtos em estágio inicial do ciclo de vida tendem a dar menos ênfase no uso de medidas financeiras do que as organizações com produtos em estágios posteriores, onde medidas financeiras são mais adequadas para dar suporte às análises de projetos de investimentos para ampliação da produção.

Recentes Evidências Sobre as Medidas de Desempenho

Stede *et al.* (2001) estudaram o relacionamento entre medidas de desempenho e a estratégia utilizada pelas empresas. A amostra investigada era composta por empresas de manufatura que apresentassem um mínimo de US 2,5 milhões em vendas anuais e pelo menos 50 empregados. No total foram 678 empresas dos EUA, e outras 447 empresas da Bélgica. De um total de 1.125 questionários enviados para as empresas da amostra apenas 128 (11,38%) retornaram, sendo 87 de empresas americanas e 41 empresas da Bélgica.

Stede *et al.* (2001) agruparam as medidas em três categorias: i) medidas financeiras quantitativas (retorno do investimento, margem de contribuição, custo da manufatura e gastos

com melhorias na manufatura); ii) medidas não-financeiras quantitativas (operacionais internas – volume de produção, produtividade, eficiência do *setup*, tempo do ciclo de manufatura, introdução de novos produtos e eficiência do *design* de novos produtos; orientadas para os empregados – satisfação, habilidades, *empowerment*, treinamento, segurança, *turnover* e absenteísmo; orientadas para os clientes – participação de mercado, atendimento às ordens dos clientes, desempenho da entrega, tempo de resposta aos problemas, flexibilidade de produto, aquisição, satisfação e retenção de clientes); e, iii) medidas subjetivas (perspectivas dos negócios no longo prazo, novos conhecimentos, estilo gerencial, moral, cooperação dos departamentos, lealdade à empresa e partilha de conhecimento com a organização).

A Tabela 2 evidencia os resultados obtidos por Stede *et al.* (2001) quanto à composição do sistema de medida da performance. Na primeira coluna são relacionados os tipos de medidas (subjetivas, financeiras e não-financeiras quantitativas), na segunda coluna são evidenciados o valor mínimo, médio e máximo para cada tipo de medida. Observando os dados da Tabela 2 constata-se que, em média, o sistema de medida da performance das empresas é composto por 5 medidas subjetivas, 6 medidas financeiras e 14 medidas não-financeiras quantitativas, e, destas últimas, as que mais se destacam são as medidas operacionais internas.

Tabela 2 – Composição do sistema de medida do desempenho^(a)

Tipos de medidas	Quantidade de medidas		
	Mínima	Média	Máxima
Subjetivas	3	5	6
Financeiras	2	6	10
Não-financeiras quantitativas	5	14	23
<i>Operacionais internas</i>	3	6	9
<i>Orientadas para os empregados</i>	1	4	7
<i>Orientadas para os clientes</i>	1	4	7
Total	10	25	39

(a) Tabela estruturada a partir dos dados apresentados no estudo de Stede *et al.* (2001).

Portanto, pode-se afirmar que existe uma predominância no uso de medidas não-financeiras quantitativas ($56\% = 14/25$), seguido das medidas financeiras ($25\% = 6/25$) e das subjetivas ($19\% = 5/25$). Stede *et al.* (2001) salientaram que no mínimo 6 empresas tinham seus sistemas compostos por 10 medidas, 6 empresas operavam com a média de 25 medidas e 7 empresas utilizavam o número máximo de 39 medidas. Outra informação importante, evidenciada por Stede *et al.* (2001), é de que nos últimos três anos 47% das empresas da amostra adicionaram e 11% eliminaram medidas financeiras, enquanto que 64% adicionaram e 5% eliminaram medidas não-financeiras.

Em uma das hipóteses de seu estudo Stede *et al.* (2001) investigaram a existência de uma associação entre estratégia competitiva e o escopo do sistema de medida da performance. Ou seja, se o uso de medidas subjetivas e medidas não-financeiras quantitativas aumentavam com o grau de diferenciação adotado na estratégia competitiva ou com o grau de qualidade perseguido na estratégia de manufatura. Os resultados relativos a esta hipótese são evidenciados na Tabela 3, onde na primeira coluna são relacionados os tipos de medidas e nas

colunas seguintes o número médio de medidas utilizadas pelas empresas segundo a estratégia predominante.

