



São Paulo, 21 a 23 de Julho de 2014

**Novas Perspectivas
na Pesquisa Contábil**

**Avaliação de Desempenho em Hospitais Universitários: uma Análise Empírica
em uma Instituição Federal**

MÁRCIA MARIA DOS SANTOS BORTOLOCCI ESPEJO
Universidade Federal do Paraná

HENRIQUE PORTULHAK
Faculdade de Ciências Sociais Aplicadas do Paraná

Avaliação de Desempenho em Hospitais Universitários: uma Análise Empírica em uma Instituição Federal

RESUMO

A presente investigação possui o objetivo de verificar como é realizada a avaliação de desempenho em um hospital universitário, à luz da estratégia adotada pela organização. Essa investigação torna-se relevante ao considerar a complexidade na gestão dessas instituições, por conta dos interesses conflitantes de seus diversos *stakeholders*, a complexidade de sua estrutura organizacional, e a especificidade de suas atividades e em sua missão que devem ser integradas ao artefato de avaliação de desempenho empregado, além da escassez de fontes bibliográficas que envolvam controle gerencial na administração pública e da incipiência na adoção desses artefatos em instituições assemelhadas. Foi realizado um estudo de caso em uma instituição federal da região Sul do Brasil, o que envolveu a realização de entrevistas, análise de conteúdo, coleta e análise documental e observação participante, organizado por meio de um protocolo de estudo de caso. Os procedimentos, seguidos de acordo com os preceitos éticos necessários, conduziram a reflexões sobre o alinhamento entre o plano estratégico definido e a ferramenta utilizada para avaliação de desempenho organizacional, a adequabilidade da abrangência desse artefato na estrutura organizacional, e o relacionamento entre processo de tomada de decisão e estratégia. As evidências indicam que não há um alinhamento adequado entre estratégia, artefato de avaliação de desempenho e tomada de decisão na instituição, o que pode dificultar a implantação da estratégia definida, sugerindo-se à entidade reflexões sobre a adequabilidade do artefato utilizado e do sistema de recompensas. Espera-se que a investigação forneça subsídios teóricos e empíricos para entidades assemelhadas na escolha e implantação de artefatos de avaliação de desempenho, revelando a pesquisadores em contabilidade gerencial um campo que carece de investigações empíricas e proposições que possam contribuir para a demandada evolução nos serviços de saúde prestados por entidades públicas.

1 INTRODUÇÃO

O sistema de avaliação de desempenho, como artefato de controle gerencial recomendado para a implantação de estratégias e para a melhoria do desempenho organizacional (Franco-Santos, Lucianetti & Bourne, 2012), necessita estar integrado ao campo institucional onde ocorre sua implantação, o que conduz à necessidade de avaliar o modelo mais adequado tendo em vista fatores contextuais e culturais que permeiam o ambiente organizacional (Espejo, Cruz, Costa & Almeida, 2009; Rocha & Guerreiro, 2010), sob o risco da ocorrência de esforços desconexos com a estratégia, problemas na priorização de ações estratégicas e confusão gerencial (Muller, 2003; Kaplan, 2009).

Dentre as entidades que possuem características específicas que devem se refletir na escolha do artefato de avaliação de desempenho com melhor compatibilidade com sua atividade e com sua estratégia inclui-se as organizações que compõem o setor hospitalar (Evans, Hwang & Nagarajan, 2001), especialmente aquelas sem finalidades lucrativas, como as entidades públicas (Eldenbug & Krishnan, 2007). Nessas organizações, a importância dos indicadores hospitalares reside principalmente em possibilitar a averiguação da efetividade das ações promovidas junto a uma determinada população (Bittar, 1997; Propper & Wilson, 2003).

São diversas as características que impõem desafios para o desenvolvimento e implantação de artefatos de controle gerencial em entidades voltadas para a assistência à saúde, estando entre elas: (i) a complexidade e interdependências dos processos principais e da estrutura organizacional; (ii) o controle dos processos por parte de profissionais dominantes; (iii) o frequente conflito de objetivos entre os diferentes *stakeholders*; (iv) o ambiente altamente regrado em que estas organizações funcionam; (v) a multiplicidade de clientes e suas características distintas; (vi) a necessidade de profissionais altamente especializados; (vii) a especificidade dos serviços ofertados; (viii) a necessidade de preservar intocado o ambiente de tomada de decisões terapêuticas; (ix) o constante racionamento dos recursos financeiros destinados ao setor frente ao crescente avanço tecnológico (Kurunmaki, Lapsley & Melia, 2003; Ribeiro Filho, 2005; Abernethy, Chua, Grafton & Mahama, 2007; Gapenski, 2007; Souza, Guerra et al., 2009).

Ao tratar dos hospitais universitários, tal complexidade na adoção de práticas de controle gerencial é agravada, já que essas organizações possuem a incumbência de fornecer atividades de ensino, pesquisa e extensão universitária na área da saúde, devendo ser referências em procedimentos de média e alta complexidade e em tecnologia de ponta, ao mesmo tempo em que possuem o encargo de manutenção da qualidade da atenção clínica aos pacientes (Bonacim & Araújo, 2011).

Dessa forma, compreender a forma como é realizada a avaliação de desempenho organizacional nessas instituições torna relevante, principalmente ao explorar os reflexos que as diversas especificidades possam provocar na adoção de tais práticas, bem como avaliar a compatibilidade entre a ferramenta adotada e a estratégia definida pela organização. Com isso, a presente investigação é norteadada pela seguinte questão: **como é realizada a avaliação de desempenho em um hospital universitário à luz da gestão de sua estratégia?**

A realização dessa investigação sustenta-se inicialmente na importância que o setor hospitalar possui na economia das nações, consumindo relevante montante de recursos públicos, em constante evolução pelo encarecimento dos procedimentos e medicamentos e pelo envelhecimento da população (Aidemark, 2001; Abernethy et al., 2007; Bonacim & Araujo, 2011).

Com isso, a realização de um estudo de caso em uma entidade com essas características pode ser capaz de fornecer subsídios práticos para sua adoção em instituições semelhantes

(Otley, 2008), especialmente ao tratar de pesquisas que envolvem relações entre sistemas de contabilidade gerencial e estratégia (Langfield-Smith, 2005).

