

GERENCIANDO POR MEIO DE MEDIDAS DE DESEMPENHO: UM ESTUDO DO IMPACTO EM UMA COOPERATIVA MÉDICA

MANAGING THROUGH PERFORMANCE MEASURES: A STUDY OF IMPACT IN A MEDICAL COOPERATIVE

Ilse Maria Beuren* E-mail: ilse.beuren@gmail.com

Neusa Maria da Costa Gonçalves Salla** E-mail: neusalla@via-rs.net

* Universidade Federal do Paraná (UFPR), Curitiba, PR

** Universidade Regional de Blumenau (FURB), Blumenau, SC

Resumo: O estudo objetiva investigar o uso de medidas de desempenho e o seu impacto no desempenho de uma cooperativa médica, por meio de um estudo de caso, tendo como base o estudo de Bourne, Kennerley e Franco-Santos (2005), que comparou as práticas de medição de desempenho em unidades de negócios de alto e médio desempenho. O estudo de caso foi realizado em uma cooperativa médica situada no Rio Grande do Sul, com várias unidades de negócios, das quais se investigaram cinco unidades, incluindo a sede, através de um roteiro de entrevista semiestruturado, aplicado aos gerentes de negócios, levantando-se dados do contexto organizacional, diagnóstico do ambiente interno das unidades, mapa estratégico da cooperativa e representação das perspectivas financeira, dos clientes, da aprendizagem e conhecimento e dos processos internos e metodologia de medição do desempenho. Os resultados da pesquisa permitiram concluir que o uso de medidas de desempenho em unidades de negócios de alto e médio nível proporcionam traduzir as estratégias organizacionais ao nível operacional e que seu desempenho está em consonância com o estabelecido pela cooperativa. Também ficou evidenciado que a adoção do *Balanced Scorecard* como metodologia de medição possibilitou a correção de discrepâncias entre as unidades de negócios no que concerne ao gerenciamento por meio de medidas, neutralizando impactos negativos no desempenho da cooperativa.

Palavras-chave: Medidas de desempenho. Gerenciamento do desempenho. Impacto no desempenho. Cooperativa médica.

Abstract: The study aims to investigate the use of performance measures and their impact on the performance of a medical cooperative. Descriptive research was conducted through a case study, based on the study of Bourne, Kennerley and Franco-Santos (2005), which compared the performance measurement practices in business units of high and medium performance. The case study was conducted in a medical cooperative located in Rio Grande do Sul, with multiple business units, investigating five of them, including the headquarter. In the script of semi-structured interview, applied to business managers, were collected data of organizational context, diagnosis of the internal environment of the units, strategic map of the cooperative and representation of the financial prospects, customers, learning and knowledge of internal processes. The research results show that the business units of high and medium level use performance measures that translate organizational strategies at the operational level and that its performance is in line with that established by the cooperative. It is concluded that the adoption of the *Balanced Scorecard* enabled the correction of discrepancies among the business units regarding management through measures, neutralizing negative impacts on the performance of the cooperative.

Keywords: Performance measures. Performance management. Impact on performance. Medical cooperative.

1 INTRODUÇÃO

O gerenciamento por meio de medidas de desempenho tem sido um desafio na prática empresarial e nas pesquisas que procuram compreender este aspecto no ambiente organizacional que de acordo com Souza, Lima e Costa (2008), se materializa por meio do processo de gestão. Goberson (1985) fundamenta a implementação de um conjunto de medidas de desempenho traçando a aferição destas medidas com a gestão. Kaplan e Norton (1997) propuseram um modelo de medição de desempenho intitulado *Balanced Scorecard* (BSC), que é amplamente difundido na literatura.

Estudos realizados sobre o BSC no Brasil abordam a configuração de um sistema de medição de desempenho com uso de indicadores (ROCHA, 2002). Considerada uma metodologia de levantamento de variáveis relacionadas ao desempenho de uma organização (FERNANDES, 2005) apresenta a descrição de indicadores, metas e iniciativas pelos quais a estratégia de uma entidade é operacionalizada (ZORZI et al., 2006). Também abordam a associação do desempenho com a arquitetura da informação (POPADIUK et al., 2006). A avaliação de resultados utilizando o BSC como ferramenta de gestão de desempenho (CERETTA; QUADROS, 2003) traduz as relações de causa-efeito entre as medidas (BRYANT; JONES; WIDENER, 2004), as mudanças ocorridas na organização e o aumento de *disclosure* da informação a partir da implementação do BSC (TEIXEIRA; DALMÁCIO; PINTO, 2005). Também estudos trazem a descrição dos impactos nos indicadores financeiros de empresas brasileiras por consequência da implantação do BSC (BARBOSA JUNIOR; LIBONATI; RODRIGUES, 2006), demonstram pesos das medições quantitativas e objetivas em comparação com medições subjetivas e qualitativas (LEAL; PEREIRA, 2007) e o potencial dos indicadores da perspectiva financeira para melhorar e incrementar o desempenho (MACEDO; BARBOSA; CAVALCANTE, 2008; NASCIMENTO et al., 2008; SANTOS; SANTOS; SANTOS, 2008; GONZÁLEZ, 2009).

Observa-se que os estudos citados aprofundaram-se nos mais diversos tipos de abordagens: teóricos, práticos, financeiros, não financeiros, estratégicos, táticos, operacionais, focados em processos, pessoas e tantas outras variações. Apesar da

grande variedade de abordagens, observa-se a atualidade do tema, tendo em vista a busca por conhecimentos acerca dos sistemas de medição de desempenho implementados em organizações. Na literatura em âmbito internacional também são encontradas pesquisas com este perfil. Em vista do foco do presente estudo, destaca-se a pesquisa de Bourne, Kennerley e Franco-Santos (2005), realizada em uma empresa prestadora de serviços do Reino Unido.

Neste estudo replicam-se os procedimentos metodológicos do estudo de Bourne, Kennerley e Franco-Santos (2005) sobre gerenciamento por meio de medidas de desempenho, conduzido em três fases: a primeira composta por entrevistas com a gerência sênior e a equipe de apoio na sede e observação dos sistemas e procedimentos em uso; a segunda fase envolveu entrevistas com os gestores responsáveis pelas unidades de negócios, a fim de efetuar a investigação; e a terceira fase compreendeu a visita as unidades de negócios para aumentar a confiança nas inferências e com vistas na triangulação de fontes diferentes.

O estudo de base de Bourne, Kennerley e Franco-Santos (2005) investigou o uso de medidas de desempenho e o impacto no desempenho, por meio de um estudo de caso. As comparações entre as práticas de medição de desempenho foram realizadas em unidades de negócios de alta e média *performance*. Os resultados obtidos a partir das comparações entre as práticas de medição de desempenho em unidades de negócios de alto e médio desempenho mostraram que a diferença entre essas unidades foram mais evidentes do que os estudos realizados em nível básico. Tais evidências revelaram que gerentes de unidades possuíam seus próprios sistemas de coleta de dados e indicadores de desempenhos e que criaram suas próprias abordagens para análise e as usaram para projetar o desempenho futuro; assim entrevistaram utilizando seu conhecimento da situação durante todo o período.

Esses achados despertaram interesse para se investigar o uso de medidas de desempenho e o impacto sobre o desempenho em organizações brasileiras. Em linha com a problemática apresentada, o estudo busca responder a seguinte pergunta de pesquisa: Qual o impacto no desempenho de uma cooperativa médica decorrente da utilização de medidas de desempenho? A escolha de uma cooperativa médica estabelecida no estado do Rio Grande do Sul decorre do fato de esta fazer parte de um segmento que utiliza o desempenho como métrica para a

mensuração dos seus resultados e, de forma secundária, o Índice de Desempenho da Saúde Suplementar (IDSS), componente do Programa de Qualificação da Saúde Suplementar da Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS) que incentiva a transparência e a concorrência do setor.

O estudo justifica-se pela relevância do tema, medição de desempenho no segmento da saúde, pois trata-se de um importante instrumento de monitoramento das políticas setoriais. Por outro lado, o desempenho do sistema afeta a sua produtividade e o seu monitoramento contribui para a avaliação de medidas de desempenho da empresa, com vistas à clarificar a estratégia do negócio e influenciar o comportamento dos usuários.

A avaliação de desempenho dos sistemas de saúde é uma preocupação constante do setor, uma vez que é pelo resultado que se avalia a gestão. As comparações entre instituições também são alvo de processos avaliativos, uma vez que planos de melhoria podem ser desenvolvidos com as contribuições advindas da auditoria de sistemas de saúde. Neste estudo, a exemplo de Bourne, Kennerley e Franco-Santos (2005), as comparações são feitas entre as práticas de mensuração de desempenho comparáveis entre unidades de negócios da cooperativa, de alta e média *performance*, contribuindo para a difusão da medição de desempenho por meio do uso de medidas sob a ótica das perspectivas do *Balanced Scorecard*.