Relativo à estratégia competitiva (líder em custos e diferenciação), constata-se que existe apenas uma diferença significativa na estrutura do sistema de medida da performance e essa diz respeito às medidas não-financeiras quantitativas, em específico as orientadas para os clientes (4,36), que aparecem em maior número nas empresas que perseguem a estratégia de diferenciação. Porém, no conjunto das medidas não-financeiras quantitativas não há diferença significativa na quantidade de medidas utilizadas por empresas que estão mais direcionadas à estratégia de liderança em custos ou à diferenciação.

Tabela 3 – Médias dos tipos de medidas de desempenho ^(a)

Tipos de medidas	Estratégia competitiva		Estratégia de manufatura	
	Líder em Custos	Diferenciação	Menos Qualidade	Mais Qualidade
Subjetivas	4,68	4,55	4,25	4,92*
Financeiras	6,49	5,97	5,77	6,78*
Não-financeiras quantitativas	13,41	14,53	12,55	15,66*
<i>Operacionais internas</i>	6,38	6,27	5,88	6,88*
<i>Orientadas para os empregados</i>	3,93	3,80	3,24	4,65*
<i>Orientadas para os clientes</i>	3,15	4,36*	3,50	4,06

(a) Tabela estruturada a partir dos dados apresentados no estudo de Stede *et al.* (2001).

* Diferença entre as médias é significativa a 5%.

Por outro lado, analisando a estratégia de manufatura (menos qualidade e mais qualidade), verificam-se muitas diferenças. Os valores apresentados na Tabela 3 evidenciam claramente que as empresas centradas em estratégias de qualidade na manufatura fazem mais uso de todos os tipos de medidas (subjetivas, financeiras e não-financeiras quantitativas), exceto as orientadas para os clientes onde, embora apresentando uma média superior (4,06), a diferença não é estatisticamente significativa. Stede *et al.* (2001) relatam com certa surpresa o fato de que as empresas com estratégias de mais qualidade utilizavam um maior número de medidas financeiras, pois, segundo a literatura especializada, deveria ser o oposto.

Balanced Scorecard

O *Balanced Scorecard* (BSC), de acordo com Kaplan e Norton (1997), é um novo método para o gerenciamento estratégico que complementa as medidas financeiras tradicionais, embora possam existir controvérsias (por exemplo, ver Costa (2001)). O BSC interliga as medidas focadas sobre o desempenho passado com os objetivos e medidas dos vetores que impulsionam o desempenho futuro, em consonância com a visão e estratégias da empresa. As medidas são focalizadas sob quatro perspectivas: i) financeira, ii) dos clientes, iii) dos processos internos, e iv) do aprendizado e crescimento. Cada uma delas tem seus objetivos, indicadores, metas e iniciativas para traduzir a estratégia em termos operacionais e avaliar o desempenho.

Kaplan e Norton (1997) enfatizam que os objetivos e as medidas financeiras e não-financeiras devem ser conhecidas por todos os funcionários em todos os níveis da organização, pois essas medidas derivam de um processo hierárquico, de cima para baixo, norteado pela missão e pela estratégia. No BSC as medidas representam o equilíbrio entre indicadores externos voltados para acionistas e clientes e os indicadores internos voltados aos processos, à inovação e ao aprendizado e crescimento. Há equilíbrio entre medidas de resultado – consequência de esforços do passado – e medidas que determinam o desempenho futuro.

Kaplan e Norton (1997) enfatizam que o processo do BSC é iniciado pela tradução da visão e estratégia da organização em objetivos estratégicos específicos, através de um trabalho de equipe da alta administração. Os objetivos e medidas estratégicas devem ser transmitidos para toda a empresa, como, por exemplo, através de informativos, quadros de avisos ou qualquer meio que garanta que todos sejam informados e adquiram uma clara compreensão das metas de longo prazo e a estratégia adequada para alcançá-las. Com isso, todos os esforços e iniciativas organizacionais estarão alinhados com os processos de mudança necessários.