Acrescentar os resultados de tais investigações à literatura acadêmica torna-se relevante tendo em vista o desenvolvimento incipiente de ferramentas de controle gerencial em instituições hospitalares brasileiras (Souza, Rodrigues, Lara, Guerra & Pereira, 2009) e de ferramentas de avaliação de desempenho em hospitais universitários federais brasileiros (Portulhak, Martins & Espejo, 2013), bem como pela escassez de pesquisas acadêmicas que tratem sobre controle gerencial em organizações públicas brasileiras (Silva & Fonseca, 2009).

O presente relatório de pesquisa está estruturado da seguinte forma: (i) introdução, composta pela problematização, questão de pesquisa, objetivos e justificativa; (ii) referencial teórico-empírico relacionado ao tema da pesquisa; (iii) elucidação da metodologia empregada na investigação; (iv) análise e reflexão sobre a realidade estudada e; (v) conclusões obtidas com a realização do estudo, além de sugestão e recomendações.

2 REFERENCIAL TEÓRICO-EMPÍRICO

A contabilidade gerencial possui papel importante no desenvolvimento, interpretação, formulação e comunicação da estratégia de um determinado negócio, tanto na aplicação de ferramenta de monitoramento quanto na implantação de controles com vistas ao alcance das metas definidas (Shank & Govindarajan, 1997).

Com isso, sua abordagem mais estratégica implica na identificação, mensuração e gestão dos principais direcionadores financeiros e não financeiros do sucesso da estratégia adotada, sendo que o artefato de controle gerencial composto por tais indicadores é influenciado e influencia nos planos traçados pela entidade (Ittner, Larcker & Randall, 2003; Ferreira & Otley, 2009; Cruz, Mathias & Frezatti, 2010).

De acordo com Kaplan e Norton (2001), para que uma entidade seja capaz de manter a estratégia como foco do seu processo de gestão, cinco princípios devem ser observados: (i) traduzir a estratégia para termos operacionais; (ii) alinhar a organização para a estratégia; (iii) fazer da estratégia o trabalho do dia-a-dia de cada um; (iv) fazer da estratégia um processo contínuo de construção; (v) mobilizar o processo de mudança por meio da liderança executiva.

Dentre os artefatos de controle gerencial capazes de auxiliar os gestores nessa tarefa estão os sistemas de avaliação de desempenho. Como afirmam Abushaiba e Zainuddin (2012), esses artefatos possuem papel crucial na implantação da estratégia de uma organização por serem capazes de transformar a estratégia da entidade em resultados e comportamentos desejados, além de comunicar as expectativas, monitorar a consecução dos objetivos, providenciar *feedback* e motivar os colaboradores para melhorar o desempenho da organização. É nesse contexto que surge a definição e expansão dos sistemas estratégicos de avaliação de desempenho, aqueles voltados à identificação e alinhamento dos processos e da tomada de decisão com a estratégia adotada, dentre os quais se enquadra o *Balanced Scorecard* (Ittner et al., 2003; Micheli & Manzoni, 2010).

Abordagens contemporâneas relacionadas aos sistemas de avaliação de desempenho destacam a importância do alinhamento entre estratégia, indicadores (financeiros e não financeiros) e metas do artefato, como elemento facilitador em processos de adaptabilidade dinâmica frente a mudanças contextuais, na definição de aperfeiçoamentos operacionais prioritários que estejam congruentes com o plano estratégico, e no acompanhamento da execução da estratégia (Ittner et al., 2003; Elzinga, Albronda & Kluijtmans, 2009; Bortoluzzi, Ensslin, Ensslin & Vicente, 2010; Veen-Dirks, 2010).

Da mesma forma, faz-se importante o alinhamento e integração entre os diversos componentes de um sistema de avaliação de desempenho ao longo dos vários níveis hierárquicos da organização, o que pode contribuir para maior conhecimento dos colaboradores sobre a estratégia da organização, bem como para um maior comprometimento dos mesmos e melhor aproveitamento de seus esforços (Chenhall & Langfield-Smith, 2003; Franco-Santos & Bourne, 2005; Merchant & Van Der Stede, 2007).

Ao tratar de entidades hospitalares, Ribeiro Filho (2005) acrescenta que a congruência de objetivos é fator fundamental para a boa gerência dessas instituições, o que se torna um desafio em particular por conta da atuação de variadas corporações profissionais com diferentes graus de autonomia e com interesses e prioridades por vezes conflitantes, o que pode impactar no processo decisório quanto à alocação de recursos orçamentários e financeiros.

Tratando ainda sobre as entidades hospitalares, Souza, Rodrigues et al. (2009) entendem que a avaliação de desempenho organizacional é elemento crucial para o alcance dos objetivos das ações de assistência à saúde junto à sociedade, sendo sua análise fundamental para tomada de decisão dos gestores hospitalares quanto à eficiência, a eficácia e a efetividade dos serviços oferecidos.

Outros autores ressaltam a importância de sistemas estratégicos de avaliação de desempenho nessas organizações, especialmente quanto à possibilidade de presença de indicadores não financeiros que melhor subsidiem a tomada de decisão pelo ponto de vista clínico (Aidemark, 2001), bem como sobre a possibilidade de equilibrar os interesses dos diversos *stakeholders* presentes nessas instituições (Kollberg & Elg, 2011).

Em contraponto, Ribeiro Filho (2005) considera que a implantação de diversos indicadores organizados em formato de *scorecard* pode ser problemática em entidades hospitalares, levando em conta as seguintes situações: (i) ausência de denominador comum para colocação dos indicadores sob uma mesma base de comparação, e (ii) dificuldade para estabelecer o conjunto de indicadores mais relevante para a comparabilidade do desempenho. Com isso, o autor defende a utilização de um indicador único, que permita simplicidade de interpretação e comparabilidade dos processos hospitalares.

Vale ressaltar a consideração realizada por Bisbe e Barrubés (2012), ao considerarem que é necessário ter em mente que são imprescindíveis adaptações de modelos existentes à realidade das entidades hospitalares, mesmo entendimento que possuem Bresser-Pereira e Spink (1998) ao tratarem sobre adaptações à realidade pública de artefatos oriundos da iniciativa privada. Isso pode ser evidenciado, por exemplo, na proposta realizada por Gauld et al. (2011) inspirada no modelo *Balanced Scorecard* voltada ao sistema de saúde da Nova Zelândia, porém adotando as seguintes perspectivas: vidas saudáveis, qualidade, acesso e eficiência.