2 BALANCED SCORECARD

O *Balanced Scorecard* foi divulgado em 1992 por Kaplan e Norton como uma ferramenta de controle e gerenciamento das medidas de desempenho de uma organização (KAPLAN; NORTON, 1997). Passou a ser caracterizado como um novo sistema de gerenciamento da estratégia e de controle das organizações, sendo derivado da visão e estratégia e refletindo os aspectos mais importantes da atividade empresarial. Segundo Kaplan e Norton (1997), o BSC é um sistema de gestão estratégica que utiliza de modo balanceado indicadores financeiros e não financeiros, estabelecendo relações de causa e efeito entre esses indicadores e descreve-os em mapas estratégicos.

Os objetivos e as medidas utilizadas no BSC não se limitam a um conjunto aleatório de medidas de desempenho financeiro e não financeiro, pois derivam de

um processo hierárquico (*top-down*) norteado pela missão e pela estratégia da organização (KAPLAN; NORTON, 1997). No entendimento de Campos (1998, p. 64), “o *Balanced Scorecard* é uma ferramenta complementar ao plano estratégico, e permite através do processo de acompanhamento de indicadores financeiros e não financeiros, de modo rápido e simultâneo, monitorar os progressos”. O BSC pode ser aplicado em diferentes setores, inclusive em empresas comerciais, um exemplo é a sua aplicação na Shell do Brasil, que é uma divisão da *Shell Oil Products Latin América* (MARR, 2002).

Kaplan e Norton (1997) explicam que empresas usam o BSC para administrar a estratégia de longo prazo, bem como para viabilizar os processos gerenciais críticos, tendo como principais objetivos esclarecer e traduzir a visão e a estratégia; comunicar e associar objetivos e medidas estratégicas; planejar, estabelecer metas e alinhar iniciativas estratégicas e melhorar o *feedback* e o aprendizado estratégico. O BSC apresenta uma ordenação de conceitos e ideias preexistentes de uma forma lógica, objetiva e inteligente. Sua correta aplicação implica uma série de vantagens, como a integração de medidas financeiras e não financeiras, a comunicação e *feedback* da estratégia, o vínculo com planejamento e orçamento, maior foco e alinhamento organizacional, entre outros (KALLAS, 2001).

Ainda Kaplan e Norton (1997) entendem que é da visão e estratégia que se formam opiniões e se obtém informações dentro da empresa, estabelecendo metas e objetivos, com as seguintes perspectivas: a) visão a partir do cliente; b) visão financeira; c) processos internos - os executivos identificam os processos internos críticos nos quais a empresa deve alcançar a excelência; d) aprendizado e crescimento - identifica a infraestrutura que a empresa deve construir para gerar crescimento e melhoria em longo prazo.

Kaplan e Norton (1997, p. 97) afirmam que, “na perspectiva dos processos internos, são identificados os processos críticos em que se busca a excelência, visando atender aos objetivos financeiros e dos clientes”. Estas informações direcionam o caminho a ser tomado pela empresa em futuro próximo e distante. Estes indicadores devem ser utilizados como instrumento de gerenciamento da empresa, fornecendo subsídios ao planejamento do negócio, tomada de decisões, processos de prevenção e melhoria da qualidade e produtividade.

Referindo-se aos indicadores de produtividade, Bittar (2004) explicita que

estes podem ser setoriais ou corporativos. Os indicadores de produtividade setoriais correspondem ao quanto de produto foi obtido com a utilização de uma unidade de mão-de-obra empregada no processo produtivo. Quanto aos indicadores de produtividade corporativos, são aqueles que medem o desempenho global, com vistas à obtenção da melhoria do resultado e desempenho.

Perigo (1998) entende que indicadores são formas de representação quantificáveis das características da qualidade ou do desempenho. Os indicadores da qualidade são os indicadores associados às características da qualidade do serviço/produto, julgadas pelo cliente. Os indicadores de desempenho são aqueles associados às características do produto e do processo, desdobrados a partir das características da qualidade do produto/serviço (PERIGO, 1998). Indicadores de desempenho profissional evoluem para indicadores de desempenho institucional, e surgem como auxiliares na tomada de decisões e avaliação do desempenho organizacional (JUNG; JACQUES, 2006; BECKER, 2004).

Estudos publicados em âmbito internacional e nacional têm enfatizado o impacto da avaliação do desempenho no desempenho organizacional, conforme Quadro 1.

Quadro 1 – Estudos sobre o impacto da avaliação do desempenho no desempenho organizacional (continua)

Autores	Descrição das Pesquisas
Kallas (2001)	Observou que a correta aplicação do <i>Balanced Scorecard</i> implica uma série de vantagens, como a integração de medidas financeiras e não financeiras, a comunicação e <i>feedback</i> da estratégia, o vínculo com o planejamento/orçamento, maior alinhamento organizacional, etc.
Malmi (2001)	Seu estudo teve como objetivo descobrir como os BSCs são aplicados na Finlândia e por que as empresas os adotam. Uma das principais contribuições desse estudo refere-se ao importante papel do BSC na medição de desempenho organizacional.
Silva (2003)	Analisa a contribuição e aplicação do BSC no contexto do processo estratégico. O estudo descreve que o BSC não é decisivo para uma organização, porém, atuando como gerenciador da estratégia, facilitará a sua implantação e as decisões dos negócios.
Neely (2008)	Relata um estudo que explora o impacto no desempenho do <i>Balanced Scorecard</i> empregando um <i>design</i> quase-experimental. A sua principal contribuição diz respeito à importância da implementação correta do BSC para a melhoria do desempenho, ressaltando a necessidade de se questionar o seu impacto no desempenho mesmo em unidades ou ambientes similares. Filiais geograficamente foram comparadas para estabelecer os diferenciais de desempenho existentes entre os ramos que tinham implementado o BSC e os que não o tinham.

Quadro 1 – Estudos sobre o impacto da avaliação do desempenho no desempenho organizacional (conclusão)

Autores	Descrição das Pesquisas
Ladeira, Ferreira e Oliveira (2010)	O estudo teve como objetivo central investigar a influência dos níveis de orientação para processos e de uso de indicadores analíticos sobre os resultados de desempenho nas áreas de performance do <i>Balanced Scorecard</i> . Os indicadores do BSC obtiveram também um desempenho moderado em três das quatro dimensões investigadas. A exceção foi relativamente às variáveis formativas do BSC financeiro, e algumas das razões que explicam este resultado foram já explicitadas anteriormente.
Rocha, Beuren e Hein (2012)	O estudo verificou se há diferença de impacto na rentabilidade de empresas que utilizam indicadores de desempenho financeiros e não financeiros conforme proposto no <i>Balanced Scorecard</i> e de empresas que somente utilizam indicadores de desempenho financeiros. Ainda que as evidências não sejam plenas, concluíram que há diferença na rentabilidade de empresas que utilizam indicadores de desempenho financeiros e não financeiros, comparativamente as que somente utilizam indicadores de desempenho financeiros.
Walter, Vedovatto e Bach (2013)	O estudo objetivou desenvolver, a partir das perspectivas tradicionais do BSC e do meio ambiente, um mapa estratégico para uma indústria do setor lácteo. Como implicação gerencial, destaca-se a criação do mapa estratégico. Como conclusão tem-se a inclusão da perspectiva do meio ambiente e a proposição de medidas para empresas do setor lácteo.

Fonte: Elaboração própria

Relativo aos indicadores de saúde, no Quadro 2 apresentam-se alguns estudos que abordam sobre o tema, interrelacionando-o com a mensuração do desempenho.

Quadro 2 – Estudos sobre indicadores de saúde e seu impacto no desempenho organizacional

Junqueira (2001)	Aborda sobre os indicadores de saúde dentre outros elementos de gestão e controle. Sua intenção é contribuir com o controle gerencial e administrativo do desempenho de empresas de saúde.
Scaratti e Calvo (2012)	Desenvolvem um indicador sintético para avaliar a qualidade da gestão municipal da atenção básica à saúde. Concluem que esta pode ser avaliada com um indicador sintético, construído por técnicas de programação linear, que contempla simultaneamente os critérios de relevância, de efetividade, de eficácia e de eficiência agregados em medidas de valor, mérito e qualidade.
Santos; Moraes e Passos (2012)	O estudo objetivou elaborar indicadores de desempenho e terceirização em rede de laboratórios clínicos, baseados em sistemas de informações e registros administrativos públicos. Indicam que a qualidade da gestão municipal da atenção básica à saúde pode ser avaliada com indicador sintético que contempla simultaneamente os critérios de relevância, de efetividade, de eficácia e de eficiência agregados em medidas de valor, mérito e qualidade.

Fonte: Elaboração própria

Para a realização desta pesquisa utilizou-se como base o estudo de Bourne, Kennerley e Franco-Santos (2005), que identificaram em sua pesquisa diferenças de resultados entre unidades de negócios quando gerenciadas por meio de medidas de desempenho. Embora a pesquisa não tenha sido realizado em organização da área da saúde, julga-se viável a sua replicação pelo fato de se consubstanciar de um

estudo de caso realizado de forma análoga em uma organização prestadora de serviços com gestão descentralizada e com o BSC implementado.