No BSC as quatro perspectivas garantem o equilíbrio entre os objetivos de curto e de longo prazo, os resultados desejados e os vetores do desempenho desses resultados, as medidas objetivas e concretas e as medidas subjetivas mais imprecisas. Para a maioria das organizações essas quatro perspectivas têm-se mostrado adequadas e suficientes, mas é possível agregar uma ou mais perspectivas complementares, desde que sejam vitais para o sucesso da estratégia da organização (Kaplan e Norton, 1997). As quatro perspectivas do BSC são definidas a seguir.

Perspectiva Financeira

A perspectiva financeira é mantida no BSC, pois as medidas financeiras são valiosas para sintetizar as consequências econômicas imediatas de ações já realizadas e indicam se a estratégia da organização, sua implementação e execução estão contribuindo para a melhoria dos resultados financeiros. Os objetivos financeiros servem de base para integrar as quatro perspectivas do BSC. O retorno sobre o investimento e o valor econômico agregado são exemplos de medidas genéricas, mas as medidas financeiras devem ser adequadas à estratégia.

Perspectiva dos Clientes

Na perspectiva dos clientes o BSC permite que os executivos identifiquem os segmentos de clientes e mercados nos quais a organização competirá e quais são as medidas de desempenho necessárias. Normalmente são incluídas várias medidas básicas ou genéricas do sucesso de uma estratégia bem formulada e bem implementada, como satisfação, retenção, aquisição, lucratividade e participação dos clientes nos segmentos-alvo. Devem ser incluídas, também, medidas específicas das propostas de valor que a organização oferecerá aos clientes desses segmentos, pois os vetores dos resultados essenciais para os mesmos são os fatores críticos que os fazem mudar ou permanecer leais aos seus fornecedores.

Perspectiva dos Processos Internos

Nesta perspectiva os processos internos críticos para alcançar a excelência são identificados para permitir que a empresa ofereça as propostas de valor capazes de atrair e reter clientes em segmentos-alvo de mercado, satisfazendo as expectativas de retornos financeiros dos acionistas. Portanto, as medidas dos processos internos estão focadas nos

processos que causam maior impacto na satisfação do cliente e que são fundamentais para alcançar os objetivos financeiros.

Perspectiva do Aprendizado e Crescimento

A quarta perspectiva do BSC identifica a infra-estrutura que deve ser construída para gerar crescimento e melhoria no longo prazo para a empresa, pois pode ser improvável atingir as metas de longo prazo para clientes e processos internos ou a melhoria contínua da oferta de valor a clientes e acionistas utilizando apenas as tecnologias e as capacidades atuais. Nesta perspectiva as medidas genéricas de resultado, como satisfação, retenção, treinamento e habilidades dos funcionários são tidas como vetores específicos.

Aspectos Metodológicos

Este estudo foi desenvolvido utilizando-se o método exploratório descritivo, buscando identificar como está sendo conduzido o processo de implementação do *Balanced Scorecard* no Hospital de Caridade de Carazinho e quais os resultados obtidos até o momento. O método histórico, descrito por Lakatos e Marconi (2001), foi adotado para o levantamento das informações, obtidas através de um processo de acompanhamento com entrevistas junto à administração do Hospital.

O Hospital de Caridade de Carazinho é a única instituição hospitalar do município de Carazinho, no Rio Grande do Sul, mas atende também os municípios da região, totalizando aproximadamente 200 mil pessoas. Os serviços oferecidos atualmente são: i) Serviços de Internações Hospitalares, com o atendimento de Clínica Médica, Cirúrgica, Clínica Pediátrica e Neonatal, Obstétrica e Centro de Tratamento Intensivo; ii) Atendimento Ambulatorial: consultas, procedimentos e cirurgias; iii) Serviço de Urgência e Emergência 24 Horas, com 13 leitos de observação ambulatorial; e, iv) Serviços de Diagnóstico e Terapias Auxiliares, com serviços próprios e terceirizados. A Tabela 4 ilustra a capacidade dos serviços colocada à disposição dos pacientes atualmente.