Na realidade brasileira, o movimento de implantação de tais práticas nas organizações hospitalares tem como um dos principais propulsores o processo de acreditação hospitalar (Schiesari & Kisil, 2003), enquanto ao tratar de organizações públicas, destaca-se o movimento da Nova Administração Pública, que ao buscar novos modelos de gestão e organização da administração pública, recorre à adoção de práticas baseadas nos avanços presenciados no setor privado (Propper & Wilson, 2003; Gomes, Ribeiro, Carvalho & Nogueira, 2007).

Apesar de ser considerada importante nesse contexto (Van Helden, Johnsen & Vakkuri, 2012), a avaliação de desempenho tem sido adotada em passos lentos nas organizações públicas (Niven, 2003; Bovaird, 2005), sendo geralmente empregada sob pressão de órgãos ou autoridades hierarquicamente superiores (Rantanen, Kulmala, Lönnqvist & Kujansivu, 2007; Fryer, Antony & Ogden, 2009). Niven (2003) também esclarece que inseguranças ao

experimentar a implantação de artefatos oriundos da iniciativa privada, além de receios quanto à possibilidade de um desvio de foco da verdadeira missão orientadora da entidade podem explicar tal situação.

Em consequência, alguns fatores requerem atenção especial e acrescentam complexidade na construção de sistemas de avaliação de desempenho nessas entidades. Rantanen et al. (2007) agrupam os problemas possibilitados pela diversidade de *stakeholders* no setor público em duas situações principais: (i) levar em consideração todos as partes relacionadas no momento de definir as medidas de desempenho resultar em um conjunto de medidas que não satisfaça as necessidades de nenhum dos interessados; (ii) há uma dificuldade especial em estabelecer metas ou tomar decisões com base nas medidas de desempenho por conta da existência dos interesses conflitantes. Os mesmos autores argumentam que a implantação de um sistema de avaliação de desempenho é capaz e deve considerar estas particularidades para ser capaz de conciliar os múltiplos interesses.

3 METODOLOGIA

Com relação à abordagem metodológica, a pesquisa enquadra-se como interpretativista, paradigma que busca o entendimento do mundo social como uma experiência subjetiva, colocando em lados opostos o participante e o observador, com ênfase nos significados atribuídos pelas pessoas aos fenômenos em um determinado ambiente social (Burrell & Morgan, 1979; Lukka & Modell, 2010).

Quanto à estratégia de pesquisa, a investigação é encarada como uma pesquisa-diagnóstico, por visar a exploração de um determinado ambiente para levantamentos de possíveis problemas, fomentando o processo de mudança organizacional ao apresentar possíveis soluções (Martins & Theóphilo, 2007). Para isso, conduziu-se um estudo de caso único (Yin, 2001) em um hospital universitário federal localizado na região Sul do Brasil.

A realização do estudo de caso envolveu diversas técnicas de coleta de dados, seja por meio de entrevistas, pesquisa documental (Martins & Theóphilo, 2007) e observação participante (Richardson, 2008), ou por meio de informações obtidas com análise documental e análise de conteúdo das entrevistas realizadas (Bardin, 2004). Com isso, permitiu-se a triangulação de dados para a construção de linhas convergentes de inquérito (Yin, 2001), ressaltando que a adoção de uma perspectiva êmica – como ocorre na observação participante – viabiliza a realização de explicações robustas, contribuindo para a validade da pesquisa interpretativa (Lukka & Modell, 2010).

Para condução dos procedimentos metodológicos, foi elaborado um protocolo de estudo de caso, contendo os procedimentos e as regras gerais que devem ser seguidas ao utilizar o estudo de caso, sendo uma tática que visa aumentar a confiabilidade da pesquisa (Yin, 2001). Ainda, quanto aos instrumentos da pesquisa, foram elaborados roteiros de entrevista semi-estruturada, voltados a nortear a realização das entrevistas, contudo mantendo margens para as respostas dos indivíduos entrevistados (Bryman, 2012).

Com relação à pesquisa documental, foram obtidos junto à instituição os seguintes documentos: (i) o plano estratégico, (ii) a estrutura hierárquica e (iii) documentos relacionados ao artefato de avaliação de desempenho utilizado pela organização. Tais documentos foram submetidos à análise e serviram como subsídio para os procedimentos seguintes.

Para a realização das entrevistas semi-estruturadas foi considerada toda a população de diretores, assessores, gerentes e responsáveis por áreas assemelhadas da instituição, tendo sido elaborados dois roteiros: um roteiro específico para entrevista com a Direção Geral, e

outro roteiro para realização das entrevistas com os demais gestores. Ambos os roteiros são compostos por três blocos, sendo o roteiro voltado para a Direção Geral composto por maior número de perguntas e precedido pela validação da estrutura hierárquica. São os seguintes blocos: (i) relação entre estratégia e tomada de decisão, (ii) existência de indicadores de desempenho e (iii) existência de metas.

A determinação da quantidade de gestores entrevistados ocorreu com a análise da estrutura hierárquica da entidade e com a conclusão da entrevista com a Direção Geral, ao determinar as áreas relevantes em termos de processos e custos, critério utilizado como fator de delimitação do escopo da pesquisa.

Em consequência, foram realizadas 33 entrevistas nos meses de março e abril/2013, considerando a população de 34 gestores mapeados. A entrevista com a Direção Geral teve duração total de 01h23min, e as entrevistas com os demais gestores tiveram duração total aproximada de 10 horas, com duração média de 19 minutos. Quanto ao perfil dos respondentes, verificou-se que os gestores estão no cargo atual, em média, há 3 anos e 5 meses, sendo que trabalham na entidade objeto de estudo, em média, há 22 anos e meio, tais fatos que conferem maior confiabilidade às respostas obtidas.

A análise das questões abertas presentes nessas entrevistas contou com o apoio do *software* Sphinx Survey®, Edição Léxica, versão 5.1.0.7, visando a realização de análise de conteúdo por meio do procedimento de análise categorial. O *software* Microsoft Excel®, por sua vez, foi utilizado para importação dos dados das entrevistas à referida ferramenta.

Ressalta-se que a presente investigação seguiu os procedimentos éticos necessários, o que é consubstanciado pela aprovação do projeto de pesquisa pelo Comitê de Ética em Pesquisa da instituição objeto do estudo de caso, bem como pelo recrutamento dos sujeitos de pesquisa condicionado pelo seu aceite ao Termo de Consentimento Livre e Esclarecido aplicado antes dos procedimentos de campo.