3 ESTUDO DE BOURNE, KENNERLEY E FRANCO-SANTOS (2005)

Bourne, Kennerley e Franco-Santos (2005) investigaram a diferença de práticas de gerenciamento por meio de medidas de desempenho e as relacionaram ao desempenho de uma organização de gestão descentralizada. Na revisão de literatura expuseram fatores influenciadores da eficácia da medição de desempenho com base em Pettigrew, Whipp e Rosenfield (1989). Fundamentados em Neely et al. (2000) e Bourne et al. (2000), apresentaram os seguintes fatores em um quadro: o contexto externo (ambiente externo da organização), contexto interno (estilo de estrutura, gestão, cultura e recursos), conteúdo (o que está sendo medido e como as medidas são estruturadas) e processo (distinguindo quatro processos principais na medição de desempenho).

A pesquisa foi realizada em uma empresa prestadora de serviços de reparos, que opera no Reino Unido com várias unidades de negócios. Na seleção da empresa foi considerado que idealmente o sistema de avaliação de desempenho deveria ter sido implantado há mais de dois anos, de modo que ao analisá-lo o mesmo fosse considerado um sistema já incorporado, reforçando o entrosamento entre os indicadores de natureza financeira e não financeira. O sistema precisava incluir uma série de medidas financeiras e não financeiras, que idealmente representassem as perspectivas de um BSC ou um quadro similar. A existência de um sistema de processamento de dados aumentaria a probabilidade de obter informações de desempenho confiáveis e comparáveis. Ter o gerenciamento de dados e relatórios controlados por um departamento de TI reduziria a chance de dados distorcidos pelos usuários.

Na metodologia utilizada para coletar os dados do estudo de caso e controlar os fatores organizacionais comuns, o estudo foi conduzido ao longo de um período de quatro meses. Cinco unidades foram arbitrariamente selecionadas para o estudo, e os dados de desempenho financeiro e não financeiro extraídos do BSC e do demonstrativo de resultados para identificar o desempenho das unidades de negócios. O acesso aos dados permitiu aos pesquisadores formar uma visão

independente do desempenho comparativo da unidade de negócios. Para atingir esse propósito, seguiram os passos ilustrados no Quadro 3.

Quadro 3 – Formato do estudo de Bourne, Kennerley e Franco-Santos (2005)

Ordem	Atividades/especificidades
1°	Revisão da literatura - resumo dos fatores que influenciam na eficácia da medição de desempenho, usando o quadro de Pettigrew, Whipp e Rosenfield (1989).
2°	Estudos de caso - a pesquisa propriamente e a metodologia utilizada para coletar dados do estudo de caso e para controlar fatores organizacionais comuns.
3°	Descrição da organização em que os estudos de caso foram conduzidos - em particular, a estrutura de gestão e os sistemas de medição de desempenho em uso.
4°	Relato das conclusões, incluindo os diferenciais entre as unidades de negócios de alto e médio desempenho - foram analisados à luz do conceito de controle interativo de Simon (1991).

Fonte: Bourne, Kennerley e Franco-Santos (2005, p. 12-13)

Bourne, Kennerley e Franco-Santos (2005) observaram que vários outros fatores precisam ser considerados, por exemplo, o contínuo debate de medição de desempenho na literatura; a existência de poucas pesquisas de campo enfocando o processo do uso de medidas de desempenho. Para averiguar o que diferencia o desempenho entre as unidades de negócios, analisaram a diferença de práticas e relacionaram essas diferenças ao desempenho. Estes diferenciais foram discutidos com base nos preceitos de Simons (1991), que trata do conceito de controle interativo.

Como implicações práticas, o estudo evidenciou as diferenças observadas entre as unidades de negócio de alto e médio desempenho. Nas unidades de negócios de médio desempenho, o desempenho é gerido por meio de uma abordagem de controle simples. Embora a mesma abordagem tenha ficado evidente em unidades de negócios de alto desempenho, essa não era a principal fonte de controle. Nestas, a abordagem de controle simples foi usada para verificar o desempenho no final do período, mas a principal fonte de avaliação do desempenho veio da interação contínua, de um sistema de medição interativo.

4 METODOLOGIA DA PESQUISA

A pesquisa fundamentada na metodologia utilizada no estudo de Bourne, Kennerley e Franco-Santos (2005) foi realizada em uma cooperativa médica do Rio Grande do Sul. A escolha desta organização deve-se ao fato dela possuir uma rede

de unidades de negócios comparáveis com características semelhantes. Além disso, tem o *Balanced Scorecard* implementado já há alguns anos, com indicadores amplamente conhecidos. O acesso aos dados foi possível devido a administração da sede ter autorizado a realização da pesquisa.

4.1 Procedimentos de coleta dos dados

A metodologia concebida para minimizar as diferenças externas e internas contextuais, de acordo com Pettigrew, Whipp e Rosenfield (1989) e Bourne et al. (1999), permitem que a pesquisa se concentre no conteúdo, processo e saídas (BOURNE; KENNERLEY; FRANCO-SANTOS, 2005). O estudo foi conduzido nas cinco unidades de negócios de alto e médio desempenho. Para garantir a consistência da coleta de dados nos casos, foi criado um protocolo de estudo de caso para orientar a coleta de dados (YIN, 2005) utilizando-se o roteiro do estudo de base.

Como muitos dos fatores são comuns entre as unidades estudadas, realizaram-se entrevistas com a gerência da sede e visitas às unidades seguidas de entrevistas com os respectivos gerentes. Para a consecução da pesquisa, o estudo foi conduzido em três fases, demonstradas no Quadro 4, no período de setembro a dezembro de 2012.

Quadro 4 – Fases da pesquisa

Fases	Descrição
1ª	Entrevistas com a gerência sênior e a equipe de apoio da sede da cooperativa e observação dos sistemas e procedimentos em uso.
2ª	Entrevistas com os cinco gestores responsáveis pelas unidades regionais, para compreender o desempenho de cada unidade de negócios e selecionar as unidades de negócios para investigação.
3ª	Visita às unidades de negócios e entrevista semiestruturada com os gerentes das unidades selecionadas, apoiado pela observação direta e inspeção de dados e documentação para aumentar a confiabilidade das conclusões e a triangulação de diferentes fontes.

Fonte: Elaboração própria

No estudo de caso buscou-se investigar junto à alta direção da empresa e unidades de negócio o desempenho gerencial, o direcionamento e a forma de classificação dos indicadores de tendências. Para tanto, foi realizada uma entrevista com a gerência sênior na sede da cooperativa e após com os gestores das unidades, que discorreram sobre o tema proposto.

Advances in Scientific and Applied Accounting. São Paulo, v.7, n.1, p. 38-65, 2014.

4.2 Instrumento de pesquisa

Foi utilizado como instrumento de pesquisa um roteiro de entrevista adaptado do estudo de Bourne, Kennerley e Franco-Santos (2005), que reúne e organiza o conjunto de informações necessárias para responder à questão de pesquisa. O roteiro é composto de três seções e compreende 26 questões norteadoras da pesquisa, conforme Quadro 5.

Quadro 5 – Roteiro de entrevista adaptado de Bourne, Kennerley e Franco-Santos (2005) (continua)

Contexto externo	
Organizacional	a- Como é feito o controle estratégico (meio de revisar e aceitar as estratégias propostas)? b- Qual a ideia dos objetivos estratégicos da empresa como um todo? c- Quais as características do mercado regional no qual a unidade está inserida? d- Como a velocidade das mudanças atua sobre o ambiente da unidade? e- Como se dá o processo de comunicação e o uso de informações provenientes da sede: f- Há integração entre as diferentes unidades? g- Qual o papel do planejamento estratégico na tomada de decisões?
Ambiente interno	
Diagnóstico	a- Qual a estrutura da unidade em nível regional? b- Descreva o sistema organizacional c- Explique a estratégia da unidade d- Qual o papel do planejamento estratégico na tomada de decisões? e- Fale sobre o tamanho organizacional f- Cultura organizacional g- Estilo de gestão h- Uso de informações i- A unidade de negócios está alcançando suas metas no que diz respeito aos clientes? j- A estratégia competitiva l- Recursos e capacidade da unidade m- Informações práticas de sistemas de infraestrutura e sistemas n- Qual a contribuição das diferentes unidades para o alcance dos objetivos da empresa? o- Quais as metas estabelecidas para os clientes? p- Identifique os processos internos e as medidas de aprendizado e crescimento?
BSC – Indicadores de Desempenho	
Perspectiva Financeira	a- Como são captados e administrados os recursos para rentabilizar o patrimônio social para a sustentabilidade da cooperativa de saúde? b- Como obter rentabilidade acima da média de mercado nos segmentos onde atua? c- Retorno sobre investimento d- Valor agregado ao patrimônio de lucratividade e- Que política de distribuição de lucros é atraente para o quotista? f- Desempenho em 2011 e 2012

Quadro 5 – Roteiro de entrevista adaptado de Bourne, Kennerley e Franco-Santos (2005)(conclusão)

Perspectiva dos clientes	a- Qual o grau de adequação da empresa às necessidades dos clientes? b- Indicadores de satisfação dos clientes c- Participação no mercado d- Retenção e aquisição de clientes e- Valor agregado aos produtos/serviços f- Quais estratégias utilizadas para fazer do cliente a melhor opção de investimento? g- Como é buscada a integração política das unidades de negócios da cooperativa? h- Diversificação dos investimentos
Perspectiva da aprendizagem e conhecimento (Governança/ Pessoas/ Conhecimento)	a- A estrutura organizacional em termos de investimento no seu futuro b- Como são utilizadas as práticas de Governança? c- Que programas de sustentabilidade social e ambiental são desenvolvidos junto a controladora? d- Qual o grau de adequação da empresa às necessidades dos clientes? e- Como é aprimorada a estrutura orgânica e os instrumentos de gestão de pessoas (em termos de capacidades, competências, motivação, <i>empowerment</i> , alinhamento)?
Perspectiva dos processos internos/ tecnologia	a- Como são otimizados os processos de negócios e a busca de excelência em tecnologia e infraestrutura? b- Como é avaliada a qualidade dos produtos e processos (inovação, criatividade gerencial, expansão comercial, alinhamento às demandas, qualidade das informações, da comunicação interna e das interfaces)? c- O que é feito para aumentar a satisfação dos clientes? d- O que vem sendo feito para qualificar a rede prestadora de serviços? e- Como é adequado o <i>mix</i> de produtos às necessidades estratégicas?