Tabela 4 – Serviços hospitalares

Posto da Unidade	Serviço disponível	Capacidade
Posto 1	Clínica Cirúrgica	38 leitos
Posto 2	Maternidade	23 leitos
Posto 3	Clínica Médica – A	26 leitos
Posto 4	Clínica Médica – B	52 leitos
Posto 5	Centro de Tratamento Intensivo	07 leitos
Posto 6	Berçário	04 leitos

Fonte: Levantamento físico junto ao Hospital.

Resultados Obtidos

O Hospital de Caridade de Carazinho iniciou seu planejamento estratégico no ano de 1996. A missão ficou definida como: Manter uma política de desenvolvimento institucional

auto-sustentável, estimulando a participação comunitária e garantindo a excelência na prestação de serviços que assegurem: i) o respeito à vida; ii) a prevenção, a educação e resgate da saúde; iii) a valorização das relações humanas e solidariedade; iv) a expansão tecnológica; e, v) um ambiente de conforto e bem-estar para cumprir a sua responsabilidade social no âmbito municipal e regional. Nesse mesmo sentido, a visão do Hospital ficou definida como “Ser reconhecido como centro de referência da saúde na região”.

O planejamento estratégico foi estruturado tendo como base uma macroestratégia: buscar o equilíbrio econômico e financeiro do Hospital; e cinco diretrizes: (1) desenvolvimento e gestão de recursos humanos; (2) qualificar a assistência ao cliente (foi utilizado o termo cliente ao invés de paciente para seguir a mesma linha do BSC); (3) implementar alternativas para aumentar os recursos financeiros e reduzir custos; (4) envolvimento do hospital com a comunidade; e, (5) obter certificação de qualidade. Para todas as diretrizes foram estabelecidas metas desempenho de curto, médio e longo prazo.

Para a implementação do BSC a visão e a estratégia do Hospital foram traduzidas em metas e indicadores estratégicos dentro de cada uma das quatro perspectivas do BSC, incluindo mais a perspectiva da comunidade para avaliar o envolvimento do Hospital com a comunidade, conforme a Figura 3. Dentro de cada perspectiva foram definidas várias ações que têm por objetivo facilitar o alcance das metas estratégicas. Essas ações são apresentadas na Tabela 5.

Tabela 5 – Ações a ser desenvolvidas dentro das perspectivas do BSC

<p>Perspectiva Financeira</p> <ul style="list-style-type: none"> • Aprimorar o faturamento; • Incrementar o controle de custos nas áreas de enfermagem e diagnóstico; • Realizar o projeto de canalização do oxigênio.
<p>Perspectiva dos Clientes</p> <ul style="list-style-type: none"> • Melhorar as condições de hotelaria e instalações físicas; • Incrementar o sistema de relacionamento com os clientes; • Realizar melhorias nos registros médicos e de enfermagem; • Desenvolvimento de treinamentos e campanhas para evitar a infecção hospitalar; • Reformar a área física e realizar a aquisição de equipamentos.
<p>Perspectiva do Aprendizado e do Crescimento</p> <ul style="list-style-type: none"> • Capacitação profissional dos colaboradores; • Melhorias no suporte da área de Recursos Humanos aos colaboradores; • Realizar ações preventivas de saúde.
<p>Perspectiva dos Processos Internos</p> <ul style="list-style-type: none"> • Implantar ações para adequação às exigências dos critérios do PGPQ; • Preparação do Balanço Social.
<p>Perspectiva da Comunidade</p> <ul style="list-style-type: none"> • Realização de parcerias com escolas e universidades; • Realização de ações preventivas de saúde; • Parcerias com outras entidades sociais.

Na perspectiva financeira o indicador estratégico é fornecido pelo setor da contabilidade. Na perspectiva dos clientes o indicador estratégico é obtido através de pesquisas com os clientes de quartos semi-privativos e particulares e por amostragem com os clientes internados pelo SUS (Sistema Único de Saúde). Outra pesquisa, mais completa, é realizada mensalmente por uma psicóloga do departamento de recursos humanos através de entrevista com 30 pacientes.