4 ANÁLISE E REFLEXÃO SOBRE A REALIDADE ESTUDADA

Com base no protocolo de estudo de caso elaborado para essa investigação, foram conduzidos os procedimentos necessários para o alcance dos objetivos delimitados, sendo que a questão de pesquisa apresentada foi desdobrada nas seguintes questões de estudo de caso para a realização desse diagnóstico: (a) qual a missão, visão e os objetivos estratégicos vigentes na entidade objeto de estudo? (b) o artefato de avaliação de desempenho utilizado está alinhado com a estratégia da instituição? (c) o artefato de avaliação de desempenho cobre todas as áreas relevantes em termos de processos e custos da instituição? (d) o processo de tomada de decisão é realizado na instituição tomando em consideração a estratégia definida?

4.1 PLANO ESTRATÉGICO

Para iniciar a resolução da questão do estudo de caso (a), analisou-se o plano estratégico vigente na entidade. O plano, definido para o período 2012-2015, teve seu processo de elaboração iniciado no segundo semestre de 2011 contando com a participação de gestores da instituição e professores de administração da instituição de ensino a qual o hospital está vinculado. Nesse processo, foram atualizadas a missão e a visão da instituição, e definidos os valores, os objetivos estratégicos e o mapa estratégico para o período delimitado.

Retomando a questão (a), nota-se que a missão definida pela entidade objeto de estudo é: ser referência de excelência na formação de profissionais de saúde, na atenção à saúde, na inovação tecnológica e sustentabilidade, atendendo com inserção e integração na rede de

serviços de saúde e nas necessidades da população. Já a visão definida pela entidade é: ser o melhor complexo hospitalar público de ensino e assistência em saúde, em todos os níveis de atenção, do país, acreditado com excelência. Além disso, o documento apresenta seis objetivos estratégicos traçados para o período, além de dezoito objetivos elaborados em um mapa estratégico baseado no modelo *Balanced Scorecard*.

4.2 ALINHAMENTO ENTRE CONTRATOS DE GESTÃO E ESTRATÉGIA

Para a resolução da questão de estudo de caso (b), recorre-se inicialmente à identificação do artefato de avaliação de desempenho utilizado pela organização objeto de estudo, o que ocorreu em entrevista com a Direção Geral. A questão elaborada para essa finalidade levou à identificação dos contratos de gestão como a ferramenta utilizada para a avaliação de desempenho organizacional. A referida ferramenta, composta por indicadores e metas, é materializada por meio de pactos firmados individualmente entre a Direção Geral e as unidades gerenciais, o que culmina em um documento composto por indicadores institucionais (aplicáveis a todas as unidades) e indicadores específicos, sendo sua gestão e monitoramento de responsabilidade do Grupo de Implantação das Unidades Gerenciais, grupo formado por empregados das unidades gerenciais implantadas.

De acordo com a Direção Geral, as metas estabelecidas nesses contratos são firmadas semestralmente, e tiveram como principais fatores determinantes para sua implantação: (i) experiências observadas em duas entidades similares; (ii) opinião / recomendação realizada por gestores de um dessas entidades; (iii) decisão do corpo diretivo e gerencial; (iv) leitura de livros sobre o assunto; (v) o processo de acreditação hospitalar.

Na ocasião da investigação, foram obtidas cópias de 20 contratos de gestão, que correspondem à totalidade dos contratos vigentes na instituição. Os contratos possuem três períodos de vigência coexistentes, sendo 14 deles com vigência de julho/2011 a junho/2013, seis vigentes de janeiro/2012 a junho/2013 e dois vigentes entre julho/2012 a junho/2014. Levando em conta essa característica, e confrontando com o período de conclusão do plano estratégico vigente, não é possível afirmar por questões temporais que os contratos de gestão estão alinhados com a estratégia definida.

Outro fator relevante observado nesse sentido refere-se ao questionamento sobre como a estratégia é comunicada aos empregados da entidade, conforme roteiro de entrevista. De acordo com a visão da Direção Geral, os jornais internos, os documentos internos emitidos para normatização de atividades, o sítio na Internet e as reuniões colegiadas são considerados meios de comunicação da estratégia, enquanto os contratos de gestão não são elencados nesse sentido. Com isso, questiona-se se eles possuem essa finalidade na sua elaboração e utilização.

No roteiro de entrevista semi-estruturada elaborado para os demais gestores, uma das questões buscou determinar como ocorreu o processo de definição dos indicadores de desempenho nas áreas entrevistadas. Com base nas respostas coletadas dos 18 gestores que declararam possuir indicadores de desempenho em suas áreas, foi realizada análise categorial que revelou dois grandes grupos de respostas: “com base em” e “por quem”. Os principais resultados obtidos na análise categorial estão apresentados por meio da Tabela 1.

Os resultados da análise categorial ainda revelam que “necessidades da área” foram citadas por 61% dos respondentes, seguida pelas “fraquezas da área”, por sua vez por 16% dos respondentes. Já o “planejamento estratégico”, por sua vez, foi citado por apenas um respondente.

Tabela 1. Análise categorial: processo de elaboração dos indicadores

Grupo	Categoria	Quantidade
Com base em	Necessidades da área	11
	Fraquezas da área	3
	Legislação; Programas do governo federal; Análise de riscos; Demandas da Direção Geral; Demandas da Direção de Área; Informações do SEPLAN; Planejamento estratégico; Necessidades do paciente; Indicadores da Direção de Assistência; Levantamento de riscos; Modelo de gestão; Necessidades da instituição; Sugestões da equipe	1
Por quem	Colegiado interno	8
	Gerentes da unidade	4
	Supervisores da unidade; GIUG	3
	Chefes de serviço; Colaboradores da unidade; Direção do hospital	2
	Administradores da unidade; Serviços da unidade; Direção Geral	1

Fonte: elaborado pelos autores

As evidências obtidas com essa questão são contrastadas com outra questão presente no roteiro, que buscava identificar junto aos indivíduos entrevistados, por meio de uma escala tipo Likert, o grau em que esses consideravam que os indicadores foram formulados de modo a promover uma ligação direta com a estratégia da organização. O resultado obtido (mediana 4), que exprime que os gestores consideram que existe uma ligação dos indicadores com a estratégia, mesmo que parcial, demonstra-se contraditório em confronto com as evidências obtidas na questão citada anteriormente.