Fonte: Elaboração própria

Os dados foram analisados a partir do conteúdo das entrevistas realizadas na sede da cooperativa e em cada unidade de negócios e do confronto das entrevistas, por meio do processo de triangulação, com os dados obtidos pela observação e a pesquisa documental.

5 ANÁLISE E DESCRIÇÃO DOS RESULTADOS

5.1 Caracterização da cooperativa médica objeto de estudo

A organização estudo de caso é uma cooperativa de serviços de saúde, com sede no Estado do Rio Grande do Sul. Esses serviços são vendidos ao consumidor na forma de seguros, contratos e convênios. A cooperativa foi fundada em 24 de março de 1972, contudo seu planejamento estratégico de forma sistematizada teve início em 2002. O planejamento estratégico adotado como evolução no administrar, também deu início aos trabalhos de um programa de gestão de qualidade, com a adoção do modelo Programa Gaúcho de Qualidade e Produtividade (PGQP), que

tem um critério específico de estratégias e planos.

Na gestão estratégica a empresa utiliza o PGQP (matriz Swot, matriz Porter) e o BSC (matriz BCG – gestão de riscos). Os pontos fortes identificados nestes instrumentos são a sistematização da utilização e organização das informações e o fato de proporcionarem uniformidade nas análises. Como pontos fracos foram identificados: controvérsias no entendimento sobre a utilização dos instrumentos nos vários níveis hierárquicos. Antes do BSC eram utilizados o PGQP, Swot e BCG, depois e simultaneamente com o BSC são utilizadas a Matriz Porter e a Gestão de Riscos. A empresa também utiliza como ferramenta estratégica os ativos intangíveis. Estas práticas estão implementadas em sua totalidade.

5.2 Contexto organizacional e ambiente interno das unidades de negócios da cooperativa

Na análise de dados, objetivando verificar quais as medidas de desempenho são utilizadas na cooperativa médica e o seu impacto no desempenho da empresa, destacam-se os dados levantados sobre o contexto externo, correspondente aos diversos fatores e forças do ambiente (PETTIGREW; WHIPP; ROSENFELD, 1989); o diagnóstico do ambiente interno das unidades, como, estrutura, gestão e cultura; e o que está sendo medido, como as medidas são estruturadas e o processo (NEELY et al., 2000; BOURNE et al., 2000).

5.2.1 Contexto externo das unidades

A análise do contexto externo das unidades de negócios pesquisadas tem por finalidade investigar as relações existentes entre estas unidades e seu ambiente, em termos de oportunidades e ameaças percebidas, a sua posição atual e futura na reação produto-mercado. Assim, com base nas entrevistas realizadas, contemplou-se a análise externa das unidades pesquisadas em sete enfoques, relatados no Quadro 6.

Quadro 6 - Fatores de Controle Externo

Contexto Externo – Organizacional

- O controle estratégico das unidades de negócios se dá pela revisão anual do planejamento estratégico na gestão dos ativos intangíveis, análise de cenários, gestão de risco, definição e desdobramento da estratégia.
- Os objetivos estratégicos estão voltados ao atendimento da visão. A visão é até 2015 estar entre as melhores cooperativas médicas em gestão e sustentabilidade do negócio, valorizando as partes interessadas.
- A cooperativa analisa o mercado regional como um todo, segmentado este em: pessoas físicas, sindicatos, associações comerciais, empresas, para cada tipo de serviço (planos de saúde, medicina ocupacional, laboratório de análises clínicas, serviço de urgência e emergência, remoções, pronto atendimento).
- Na revisão anual do planejamento estratégico, a cooperativa faz um levantamento das possíveis oportunidades e ameaças de cada micro região da sua área de ação.
- As comunicações relativas às atividades realizadas nas unidades de negócios são repassadas por instruções internas e reuniões mensais.
- As unidades (escritórios regionais) servem com uma extensão da cooperativa nas áreas comercial e de atendimento ao cliente, sua integração refere-se quanto ao alcance das metas comerciais.
- As decisões da cooperativa são baseadas no planejamento estratégico, onde estão definidos os objetivos estratégicos, os fatores críticos de sucesso e os projetos e iniciativas para que os objetivos sejam atingidos.

Fonte: Dados da entrevista.

Cabe ressaltar que estes enfoques retratam a forte vinculação das estratégias da organização com as influências do ambiente externo, considerando o ambiente setorial. Denota-se que também são considerados a operacionalização de fatores institucionais, setoriais e objetivos organizacionais, conforme observado no estudo de Zorzi et al. (2006).

5.2.2 Ambiente interno das unidades

A finalidade desta abordagem é realizar um diagnóstico interno da empresa e suas unidades de negócios, buscando mostrar pontos fortes e pontos fracos da estrutura no nível regional, sistema organizacional, cultura organizacional, estilo de gestão, uso de informações, entre outras. As 15 questões levantadas, de forma semelhante à análise anterior, são analisadas em seu conjunto, a partir da entrevista realizada e evidenciadas no Quadro 7.

Quadro 7 – Fatores do Ambiente Interno

Ambiente interno – Diagnóstico

- Cada unidade (escritório) possui uma estrutura comercial (vendedor interno e externo), atendente (autorizações) e um médico coordenador responsável. Os escritórios estão subordinados a duas supervisões ligadas a sede da cooperativa. Não existem estratégias específicas para cada unidade (escritórios), estes estão inseridos nos objetivos estratégicos da cooperativa como um todo.
- O planejamento estratégico embasa todas as decisões da cooperativa. Nele estão definidos os objetivos estratégicos e os fatores críticos de sucesso. De acordo com os fatores críticos de sucesso são definidos projetos e iniciativas para que os objetivos sejam atingidos.
- Cada escritório está dimensionado para atender aos clientes existentes na sua microrregião e a sua capacidade de gerar novos negócios.
- No último planejamento estratégico a cultura organizacional da cooperativa foi definida como um dos ativos intangíveis identificados pela percepção das partes interessadas (clientes, fornecedores, sociedade, cooperados e colaboradores).
- O processo de gestão envolve planejamento, execução, controle e ações corretivas. Ele direciona as pessoas e os recursos para agregar valor aos produtos e serviços, para obter resultados.
- São definidas as estratégias e diretrizes institucionais que abordam aspectos internos e externos, a fim de atingir os objetivos propostos pela governança da organização.
- As informações são disponibilizadas de acordo com a necessidade de cada processo organizacional.
- A partir do mapeamento destes processos foram identificadas as informações que são para uso interno ou externo, pertinentes aos setores envolvidos no processo.
- As metas comerciais são estipuladas no início de cada ano e são monitoradas mensalmente.
- A cooperativa presta assistência em 27 municípios da Região das Missões, para mais de 36 mil clientes, em quatro escritórios regionais, interligados com o sistema operacional da sede.

Fonte: Dados da entrevista.