Na perspectiva de aprendizagem e crescimento o indicador estratégico é obtido através de pesquisa anual, realizada pelo departamento de recursos humanos com todos os colaboradores. Na perspectiva dos processos internos o indicador estratégico é obtido através de avaliações para certificação de qualidade do Programa Gaúcho de Qualidade e Produtividade (PGQP/RS). Na perspectiva da comunidade o indicador estratégico é obtido através de pesquisa com os clientes que evidenciam a imagem que eles tinham do Hospital antes da internação.

Figura 3 - Balanced Scorecard do Hospital



Embora o Hospital de Caridade de Carazinho tenha iniciado o seu BSC em 2001, todos os índices já estavam sendo apurados desde 1999. A Tabela 6 apresenta os indicadores estratégicos no período de 1999-2002. Na primeira coluna são descritos os indicadores e nas seguintes os seus respectivos valores.

Tabela 6 – Indicadores estratégicos do BSC

Indicador Estratégico	1999	2000	2001	2002
Índice de Satisfação dos Colaboradores	77,45	84,02	80,85	71,11
Índice de Satisfação dos Clientes Externos	88,97	90,04	89,94	90,27
Margem do Resultado Operacional	0,35	6,59	5,35	-1,87
Imagem do Hospital na Comunidade	68,40	72,76	73,31	85,07
Certificação de Qualidade (PGQP/RS)	358,1	391,0	332,9	285,3

Até o final do mês de março de 2003 o indicador Margem do Resultado Operacional para o ano de 2002 ainda não havia sido apurado. O resultado apresentado é o acumulado no ano até o mês de novembro.

Análise dos Resultados

Índice de Satisfação dos Colaboradores

No ano de 2002 o indicador estratégico caiu para 71,11%, abaixo da meta (80%) e inferior ao índice de 1999. No ano de 2001 houve atraso no pagamento dos colaboradores e médicos porque o SUS (Sistema Único de Saúde) atrasou o pagamento de faturas para o Hospital, causando insegurança e descontentamento. Outro fator foi o aumento do absenteísmo e aumento significativo no atendimento ambulatorial, causando aumento no número de horas extras dos colaboradores. Esses foram os motivos da queda do índice no ano de 2001, apontados pelo Comitê da Qualidade. Em relação ao ano de 2002 a administração do Hospital ainda não fez uma análise do resultado do índice de satisfação dos colaboradores para verificar o motivo do desempenho abaixo da expectativa.

Índice de Satisfação dos Clientes Externos

Em janeiro de 2002 o comitê da qualidade do Hospital fez um relatório de anomalias para apurar a queda do índice em 2001. No período de janeiro a maio de 2001 o Hospital passou por reformas em várias áreas. O Posto 4 foi fechado, causando a redução de 12 leitos e o surgimento de filas de espera para internações. A reforma da portaria principal direcionou o fluxo de entrada e saída para o ambulatório criando dificuldades no controle de acessos do público e problemas administrativos pela distância dos setores afins. Outros setores também foram fechados para reformas: setor de internações, setor de telefonia, lavanderia e rouparia e o SAME (Serviço de Arquivamento Médico e Estatístico). O ruído e a sujeira causados pelas reformas foi motivo de reclamações de clientes externos, de clientes internos e do corpo clínico. No período de reformas o índice de satisfação dos clientes externos foi de 84,99% e no período normal foi de 91,95%. A média no ano foi de 89,94%, muito próxima da meta almejada.

Margem do Resultado Operacional

O índice margem do resultado operacional, da perspectiva financeira, teve um crescimento importante no ano de 2000, superando a meta em 65%. No ano de 2001, embora o índice tenha caído, permaneceu acima da meta de 4%. No entanto, o resultado de 2002 (até o mês de novembro) teve uma queda acentuada. No relatório de anomalias realizado em fevereiro de 2002 foram identificadas as principais causas da redução da margem operacional (de R\$ 251.602,00 para R\$ 186.327,00 no ano de 2001): rejeição de contas pela Secretária da Saúde do Estado do Rio Grande do Sul devido ao uso de *software* desatualizado, dificuldades nas negociações com a secretaria, atraso no recebimento das faturas do SUS e imposição da gestão plena de saúde no município em curto espaço de tempo e sem planejamento. A queda acentuada do índice margem do resultado operacional no ano de 2002 indica que os problemas de 2001 ainda não foram resolvidos.