Já sobre o processo de elaboração das metas, as informações também foram obtidas com base na resolução de uma questão aberta junto aos demais gestores da organização, que foi submetida a uma análise categorial. Da mesma forma, a análise resultou em dois grandes grupos: “com base em” e “por quem”. Os resultados são expressos na Tabela 2.

Tabela 2. Análise categorial: processo de elaboração das metas

Grupo	Categoria	Quantidade
Com base em	Necessidades da área	7
	Fraquezas da área	3
	Planejamento estratégico; Indicadores	2
	Modelo de gestão; Análise de riscos; Literatura; Necessidades da instituição; Produção; Sugestões da equipe	1
Por quem	Colegiado interno	13
	Direção geral; Gerentes da unidade; GIUG	3
	Direção do hospital; Colaboradores da área; Supervisores de área	2
	Administradores da unidade; Necessidades de projetos; Serviços da unidade	1

Fonte: elaborado pelos autores

Notou-se na análise realizada que apenas duas unidades citaram o “planejamento estratégico” como base do processo de definição das metas da unidade, semelhante ao ocorrido sobre o processo de elaboração dos indicadores, além de que seis gestores de unidades ressaltaram que o processo de definição de metas ocorreu da mesma forma que o ocorrido com os indicadores e, a exemplo do que foi apontado com relação aos indicadores, a maioria das definições das metas ocorreu internamente às unidades.

Acrescenta-se às essas evidências o resultado obtido em questões escalares aplicada aos demais gestores, que revelam que, na visão dos gestores que declararam possuir metas a cumprir, as metas envolvem as principais atividades exercidas pela unidade (mediana 5) e que

as metas existentes estão diretamente ligadas com a estratégia definida pela organização (mediana 5), sendo essa última contraditória com o resultado obtido na questão aberta.

Dessa forma, considerando a incongruência temporal entre o plano estratégico vigente e os contratos de gestão vigentes, a desconsideração da ferramenta de avaliação de desempenho como elemento de divulgação da estratégia aos empregados da organização, a prevalência das necessidades e fraquezas da área no processo de elaboração dos indicadores e metas, que em sua maioria foram elaborados pelos membros internos às unidades, não se possibilita afirmar que o artefato de avaliação de desempenho da entidade está alinhado com a atual estratégia da organização.

4.3 ABRANGÊNCIA DO SISTEMA DE AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO

No caso estudado, constatou-se que, devido à especificidade das diversas especialidades presentes em um hospital de média e alta complexidade, a estrutura hierárquica é ampla a partir das direções de área, especialmente com relação à assistência. Hierarquicamente abaixo das direções, a estrutura básica é geralmente composta por unidades ou coordenações, seguidas por serviços, que por sua vez envolvem seções.

Com isso, tomando como base a estrutura hierárquica documentada, a validação da hierarquia realizada junto à Direção Geral, e a delimitação determinada para essa pesquisa, foram identificadas 34 áreas relevantes em termos de processos e custos na entidade, sendo a Direção Geral, seis direções de área, quatro assessorias e vinte e três unidades gerenciais ou estruturas assemelhadas às unidades.

Retomando a abrangência atual da ferramenta de contratos de gestão na organização, nota-se que esse artefato não abrange todas as áreas relevantes em termos de processos e custos na instituição, não contemplando diretorias, assessorias e estruturas semelhantes às unidades e demais estruturas. A contradição também se apresenta ao verificar a resposta obtida em uma das questões realizadas à Direção Geral, que inquiriu junto ao gestor se a avaliação de desempenho é realizada nos diversos níveis hierárquicos da organização, que por sua vez forneceu uma resposta positiva.

Dessa forma, verifica-se que a ferramenta formal de avaliação de desempenho não envolve todas as áreas relevantes em termos de processos e custos da organização, não envolvendo os diversos níveis hierárquicos da entidade, mesmo com a resposta obtida junto à Direção Geral em entrevista indicando o contrário, sendo essa a resposta obtida para a questão (c) do estudo de caso.

4.4 TOMADA DE DECISÃO E ESTRATÉGIA

Para a resolução da questão do estudo de caso (d), tomou-se como base a análise empreendida sob o plano estratégico da entidade, bem como os resultados obtidos nas entrevistas realizadas com os gestores da organização.

De acordo com os gestores entrevistados que indicaram a existência de indicadores de desempenho em suas áreas, tais métricas são utilizadas de forma parcial como base do seu processo de tomada de decisão (mediana 4). Quanto às características dos indicadores utilizados, notou-se que, na visão dos gestores entrevistados, os indicadores existentes cobrem parcialmente a necessidade de mensuração da eficiência (mediana 4), eficácia (mediana 4) e efetividade (mediana 4) das ações promovidas por suas áreas de responsabilidade.

Ao questionar, por meio de questão aberta, quais indicadores são considerados como de maior importância para o seu processo de tomada de decisão, notou-se a ênfase dada aos indicadores não financeiros nesse papel (dos 76 indicadores citados no total, 89,5% são

indicadores não financeiros) e, ao contrastá-los com os indicadores presentes nos contratos de gestão, notou-se que 61,2% dos indicadores citados não são encontrados na ferramenta utilizada para avaliação de desempenho pela entidade.

Portanto, se os indicadores existentes são utilizados como base do processo de tomada de decisão da unidade, e levando em conta que as unidades consideram outros indicadores que não estão inclusos nos contratos de gestão como os principais para a tomada de decisões, é correto afirmar que os contratos de gestão são considerados como um instrumento utilizado parcialmente como apoio no processo de tomada de decisões.

Contudo, visualizando tal situação por outro ângulo, notou-se que os contratos de gestão tomam importâncias distintas no processo de tomada de decisão dos gestores nas unidades analisadas. Enquanto 33,3% dos entrevistados citaram apenas indicadores presentes no contrato de gestão, outros 33,3% não citaram nenhum indicador presente no contrato de gestão. Já 22,2% consideraram tanto indicadores presentes no contrato de gestão quanto indicadores não presentes no documento, e 11,1% afirmaram que nenhum indicador é utilizado a contento para a tomada de decisão.