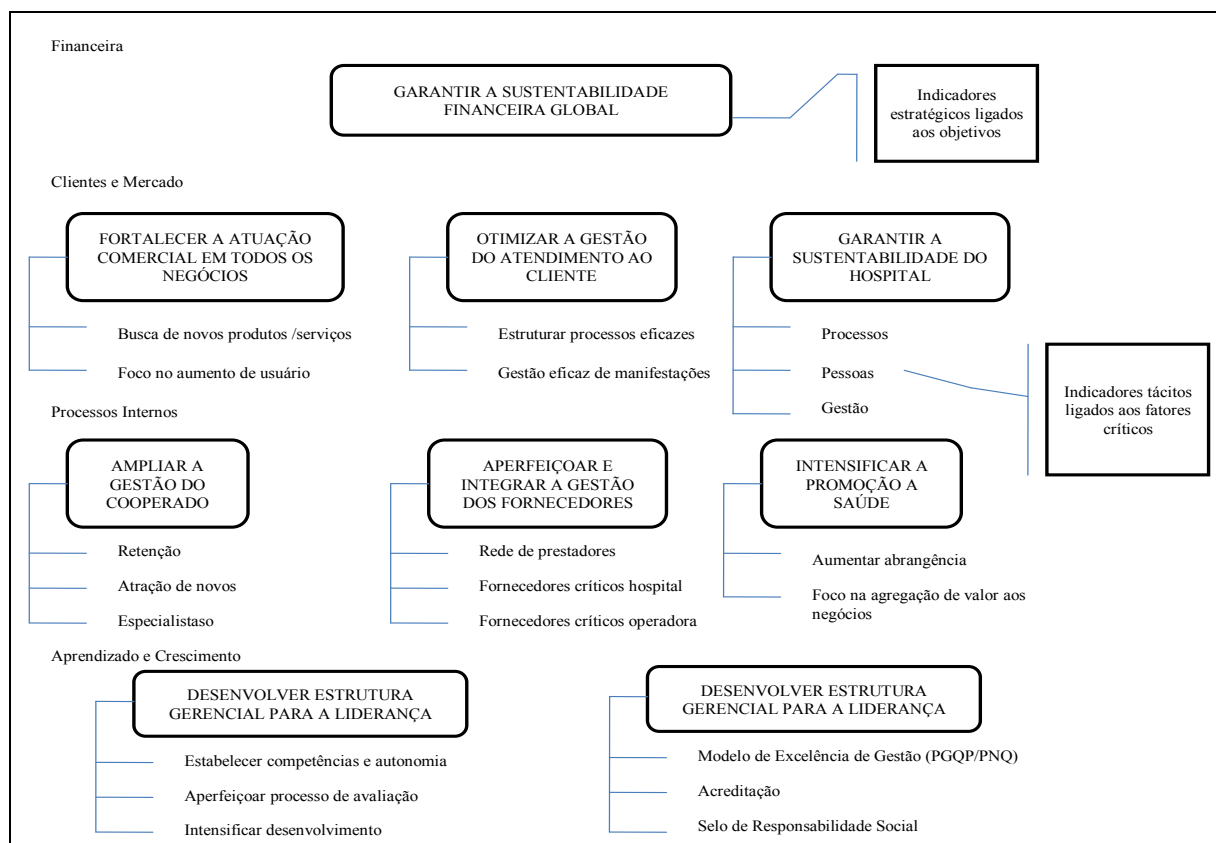
Relativo aos aspectos do ambiente interno, constatou-se a existência de uma forte inter-relação entre a sede e suas unidades de negócios e observou-se seu impacto no contexto interno, conteúdo e processo, conforme preconizado por Neely et al. (2000) e Bourne et al. (2000), revelando impactos na estratégia da cooperativa. Todavia, ainda há desafios que a organização terá que superar para concretizar sua missão e visão de futuro, delineadas em seu mapa estratégico, descrito pelo gerente sênior na entrevista quanto a estratégia competitiva.

5.2.3 Mapa Estratégico da Cooperativa Médica

O mapa estratégico da cooperativa foi desenvolvido, conforme demonstrado na Figura 1, com: definição do posicionamento estratégico (revisão da missão, visão e valores); análise dos ativos intangíveis (identificação, avaliação, desenvolvimento e proteção); análise dos riscos empresariais (elaboração da matriz de vulnerabilidade); análise ambiental (análise de cenários; priorização das oportunidades, ameaças, forças, fraquezas; análise SOWT); definição estratégica (descrição dos objetivos

estratégicos, definição dos fatores críticos de sucesso); elaboração do mapa estratégico; desdobramento estratégico (definição de indicadores; definição de metas; definição dos projetos e iniciativas).

Figura 1 – Mapa Estratégico da Cooperativa Médica



Fonte: Documentos da empresa

Na Figura 1, o mapa estratégico demonstra as estratégias da cooperativa de maneira coesa, integrada e sistemática. A estratégia implica em traçar a trajetória entre a posição atual e a posição futura desejável, que consiste numa série de hipóteses interligadas por relações de causa-efeito (WALTER; VEDOVATTO; BACH, 2013). Isso proporciona o alinhamento para o processo de implantação do *Balanced Scorecard* por meio de objetivos relacionados entre si e distribuídos nas quatro perspectivas (KAPLAN; NORTON, 1997, 2004).

5.4 BSC – Indicadores de Desempenho

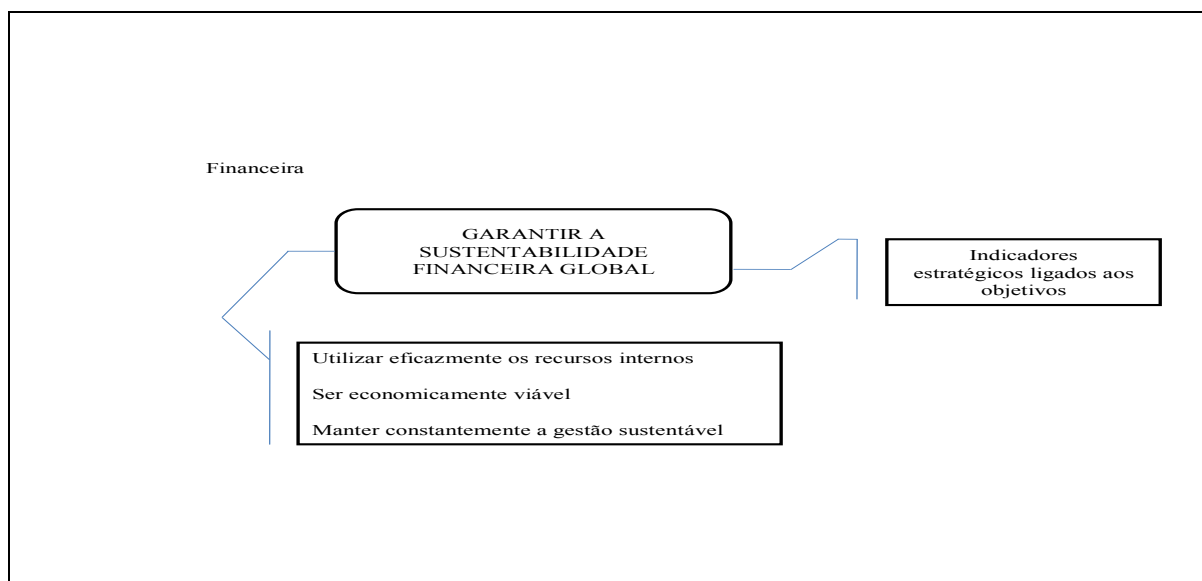
Neste tópico abordam-se os indicadores de desempenho do BSC na

organização objeto de estudo, com base nas perspectivas financeira, dos clientes, da aprendizagem e conhecimento e dos processos internos, de acordo com o estabelecido no mapa estratégico da cooperativa. Perspectivas estas propostas por Kaplan e Norton (1997), que buscam gerar equilíbrio entre os objetivos de curto e longo prazo, e em relação aos resultados desejados e aos vetores de desempenhos, sendo que estas medidas podem ser tanto objetivas quanto subjetivas. Assim, para ilustrar, destacam-se a seguir os indicadores sob a ótica das perspectivas relativas ao estudo de caso.

5.4.1 Perspectiva financeira

A partir das informações advindas dos gestores entrevistados e da pesquisa documental, procedeu-se a análise e a leitura do mapa estratégico, relacionando-se os indicadores sob a ótica da perspectiva financeira, demonstrados na Figura 2.

Figura 2 – BSC – Indicadores de Desempenho – Perspectiva Financeira



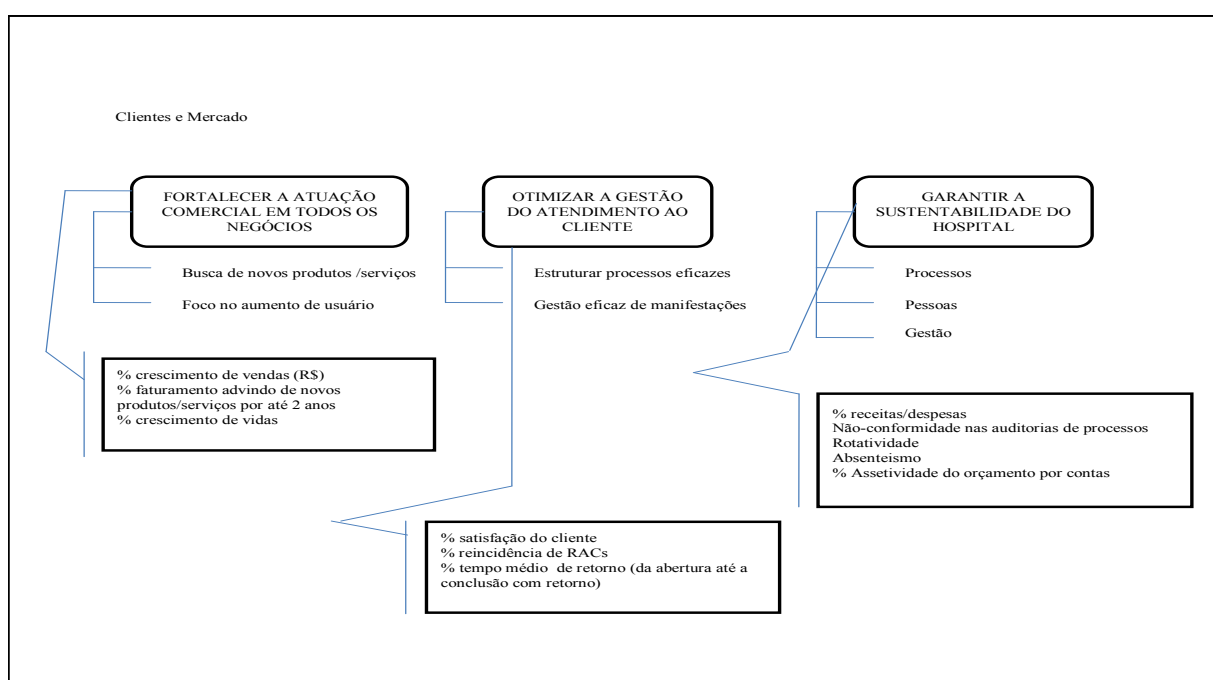
Fonte: Documentos da empresa

Esta perspectiva indica se a execução da estratégia está contribuindo para a melhoria dos resultados financeiros, em especial na utilização eficaz dos recursos internos, na viabilidade econômica e na gestão sustentável, compreendendo indicadores financeiros. No entanto, Campos (1998) destaca que a metodologia do *Balanced Scorecard* pode compreender medidas financeiras e não financeiras.