Imagem do Hospital na Comunidade

O índice imagem do Hospital na comunidade, da perspectiva da comunidade, vem crescendo desde 1999. No ano de 2002 teve um crescimento de 16% em relação ao índice de 2001, superando a meta em 11,07 pontos percentuais. A evolução do índice mostra que a imagem do Hospital na comunidade mantém uma tendência de crescimento, garantindo o sucesso da diretriz do planejamento estratégico que procura envolver o Hospital com a comunidade e indica realização da visão: “Ser reconhecido como centro de referência da Saúde na região”.

Certificação de Qualidade

Em 2001, embora a pontuação tenha ficado abaixo da meta de 350 pontos, o Hospital ganhou o Troféu Bronze do PGQP/RS. No ano de 2002 o Hospital não participou da

avaliação do PGQP/RS, mas fez a apuração do índice internamente (auto-avaliação); a pontuação teve queda acentuada, ficando com 285,3 pontos. No ano de 2002 o PGQP/RS aumentou as exigências, solicitando referenciais (*benchmarking*) para comparações, levando a administração do Hospital a optar pela não participação da avaliação externa. Por esse motivo a administração pretende rever a meta para os próximos períodos.

Conclusão

A implementação do *Balanced Scorecard* no Hospital de Caridade de Carazinho mostra a preocupação de sua administração com uma gestão mais eficaz e com o desempenho da instituição para cumprir sua missão e se aproximar da sua visão. O objetivo principal do estudo foi, utilizando o método exploratório-descritivo, analisar os primeiros resultados nas cinco perspectivas adotadas.

O processo de implementação, realizado pela divulgação de diretrizes, metas, indicadores estratégicos, responsáveis pela execução e resultados, através de murais, tem conseguido o envolvimento dos seus principais públicos, tanto internos (funcionários, corpo clínico e administração), quanto externos (clientes e comunidade), e os resultados obtidos estão um pouco abaixo das expectativas da equipe responsável pela implementação.

O indicador da perspectiva financeira teve baixo desempenho e causou reflexos negativos nos resultados do índice de satisfação dos colaboradores e na avaliação da perspectiva de processos internos. O problema não foi resultante de falha no *Balanced Scorecard* como ferramenta de gestão do desempenho, mas da falta de um destaque maior para a principal ação da perspectiva financeira, ou seja, aprimorar o faturamento hospitalar, pois o uso de um programa computacional de gestão financeira, inadequado para o faturamento, provocou atrasos nos recebimentos de faturas, com implicações diretas sobre o indicador.

Deve-se frisar que o processo de projetar um sistema de medição é muito mais fácil do que implementá-lo. Especificamente no caso do Hospital há duas questões básicas que devem ser reestudadas. A primeira questão refere-se à decisão sobre o que deve ser medido, ou seja, quais os indicadores estratégicos que podem conferir à organização uma vantagem competitiva. A segunda questão é mais complexa; diz respeito à estruturação de mapas estratégicos que possam conduzir a organização na obtenção de resultados satisfatórios em cada uma das cinco perspectivas adotadas no BSC do Hospital.

Outro fato importante relacionado à execução do BSC diz respeito às dificuldades que surgiram devido a muitas pessoas sentirem-se ameaçadas pelas medições, ou seja, passaram a preocupar-se com a medida e não com o desempenho. Também, pode-se destacar que muitos participantes estão desmotivados frente ao desenvolvimento do BCS, pois não sabem exatamente onde irão chegar. Por último, ressalta-se que é urgente a necessidade de haver um maior comprometimento de todos com o BSC, principalmente dos níveis mais elevados do Hospital.

Referências Bibliográficas

ABERNETHY, M. A.; LILLIS, A. M. The impact of manufacturing flexibility on management control system design. *Accounting, Organizations and Society*, v. 20, n. 4, p.