Desse modo, é possível depreender que os indicadores podem ser utilizados como base da tomada de decisão da maioria dos gestores, porém tais indicadores são utilizados de modo distinto ao longo das unidades gerenciais, considerando ou não de forma exclusiva os indicadores presentes nos contratos de gestão. Além disso, deve-se trazer à tona que não só as áreas com contratos de gestão vigentes utilizam indicadores de desempenho, como revelou os resultados das entrevistas (22 das 33 áreas utilizam, sendo que quatro não possuem contratos de gestão).

Com relação à existência de metas a cumprir, verificou-se que, além das 19 áreas entrevistadas que possuem metas nos contratos de gestão, outros 12 respondentes afirmaram que suas áreas possuem metas a cumprir. Com a existência de áreas que possuem metas a cumprir de forma independente ao sistema de avaliação de desempenho, faz-se necessário agregar as informações relativas ao processo de definição de metas dessas áreas àquelas já apresentadas na Tabela 2, de modo a evidenciar um quadro global. Tais resultados são expressos por meio da Tabela 3.

Tabela 3. Análise categorial: processo de elaboração das metas - geral

Grupo	Categoria	Quant.
Com base em	Necessidades da área	8
	Planejamento estratégico	6
	Fraquezas da área	3
	Indicadores; Modelo de gestão	2
	Análise de riscos; Contratos de gestão; Legislação; Literatura; Necessidades da instituição; Oportunidades de melhoria; Produção; Sugestões da equipe	1
Por quem	Colegiado interno	15
	Direção geral	8
	Direção do hospital; Gerentes da unidade	4
	GIUG; Colaboradores da área	3
	Supervisores de área	2
	Administradores da unidade; Assessoria de gestão de qualidade; Necessidades de projetos; Serviços da unidade	1

Fonte: elaborado pelos autores

A existência de metas é um fator que visa influenciar o processo de tomada de decisão dos colaboradores de uma organização. Tomando uma primeira via de raciocínio, se o processo de definição das metas não toma como principal base o plano estratégico, mas sim necessidades da área, e são definidas majoritariamente por membros da própria área, não é

possível confirmar a ligação de processo de tomada de decisão motivado pelas metas definidas com a estratégia da organização. Além disso, a análise pode indicar que os contratos de gestão não têm contribuído a contento para promover tal ligação entre metas e estratégia.

Visualizando esse cenário por outro ângulo, assume-se que as metas definidas estão diretamente ligadas com os indicadores existentes, e que os indicadores são utilizados como base do processo de tomada de decisão dos gestores. Entretanto, como pode se notar pelas informações obtidas e compiladas por meio da Tabela 3, as conclusões demonstradas no item 4.2, e as informações presentes nessa seção sobre as áreas que possuem indicadores independentemente da existência de contratos vigentes de gestão, não é possível verificar que os indicadores existentes estão diretamente ligados à estratégia da organização.

Com isso, chega-se ao seguinte processo racional: se as metas possuem o papel de influenciar a tomada de decisão dos gestores, as metas estão ligadas aos indicadores, os indicadores são utilizados como base do processo de decisão, e os indicadores não possuem ligação evidenciada com a estratégia da organização, não é possível depreender que o processo de tomada de decisão, por essa ótica, é realizado com base na estratégia da organização.

Em entrevista com a Direção Geral, notou-se a existência de um sistema de recompensas atrelado ao alcance das metas definidas nos contratos de gestão. Nesse sistema, são disponibilizados recursos financeiros destinados à compra de materiais permanentes em razão proporcional ao alcance das metas definidas por meio dos contratos de gestão pelas unidades, em valor igual para todas as áreas. Quanto à adequação do sistema de recompensas vigente, a própria Direção Geral o considera inadequado para promover as ações desejadas, considerando que a aplicação de recompensas individuais ou outras formas de gratificação poderiam ser mais efetivas, porém as restrições orçamentárias e de gestão das entidades públicas limitam a promoção de outras modalidades de compensação.

Essa visão de inadequação é corroborada pelos demais gestores, o que foi expresso por meio de resposta à questão escalar voltada a esse assunto (mediana 2). Explorou-se, por meio de questão aberta, quais os motivos de tal inadequação, tendo sido citados principalmente (i) o não recebimento dos incentivos das metas já atingidas e (ii) a insuficiência do montante de recursos destinado para esse fim. Ainda de acordo com esses gestores, poderiam ser melhores alternativas ao modelo atual: (i) a realização de compensações individuais, (ii) recompensas com cursos de capacitação ou em dinheiro, (iii) recompensas com cursos motivacionais ou com folgas.

Portanto, tendo em vista as evidências obtidas por meio dos procedimentos adotados, entende-se que não é possível afirmar que o processo de tomada de decisão na entidade objeto de estudo é realizado com base na estratégia da organização.

5 CONCLUSÕES

A presente investigação teve como objetivo diagnosticar a forma como é realizada a avaliação de desempenho em um hospital universitário, tendo em vista a estratégia adotada pela instituição. Para tal intuito, procedeu-se um estudo de caso em um hospital universitário federal da região Sul do país, que utiliza a ferramenta de contratos de gestão como artefato de avaliação de desempenho organizacional.

Com a aplicação dos procedimentos, notou-se que tais contratos não envolvem os diferentes níveis hierárquicos da instituição ou todas as áreas consideradas relevantes em termos de processos e custos. Para as áreas que possuem contratos de gestão vigentes, verificou-se que tais contratos não são considerados pela gestão como uma ferramenta voltada

à comunicação da estratégia ao longo da organização. Reforça-se a ausência de integração entre os contratos e a estratégia ao verificar que os indicadores e metas que os compõem são formulados principalmente pela própria área avaliada pelo contrato de gestão e com base nas necessidades e fraquezas dessa área, sendo colocado em segundo plano o disposto no plano estratégico nesse processo de elaboração.

Considerando ainda que os indicadores existentes nas unidades são utilizados como base parcial do processo de tomada de decisão, pode-se entender que, ao não estarem ligados com a estratégia e serem elaborados pelos membros das próprias áreas com base em necessidades internas, os indicadores existentes possam estar conduzindo os gestores a priorizar elementos que não sejam congruentes com a estratégia adotada pela organização, fator que pode ser reforçado pela existência de incentivos ligados ao alcance das metas dos contratos de gestão (mesmo que tais recompensas sejam consideradas inadequadas pelos gestores entrevistados).