5.4.2 Perspectiva dos clientes

Observou-se na compilação de dados das entrevistas e na pesquisa documental, sob a ótica da perspectiva dos clientes, conforme demonstrado na Figura 3, as ações da cooperativa são: fortalecimento da atuação comercial em todos os negócios, otimização da gestão do atendimento ao cliente e na garantia de sustentabilidade do hospital.

Figura 3 – BSC – Indicadores de Desempenho – Perspectiva dos clientes



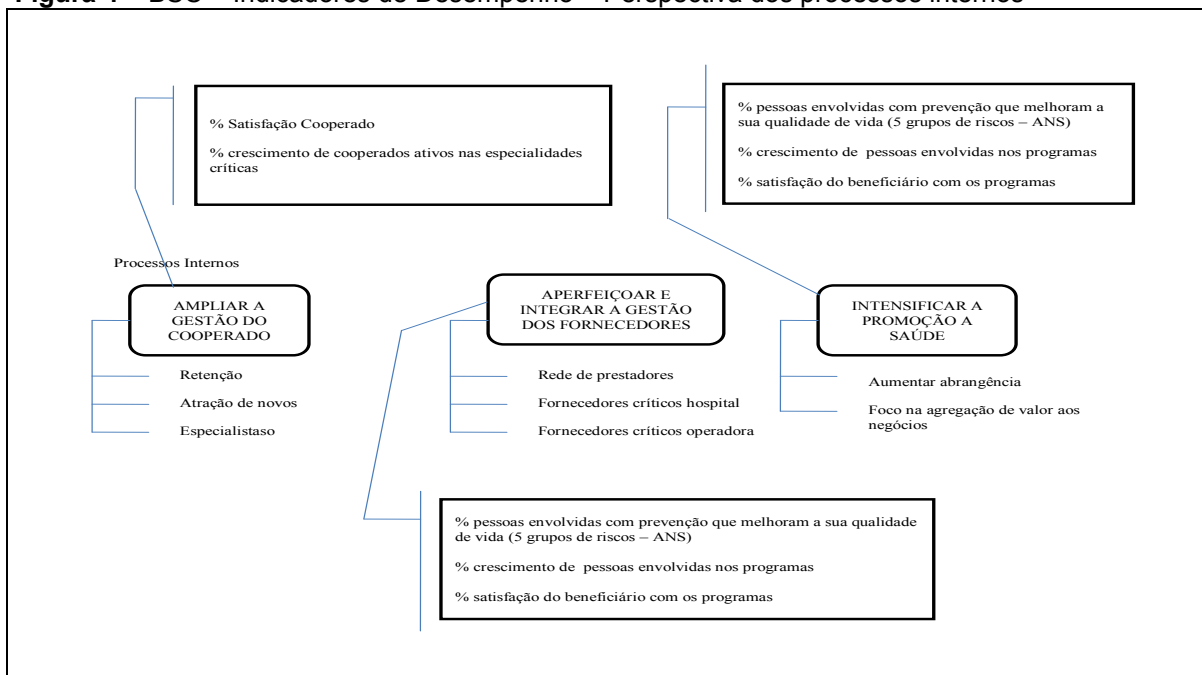
Fonte: Documentos da empresa.

Nesta perspectiva, com base na adequação da oferta de produtos e serviços, a empresa procura atender e satisfazer as necessidades de seus clientes, no seu mercado de abrangência, buscando sua satisfação, fidelidade, retenção e captação, oferecendo novos produtos/serviços com foco no aumento de usuários. As medidas essenciais de resultados relacionadas aos clientes, como, satisfação, fidelidade, retenção, captação e lucratividade, são possíveis de serem alinhadas com base na perspectiva dos clientes (KAPLAN; NORTON, 1997).

5.4.3 Perspectiva dos processos internos

Em relação aos processos internos, as medidas derivam de estratégias voltadas ao atendimento do cooperado, fornecedores e usuários/beneficiários, demonstradas na Figura 4.

Figura 4 – BSC – Indicadores de Desempenho – Perspectiva dos processos internos



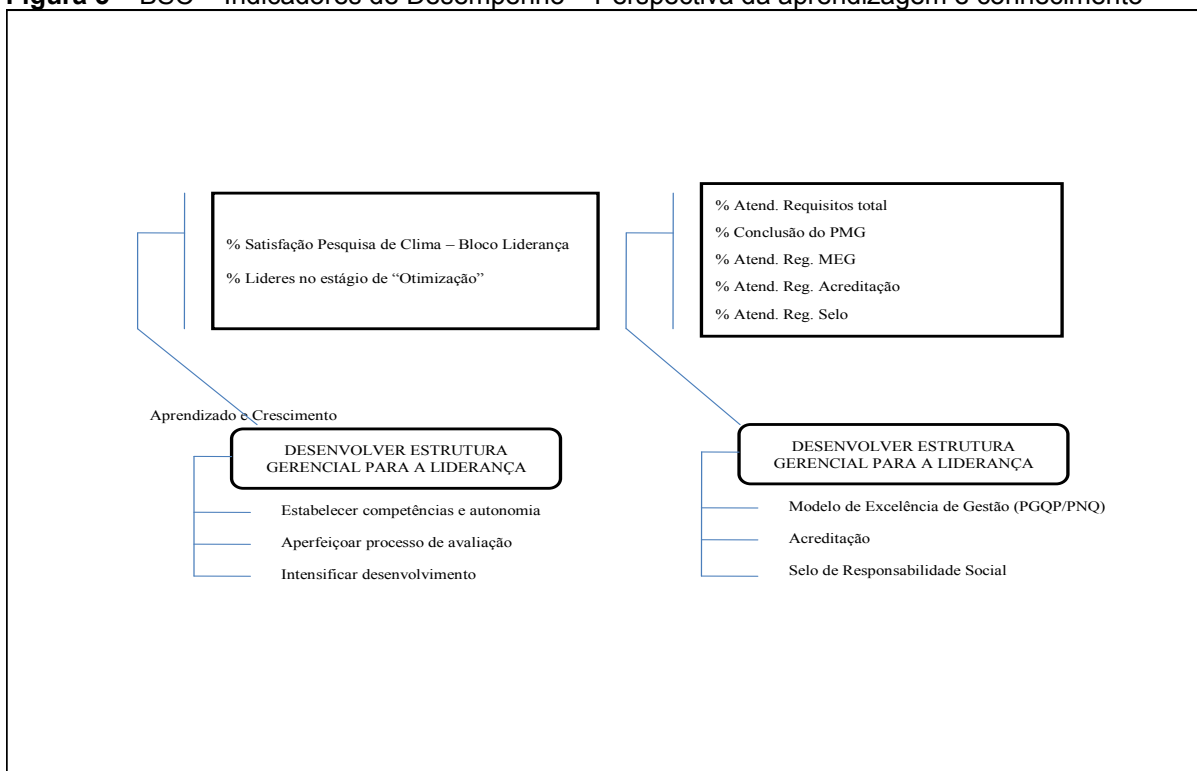
Fonte: Documentos da empresa.

Os indicadores estabelecidos, conforme relato dos entrevistados e a pesquisa documental, objetivam medir a satisfação do cooperado, dos fornecedores em relação a conformidade dos serviços e as pessoas envolvidas na melhoria da qualidade de vida dos usuários. Kaplan e Norton (1997) e Silva (2003) observaram que é na perspectiva dos processos internos que a organização define o que precisa ser melhorado para atender aos atributos mapeados na perspectiva dos clientes.

5.4.4 Perspectiva da aprendizagem e conhecimento

Esta perspectiva, de acordo com o relato dos entrevistados, a pesquisa documental e a observação, visa desenvolver medidas de aprendizagem e conhecimento dos colaboradores da cooperativa, identificados na Figura 5.

Figura 5 – BSC – Indicadores de Desempenho – Perspectiva da aprendizagem e conhecimento



Fonte: Documentos da empresa

A partir do nível de satisfação dos clientes e das necessidades dos colaboradores, a cooperativa estabelece estratégias para aperfeiçoar o processo de gestão na obtenção de novos conhecimentos e o domínio de competências no nível do indivíduo, do grupo e das áreas de negócios, viabilizando as outras perspectivas. De acordo com Kaplan e Norton (1997, p. 131), “os objetivos da perspectiva de aprendizado e crescimento são os vetores de resultados excelentes nas três primeiras perspectivas do *scorecard*”.