241-258, 1995.

ANTHONY, R. N. *Planning and control systems: a framework for analysis*. Harvard Graduate School of Business, Boston, 1965.

ANTHONY, R. N.; DEARDEN, J.; BEDFORD, N. M. *Management Control Systems*. Homewood: Irwin, 1984.

BANKER, T. R. D.; POTTER, G.; SRINIVASAN, D. An investigation of an incentive plan that includes non-financial performance measures. *The Accounting Review*, v. 75, n. 1, p. 65-92, 2000.

COSTA, A. P. P. *Contabilidade gerencial: um estudo sobre a contribuição do balanced scorecard*. Dissertação de Mestrado – FEA/USP, 2001.

ECCLES, R.; PYBURN, P.J. Creating a comprehensive system to measure performance. *Management Accounting*, v. 74, n. 4, p. 41-44, 1992.

EZZAMEL, M. The impact of environmental uncertainty, managerial autonomy and size on budget characteristics. *Management Accounting Research*, v. 1, p. 181-197, 1990.

FITZGERALD, L.; JOHNSTON, R.; BRIGNALL, S.; SILVESTRO, R.; VOSS, C. *Performance measurement in service business*. UK: CIMA, 1991.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. *Cost management: accounting and control*. Ohio: Thomson Learning, 2003.

HOQUE, Z.; JAMES, W. Linking balanced scorecard measures to size and market factors: impacts on organizational performance. *Journal of Management Accounting Research*, v. 12, p. 1-17, 2000.

ITTNER, C. D.; LARCKER, D. F. Are non-financial measures leading indicators of financial performance: an analysis of customer satisfaction. *Journal of Accounting Research*, v. 36, p. 1-35, 1998.

ITTNER, C. D.; LARCKER, D. F.; RAJAN, M. V. The choice of performance measures in annual bonus contracts. *The Accounting Review*, v. 72, n. 2, p. 231-255, 1995.

JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*. Boston: Harvard Business School Press, 1987.

JUDSON, A. S. *Making Strategy Happen: Transforming plans into reality*. London: Basil Blackwell, 1990.

KAPLAN, R. S. Measuring manufacturing performance: a new challenge for managerial accounting research. *Accounting Review*, v. LVIII, n. 4, p. 686-705, 1983.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. The balanced scorecard – measures that drive performance. *Harvard Business Review*, p. 71-79, 1992.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. *Translating strategy into action: the balanced scorecard*. Harvard Business School Press, 1996.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. *A Estratégia em Ação: Balanced Scorecard*. 7. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. *Organização Orientada para a Estratégia: Como as empresas que adotam o BALANCED SCORECARD prosperam no novo ambiente de negócios*. 4. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

LAITINEN, E. K. A dynamic performance measurement system: evidence from small Finnish technology companies. *Scandinavian Journal of Management*, v. 18, p. 65-99, 2002.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. *Fundamentos de Metodologia Científica*. 4. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2001.

LUTHANS, F. The contingency theory of management. *Business Horizons*, June, 1973

LYNCH, R. L.; CROSS, K. F. *Measure up! Yardsticks for continuous improvement*. USA: Blackwell, 1991.

MERCHANT, K. A. *Modern management control systems: test and cases*. Prentice Hall, 1998.

- NANNI, A. J.; DIXON, J. R.; VOLLMANN, T. E. Integrated performance measurement: management accounting to support the new manufacturing realities. *Journal of Management Accounting Research*, v. 4, p. 1-19, 1992.
- PARKER, L. D. Divisional performance measurement: beyond an exclusive profit test. *Accounting and Business Research*, v. 36, p. 309-319, 1979.
- PORTER, M. E. *Competitive strategy*. New York: Free Press, 1980.
- SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. *A revolução dos custos*. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- SOLOMONS, D. *Divisional performance: measurement and control*. Homewood, Illinois, 1965.
- STEDE, W. A. V.; CHOW, C. W.; LIN, T. W. Strategy, choice of performance measures and performance. *Working Paper*, University of Southern California, 2001.
- STEWART, G. *The quest for value*. New York: Harper Business, 1991.