Nessa situação, a falta de congruência entre os contratos de gestão e a estratégia da instituição pode incentivar o risco de fomentar um processo de tomada de decisão pelos gestores que não venha a agregar àquilo que é almejado pela organização como um todo, o que é declarado em seu plano estratégico, dessa forma dificultando sua implantação.

Com isso, sugere-se que a instituição objeto do estudo de caso reavalie a forma como está sendo utilizada a ferramenta dos contratos de gestão e seu papel no processo de implantação da estratégia vigente, e se realmente essa ferramenta pode ser capaz de cumprir esse intuito além de cumprir o papel de avaliar adequadamente o desempenho das unidades e demais áreas da organização. Caso a entidade considere a adoção de uma nova ferramenta de avaliação de desempenho que seja compatível com a missão social da entidade e que auxilie na implantação de sua estratégia, recomenda-se a busca por um artefato de avaliação de desempenho que seja capaz de se integrar ao plano estratégico da instituição, e que seja compatível ou que esteja adaptado para a realidade das organizações públicas e/ou organizações hospitalares, dessa forma considerando fatores culturais e contextuais, e que, além disso, seja capaz de promover alinhamento de objetivos entre todas as áreas relevantes da organização.

Sugere-se à instituição, ainda, que seja revisado o plano de incentivos vigente, já que, ao não ser capaz de motivar as ações desejadas dos empregados, podem ser considerados dispêndios realizados pela organização e que não estão surtindo o efeito almejado. Além disso, a realização de compensações por meio do fornecimento de materiais permanentes pode ser questionada, já que para áreas que sofrem com ausência desses materiais sua presença pode se configurar uma necessidade e não um prêmio por metas atingidas, e para áreas que não possuem mais necessidade de materiais permanentes, o recebimento de mais verbas pode configurar a aquisição de itens supérfluos ou de regalias.

Apesar das limitações presentes nesse estudo, por ser um estudo de caso e por conta da abordagem interpretativa empregada, almeja-se que a investigação possa fornecer subsídios teóricos e práticos para organizações assemelhadas ou relacionadas, como hospitais universitários federais, hospitais universitários de outras esferas de governo, demais instituições hospitalares públicas ou filantrópicas e órgãos responsáveis pela gestão de saúde pública, para o desenvolvimento e avaliação de ações relacionadas à avaliação de desempenho organizacional, com ênfase à importância da congruência desse artefato à estratégia da instituição, conforme o estado da arte da literatura acadêmica, dessa forma contribuindo para a eficiência, eficácia e efetividade das ações desenvolvidas.

Com isso, para pesquisadores em contabilidade gerencial, encoraja-se a realização de novos estudos que possam agregar ao rol de pesquisas acadêmicas nessa área, como a realização de novos estudos de caso em entidades assemelhadas que utilizem outro artefato de

avaliação de desempenho ou proposições de modelos estratégicos de avaliação de desempenho que possam ser utilizados nessas instituições. A realização de proposições e de pesquisas empíricas em contabilidade gerencial aplicadas em entidades públicas, especialmente naquelas ligadas à assistência à saúde, pode fomentar melhorias na utilização dos recursos públicos nessa área e na efetividade dos serviços prestados, acarretando em vantagens para toda a sociedade.

REFERÊNCIAS

- Abernethy, M. A., Chua, W. F., Grafton, J. & Mahama, H. (2007). Conceptual accounting and control in health care: behavioural, organisational, sociological and critical perspectives. In C. S. Chapman, A. G. Hopwood & M. D. Shields (Orgs.), *Handbook of Management Accounting Research* (Vol. 2, pp. 805-829), Amsterdã: Elsevier.
- Abushaiba, I. A. & Zainuddin, Y. (2012). Performance measurement system design, competitive capability, and performance consequences - a conceptual like. *International Journal of Business and Social Science*, 3 (11), 184-193.
- Aidemark, L. (2001). The meaning of balanced scorecards in the health care organisation. *Financial Accountability & Management*, 17 (1), 23-40.
- Bardin, L. (2004). *Análise de conteúdo* (3a ed.). Lisboa: Edições 70.
- Bisbe, J. & Barrubés, J. (2012). The Balanced Scorecard as a management tool for assessing and monitoring strategy implementation in health care organizations. *Revista Española de Cardiología*, 65 (10), 919-927.
- Bittar, O. J. N. V. (1997). *Hospital: qualidade e produtividade*. São Paulo: Sarvier.
- Bonacim, C. A. G. & Araujo, A. M. P. (2011). Avaliação de desempenho econômico-financeiro dos serviços de saúde: os reflexos das políticas operacionais no setor hospitalar. *Ciência & Saúde Coletiva*, 16, 1055-1068.
- Bortoluzzi, S. C., Ensslin, S. R., Ensslin, L. & Vicente, E. F. R. (2010). Práticas de avaliação de desempenho organizacional em pequenas e médias empresas: investigação em uma empresa de porte médio do ramo moveleiro. *Revista Produção Online*, 10 (3), 551-576.
- Bovaird, T. (2005). Public sector performance. In K. Kempf-Leonard (Org.). *Encyclopedia of social measurement* (pp. 203-207). Elsevier.
- Bresser-Pereira, L. C. & Spink, P. K. (1998). *Reforma do Estado e administração pública gerencial*. Rio de Janeiro: FGV.
- Bryman, A. (2012). *Social research methods* (4a ed.). New York: Oxford University Press.
- Burrell, G. & Morgan, G. (1979). *Sociological paradigms and organisational analysis*. Londres: Heinemann.