O processo de gestão, baseado nas entrevistas, envolve planejamento, execução, controle e ações corretivas; e direciona as pessoas e os recursos para agregar valor aos produtos e serviços na obtenção de resultados. Para isso, são definidas as estratégias e diretrizes institucionais que abordam aspectos internos e externos, a fim de atingir os objetivos propostos pela governança da organização, alocando os recursos adequadamente, com base no sistema de medição de desempenho pautado no *Balanced Scorecard*.

5.5 Sistema de medição de desempenho

A partir da interpretação dos relatos das entrevistas realizadas, da observação e da pesquisa documental, nesta seção procurou-se extrair o significado do sistema de medição de desempenho da cooperativa médica objeto de estudo. A análise dos dados coletados nas unidades de negócios pesquisadas apontou que cada unidade possui uma estrutura comercial, atendente e um médico coordenador responsável. Os escritórios estão subordinados a duas supervisões ligadas a sede da cooperativa.

De acordo com o entrevistado na unidade sede, não há estratégias específicas para cada unidade, estas estão inseridas nos objetivos estratégicos da cooperativa de forma global. O planejamento estratégico cobre todas as decisões da cooperativa, sendo nele definidos os objetivos estratégicos e os seus fatores críticos de sucesso. O entrevistado ainda relatou que, de acordo com os fatores críticos de sucesso, são definidos os projetos e iniciativas para que os objetivos sejam atingidos. Este procedimento parametriza as medidas gerenciais de desempenho de produtividade corporativas, utilizadas pela cooperativa de forma a não impactarem no desempenho (administrativo) da empresa.

Cada escritório está dimensionado para atender aos clientes existentes na sua microrregião e a sua capacidade de gerar novos negócios. A estrutura mínima de um escritório regional é para atender os clientes em nível regional, sendo alterado conforme o tamanho de sua microrregião. A cultura organizacional da cooperativa, definida como um dos ativos intangíveis, é identificada pela percepção das partes interessadas (clientes, fornecedores, sociedade, cooperados e colaboradores). Dessa forma, a cooperativa adotou mecanismos de desenvolvimento e proteção tais como: gestão de riscos, revisão periódica do planejamento estratégico, pesquisa de satisfação, dentre outros para que seja promovido o aumento da agregação de valor e de seu diferencial competitivo.

As informações advindas dos gestores, da observação e da pesquisa documental demonstram que no mapeamento dos processos são identificadas as informações para uso interno e/ou externo, pertinentes aos setores envolvidos no processo. Por fim, as metas comerciais são estipuladas no início de cada ano e monitoradas mensalmente, o que permite que a estratégia da cooperativa, baseada

na diferenciação, ofereça serviços diferenciados e com um padrão de qualidade elevado para seus clientes. Para atingir uma meta é necessário estabelecer os meios: recursos e método (CAMPOS, 1998).

Nas unidades de nível médio da cooperativa, o desempenho é comunicado pelos *scorecards* semanais, extraídos do *Balanced Scorecard* e contas do demonstrativo de resultados. Regularmente são realizadas reuniões de gestão com a participação da consultoria em gestão. São realizados debates e é verificado o desempenho das unidades e da empresa. Assim, ao nível da unidade de negócios, a pesquisa demonstra a presença de coesão entre as unidades de negócios de alto e médio nível hierárquico, observando-se não haver dicotomia com a missão, visão e valores considerados pela cooperativa como um todo.

O estudo realizado revela que no nível médio a avaliação e gestão do desempenho é feita de forma semelhante em todas as unidades de negócios da cooperativa. Todos os relatórios de acompanhamento dos indicadores estratégicos utilizados e examinados mantêm consonância com a política da empresa, são comunicados semanalmente para o pessoal e é cobrado o cumprimento dos requisitos do sistema de avaliação.

A qualidade no atendimento é um ponto determinado como estratégico na empresa, com ênfase na excelência do atendimento e promoção à saúde aos clientes da cooperativa. A empresa entende que a qualidade no atendimento é um ponto chave para qualquer organização e, principalmente, um diferencial competitivo na área da saúde.

Para o êxito na implementação desta estratégia, os setores-chave que mantém o contato direto com os clientes são os responsáveis pelo alcance de indicadores de qualidade no atendimento, dentre outros indicadores, tais como: garantir a sustentabilidade financeira global; fortalecer a atuação comercial em todos os negócios; organizar a gestão do atendimento ao cliente; garantir a sustentabilidade dos hospitais; ampliar a gestão do cooperado; aperfeiçoar e integrar a gestão dos fornecedores; intensificar a promoção à saúde; desenvolver estrutura gerencial para a liderança; e aperfeiçoar o sistema de gestão.

Em unidade de nível hierárquico de topo o sistema de gestão é interativo, e os gestores seniores se envolvem regularmente nas decisões de nível médio. Nas unidades de nível médio é exigida atenção dos gerentes operacionais para a

execução das estratégias estabelecidas. As informações geradas pelos sistemas de controle são interpretadas e discutidas com os pares, que após isso elaboram os planos de ação que subsidiarão a medição do desempenho.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo objetivou investigar o uso de medidas de desempenho e o seu impacto no desempenho de uma cooperativa médica. Pesquisa descritiva foi realizada por meio de um estudo de caso, com aplicação de um roteiro de entrevista semiestruturado à gerência sênior e aos gerentes das unidades investigadas. Na análise dos dados utilizou-se a técnica da análise de conteúdo. Para a triangulação dos dados procedeu-se a observação direta pela visita às unidades e pesquisa documental para aumentar a confiabilidade dos resultados e a confirmação de dados obtidos nas entrevistas.

Nas análises realizadas, o estudo revelou que no nível médio da hierarquia da organização, a mensuração do desempenho é feita de forma semelhante em todas as unidades de negócios da cooperativa médica. Todos os relatórios examinados mantêm consonância com a política da empresa, com comunicado semanal para o pessoal e observância do cumprimento dos requisitos do sistema de medição.

A qualidade no atendimento é um ponto estratégico da gerência sênior da cooperativa. Para o êxito desta estratégia, a empresa realizou a implementação do BSC e determinou que os setores-chave, em que existe o contato direto com os clientes, são os responsáveis pelo alcance de indicadores de qualidade de atendimento, considerados medidas de desempenho.

As unidades de níveis hierárquicos de topo e médio, na visão dos gestores entrevistados da cooperativa, precisam apresentar desempenho em consonância com o estabelecido pela cooperativa, dada a adoção do *Balanced Scorecard*, com foco na visão de excelência no atendimento e promoção à saúde aos clientes da cooperativa.

Os resultados da pesquisa revelam que nas unidades de nível hierárquico médio, a abordagem de controle simples foi usada para verificar o desempenho no final do período. A interação contínua das medidas de desempenho partiu da unidade sede, considerada de nível hierárquico de topo. Isso coaduna com os

achados de Bourne, Kennerley e Franco-Santos (2005), que observaram a importância do uso de medidas de desempenho de forma interativa.

Conclui-se que um novo ambiente operacional e estratégico se propagou entre as unidades da cooperativa com o uso medidas de desempenho demonstrando que o impacto foi positivo. Porém não há diferenciação entre o desempenho individual das unidades e o desempenho global da cooperativa, tendo em vista que a empresa gerencia equilibradamente o desempenho de suas atividades. Vale ressaltar ainda que todas as decisões são baseadas no planejamento estratégico da cooperativa.

Este estudo traz reflexões para futuras pesquisas, principalmente em vista das limitações imputadas nas estratégias da pesquisa e dos resultados do estudo. Recomenda-se verificar se o uso de medidas de desempenho e o seu impacto no desempenho ocorrem em outras organizações de forma interativa entre os distintos segmentos e níveis hierárquicos. Como a cooperativa médica pesquisada possui unidades em todo o país, recomenda-se ainda investigar as unidades de outras regiões e verificar se os resultados desta pesquisa se confirmam.

REFERÊNCIAS

BARBOSA JUNIOR, A.S.; LIBONATI J.J.; RODRIGUES, R.N. Balanced Scorecard: uma análise dos impactos de sua implantação em indicadores financeiros de empresas brasileiras. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 13., 2006, Belo Horizonte/MG. **Anais...** São Leopoldo: ABC, 2006.

BITTAR, O.J.N. **Indicadores hospitalares**: hospital productivity in the light of hospital indicators. 2004. Disponível em: <www.scielo.org/scielo.php?...>. Acesso em: 10 jul. 2012.

BOURNE, M.C.S.; MILLS, J.F.; BICHENO, J.; HAMBLIN, D.J.; WILCOX, M.; NEELY, A.D.; PLATTS, K.W. Performance measurement system design: testing a process approach in manufacturing companies. **International Journal of Business Performance Measurement**, v. 1, n. 2, p. 154-170, 1999.

BOURNE, M.C.S.; MILLS, J.F.; WILCOX, M.; NEELY, A.D.; PLATTS, K.W. Designing, implementing and updating performance measurement systems. **International Journal of Operations & Production Management**, v. 20, n. 7, p. 754-771, 2000.