- Chenhall, R. H. & Langfield-Smith, K. (2003). Performance measurement and reward systems, trust and strategic change. *Journal of Management Accounting Research*, 15 (1), 117-143.
- Cruz, C. V. O. A., Mathias, M. A. & Frezatti, F. (2010). Considerações acerca do uso do *balanced scorecard* no processo de implementação e reformulação das estratégias organizacionais. *Revista de Estudos Contábeis*, 1 (1), 3-23.
- Espejo, M. M. S. B., Cruz, A. P. C., Costa, F. & Almeida, L. B. (2009). Uma análise crítico-reflexiva da compreensão da adoção dos artefatos de contabilidade gerencial sob uma lente alternativa – a contribuição de abordagens organizacionais. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 3, (5), 25-43.
- Eldenburg, L. & Krishnan, R. (2007). Management accounting and control in health care: an economics perspective. In C. S. Chapman, A. G. Hopwood & M. D. Shields (Orgs.), *Handbook of Management Accounting Research* (Vol. 2, pp. 859-883), Amsterdã: Elsevier.
- Elzinga, T., Albronda, B. & Kluijtmans, F. (2009). Behavioral factors influencing performance management systems' use. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 58 (6), 508-522.
- Evans, J. H., Hwang, Y. & Nagarajan, N. J. (2001). Management control and hospital cost reduction: additional evidence. *Journal of Accounting and Public Policy*, 20 (1), 73-88.
- Ferreira, A. & Otley, D. (2009). The design and use of performance management systems: an extended framework for analysis. *Management Accounting Research*, 20 (4), 263-282.
- Franco-Santos, M. & Bourne, M. (2005). An examination of the literature relating to issues affecting how companies manage through measures. *Production Planning and Control*, 16 (21), 114-124.
- Franco-Santos, M., Lucianetti, L. & Bourne, M. (2012). Contemporary performance measurement systems: a review of their consequences and a framework for research. *Management Accounting Research*, 23, (2), 79-119.
- Fryer, K., Antony, J. & Ogden, S. (2009). Performance management in the public sector. *International Journal of Public Sector Management*, 22 (6), 478-498.
- Gapenski, L. C. (2007). *Understanding healthcare financial management* (5a ed.). Chicago: Health Administration Press.
- Gauld, R., Al-Wahaibi, S., Chisholm, J., Crabbe, R., Kwon., B, Oh, T. et al. (2011). Scorecards for health system performance assessment: the New Zealand example. *Health Policy*, 103 (2-3), 200-208.
- Gomes, A. P. S., Ribeiro, N. A. B., Carvalho, J. B. C. & Nogueira, S. P. S. (2007). *O Balanced Scorecard aplicado à administração pública*. Lisboa: Publisher Team.

- Ittner, C. D., Larcker, D. F. & Randall, T. (2003). Performance implications of strategic performance measurement in financial services firms. *Accounting, Organizations and Society*, 28 (7-8), 715-741.
- Kaplan, R. S. (2009). Conceptual foundations of the balanced scorecard. In C. S. Chapman, A. G. Hopwood & M. D. Shields (Orgs.), *Handbook of Management Accounting Research* (Vol. 3, pp. 1253-1269), Amsterdã: Elsevier.
- Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (2001). *The strategy focused organization*. Boston: Harvard Business School Press.
- Kollberg, B. & Elg, M. (2011). The practice of the balanced scorecard in health care services. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 60 (5), 427-445.
- Kurunmaki, L., Lapsley, I. & Melia, K. (2003). Accountingization v. legitimation: a comparative study of the use of accounting information in intensive care. *Management Accounting Research*, 14 (2), 112-139.
- Langfield-Smith, K. (2005). What do we know about management control systems and strategy? In C. S. Chapman (Org.). *Controlling strategy: management, accounting, and performance measurement* (pp. 62-85), New York: Oxford University Press.
- Lukka, K. & Modell, S. (2010). Validation in interpretive management accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, 35 (4), 462-477.
- Martins, G. A. & Theóphilo, C. R. (2007) *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. São Paulo: Atlas.
- Merchant, K. A. & Van Der Stede, W. A. (2007). *Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives*. Harlow, Inglaterra: Pearson Education.
- Micheli, P. & Manzoni, J. (2010). Strategic performance measurement: benefits, limitations and paradoxes. *Long Range Planning*, 43 (4), 465-476.
- Muller, C. J. (2003). *Modelo de gestão integrando planejamento estratégico, sistemas de avaliação de desempenho e gerenciamento de processos (MEIO – Modelo de Estratégia, Indicadores e Operações)*. Tese de Doutorado, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre.
- Otley, D. T. (2008). Did Kaplan and Johnson get it right? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21 (2), 229-239.
- Portulhak, H., Martins, D. B. & Espejo, M. M. S. B. (2013). Práticas de avaliação de desempenho em hospitais universitários: um diagnóstico em instituições federais. In 7 Congresso Anpcont, Fortaleza.
- Propper, C. & Wilson, D. (2003). The use and usefulness of performance measures in the public sector. *Oxford Review of Economic Policy*, 19 (2), 250-267.

- Rantanen, H., Kulmala, H. I., Lönnqvist, A. & Kujansivu, P. (2007). Performance measurement systems in the Finnish public sector. *International Journal of Public Sector Management*, 20 (5), 415-433.
- Ribeiro Filho, J. F. (2005). *Controladoria hospitalar*. São Paulo: Atlas.
- Richardson, R. J. (2008). *Pesquisa social: métodos e técnicas* (3a ed.). São Paulo: Atlas.
- Rocha, W. & Guerreiro, R. (2010). Desenvolvimento de modelo conceitual de sistemas de custos – um enfoque institucional. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 4 (8), 24-46.
- Schiesari, L. M. C. & Kisil, M. (2003). A avaliação da qualidade nos hospitais brasileiros. *Revista de Administração em Saúde*, 5 (18), 7-17.
- Shank, J. K. & Govindarajan, V. (1997). *A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos* (2a ed.). Rio de Janeiro: Campus.
- Silva, A. S. & Fonseca, A. C. P. D. (2009) Controle gerencial por meio do benchmarking: o caso de uma organização de ciência e tecnologia da marinha do Brasil. *Contabilidade Vista & Revista*, 20 (2), 65-98.
- Souza A. A., Guerra, M., Lara, C. O., Gomide, P. L. R., Pereira, C. M. & Freitas, D. A. (2009). Controle de gestão em organizações hospitalares. *Revista de Gestão USP*, 16 (3), 15-29.
- Souza, A. A., Rodrigues, L. T., Lara, C. O., Guerra, M. & Pereira, C. M. (2009). Indicadores de desempenho econômico-financeiro para hospitais: um estudo teórico. *RAHIS - Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde*, 3, 44-55.
- Van Helden, J., Johnsen, A. & Vakkuri, J. (2012). The life-cycle approach to performance management: Implications for public management and evaluation. *Evaluation*, 18 (2), 159-175.
- Veen-Dirks, P. V. (2010). Different uses of performance measures: the evaluation versus reward of production managers. *Accounting, Organizations and Society*, 35 (2), 141-164.
- Yin, R. K. (2001). *Estudo de caso: planejamento e métodos* (2a ed.). Porto Alegre: Bookman.