BOURNE, M.; KENNERLEY, M.; FRANCO-SANTOS, M. Gerenciando através de medidas: um estudo de impacto no desempenho. **Journal of Manufacturing Technology Management**, v. 16, n. 4, p. 373-395, 2005.

Advances in Scientific and Applied Accounting. São Paulo, v.7, n.1, p. 38-65, 2014.

BRYANT, L.; JONES, D.A.; WIDENER, S.K. Managing value creation within the firm: an examination of multiple performance measures. **Journal of Management Accounting Research**, n. 16, p. 107-131, 2004.

CAMPOS, J.A. **Cenário balanceado (Balanced scorecard)**. São Paulo: Aquariana, 1998.

CERETTA, P.S.; QUADROS, C.J. Sistemas de avaliação do desempenho empresarial. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 3., 2003, São Paulo. **Anais ...** São Paulo: FEA/USP, 2003.

COVALESKI, M.; DIRSMITH, M.; SAMUEL, S. Managerial accounting research: the contributions of organizational and sociological theories. **Journal of Management Accounting Research**, v. 8, p. 1-35, 1996.

FERNANDES, B.H.R. Rastreado os direcionadores da performance organizacional: uma proposta metodológica. **Cadernos EBAPE**, v. 3, n. 1, jan./mar. 2005.

GOBERSON, S. Issues in developing a performance criteriasystem for in organization. **International Journal of Production Research**, v. 23, n. 4, p. 639-646, 1985.

GONZÁLEZ, P.G. La integración del Balanced Scorecard (BSC) y el Analytic Hierarchy Process (AHP) para efectos de jerarquizar medidas de desempeño y toma de decisión en una institución financiera. **Revista Universo Contábil**, v. 5, n. 2, p. 87-105, abr./jun., 2009.

HALDMA, T.; LAATS, K. Management accounting practices of Estonian manufacturing companies. **Management Accounting Research, Kidlington**, v. 13, n. 4, 2002.

JUNQUEIRA, W. N. **Auditoria médica em perspectiva: presente e futuro de uma nova especialidade**. Criciúma: Ed. do Autor, 2001.

KALLAS, David. **Balanced Scorecard: aplicação e impactos - um estudo com jogos de empresas**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade de São Paulo, 2001. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12139/tde-23082004-132438/>. Acesso em: 20 jul. 2012.

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

KAPLAN, R.S.; NORTON, D.P. **A estratégia em ação: balanced scorecard**. 15. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

KAPLAN, R.S.; NORTON, D.P. **Mapas estratégicos: convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis**. 7. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

LADEIRA, M.B. ; FERREIRA, R.L.; OLIVEIRA M. P. V. Orientação para processos de negócio, abordagem analítica e Balanced Scorecard (BSC): um estudo longitudinal. In: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 30., 2010. **Anais eletrônicos...** Disponível em: <www.mendeley.com/research>. Acesso em: 15 jul. 2012.

LEAL, J.B.S.; PEREIRA, N.A.P. Uso do Quality Function Deployment (QFD) na definição do peso das perspectivas e indicadores no Scorecard. In: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 27., 2007, Foz do Iguaçu. **Anais ...** São Paulo: ABEPRO, 2007.

MACEDO, M.A.S.; BARBOSA, A.C.T.A.M.; CAVALCANTE, G.T. Desempenho de Agências Bancárias no Brasil: aplicando Análise Envoltória de Dados (DEA) a indicadores relacionados às perspectivas do BSC. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 8., 2008. São Paulo. **Anais ...** São Paulo: FEA/USP, 2008.

MALMI, T. Balanced scorecards in finnish companies: a research note. **Management Accounting Research**, v. 12, n. 2, p. 207-220, jun. 2001. Disponível em: <www.idealibrary.com em doi: 10.1006/mare.2000.0154>. Acesso em: 15 jul. 2012.

MARR, B.; NEELY, A.; THOMAS, G.; CLARK, B. **Intangible drivers of corporate performance at Shell International**. Centre for Business Performance, Cranfield School of Management, 2002. Disponível em: <www.cranfield.ac.uk>. Acesso em: 15 jul. 2012.

NASCIMENTO, S.; REINA, D.R.M ; GALLON, A.V. ; ENSSLIN, S.R. ; SOUZA, J.V. Proposição de uma metodologia baseada no Balanced Scorecard para suporte à gestão estratégica de uma transportadora de carga fracionada. **RGO. Revista de Gestão Organizacional**, UNOCHAPECÓ, v. 1, p. 89-101, 2008.

NEELY, A.D. Three modes of measurement: theory and practice. **International Journal of Business Performance Management**, v. 1 n. 1, p. 47-64, 1998.

NEELY, A.D. The performance measurement revolution: why now and what next? **International Journal of Operations & Production Management**, v. 19, n. 2, p. 205-228, 1999.

NEELY, A.D.; MILLS, J.F.; PLATTS, K.; RICHARDS, H.; GREGORY, M.J.; BOURNE, M.; KENNERLEY, M.P. Performance measurement system design: developing and testing a process-based approach. **International Journal of Operations & Production Management**, v. 20, n. 10, p. 1119-1145, 2000.

NEELY, A. Does the balanced scorecard work: an empirical investigation. **Research Paper n. 1/08**, Jan. 2008. The Cranfield forum for the latest thinking in management research. (Research Paper Series). Disponível em: <<https://dspace.lib.cranfield.ac.uk/bitstream/1826/3932/1/>>. Acesso em: 20 jul. 2012.

PERIGO, G. B. Indicadores e ferramentas da qualidade. In: MELLO, J.B.; CAMARGO, M.O. **Qualidade na saúde: práticas e conceitos, normas ISO nas áreas médico-hospitalar e laboratorial**. São Paulo: Best Seller, 1998. pp. 129-165.

PETTIGREW, A.; WHIPP, R.; ROSENFELD, R. Competitiveness and the management of strategic change processes. In: FRANCIS, A.; THARAKAN, P.K.M. (Eds). **The competitiveness of European industry: country policies and company strategies**. London: Routledge, 1989.

POPADIUK, S.; PEREIRA, F.P.; FRANKLIN, M.A.; MIYABARA, R.G.W. Arquitetura da informação e mensuração do desempenho: um estudo na indústria de artefatos e utensílios de plásticos no Estado de São Paulo. **Gestão & Produção**, v. 13, n.1, p. 151-165, jan./abr. 2006.

ROCHA, A.C.B. **Configuração de um sistema de avaliação de desempenho alicerçado no Balanced Scorecard para uma indústria de confecções de porte médio**. 2002, 127f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002

ROCHA, I.; BEUREN, I.M.; HEIN, N. Rentabilidade de empresas que utilizam o Balanced Scorecard (BSC) versus empresas que utilizam somente indicadores de desempenho financeiros. **Revista Eletrônica Estratégia & Negócios**, v. 5, n. 2, p. 88-119, maio/ago. 2012. Disponível em: <www.portaldeperiodicos.unisul.br>. Acesso em: 06 fev. 2013.

SANTOS, M. A.B.; MORAES, R. M.; PASSOS, S.R.L. Indicadores de desempenho e decisão sobre terceirização em rede pública de laboratórios. **Rev. Saúde Pública[online]**, v.46, n.3, p. 456-465, 2012.<http://dx.doi.org/10.1590/S0034-89102012005000028>.

SANTOS, E.Z.; SANTOS, R.F.; SANTOS, N.M.B.F. Modelo de gestão estratégica para locadoras de automóveis uma proposta baseada no Balanced Scorecard. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 25., 2008. Curitiba. **Anais ... São Leopoldo: ABC**, 2008.

SCARATTI, D.; CALVO, M.C.M.. "Indicador sintético para avaliar a qualidade da gestão municipal da atenção básica à saúde." **Revista de Saúde Pública**, v.46, n.3, p. 446-455, 2012.

SILVA, L.C.O. Balanced Scorecard e o processo estratégico. **Cadernos de Pesquisa em Administração**, v. 10, n. 4, p. 61-73, out./dez., 2003.

SIMONS, R. Strategic orientation and top management attention to control systems. **Strategic Management Journal**, v. 12, p. 49-62, 1991.

TEIXEIRA, A.J.C.; DALMÁRCIO, F.Z., PINTO, P.A.V.P. O impacto do Balanced Scorecard nos relatórios financeiros da CST – Companhia Siderúrgica de Tubarão. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 9., 2005, Itapema/SC. **Anais...** São Leopoldo: ABC, 2005.

WALTER, S. A.; VEDOVATTO, R. M. S.; BACH, T. M. Mapa estratégico para uma indústria do setor lácteo. **Revista Eletrônica de Ciência Administrativa**, v. 12, n. 1, p. 106-120, 2013.

ZORZI, A.; SANTOS, P.C.F.; BLASZKOWSKI, L.; VICENTINI, L.C.; ENSSLIN, S.R. Balanced Scorecard: alicerce de um modelo de gestão para uma entidade fechada de previdência complementar. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 13., 2006, Belo Horizonte. **Anais ...** São Leopoldo: ABC, 2008.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.



Artigo recebido em 06/05/2013 e aceito para publicação em 16/04/2014