



São Paulo, 21 a 23 de Julho de 2014

**Novas Perspectivas
na Pesquisa Contábil**

**Public Value Scorecard: Alternativa para Avaliação de Desempenho em
Hospitais Universitários**

HENRIQUE PORTULHAK

Faculdade de Ciências Sociais Aplicadas do Paraná

MÁRCIA MARIA DOS SANTOS BORTOLOCCI ESPEJO

Universidade Federal do Paraná

***Public Value Scorecard: Alternativa para Avaliação de Desempenho em Hospitais
Universitários***

RESUMO

Os serviços de assistência à saúde oferecidos pelo Estado brasileiro têm representado uma preocupação crescente para sua população, o que fomenta a proposição de ferramentas que possam auxiliar no acompanhamento da qualidade dos serviços oferecidos nessa área, como o *Public Value Scorecard*. A presente investigação teve por objetivo desenvolver um modelo conceitual de avaliação de desempenho baseado no *Public Value Scorecard* que esteja integrado ao planejamento estratégico de um hospital universitário federal. Justificado pela inexistência de modelos conceituais baseados nesse modelo de avaliação de desempenho para organizações hospitalares públicas, procedeu-se um estudo de caso único em um hospital universitário federal, com abordagem interpretativa e norteado por um protocolo de estudo de caso, o que envolveu entrevistas com 31 gestores da instituição, análise documental e observação participante, resultando em uma proposta de sistema de avaliação de desempenho para o caso estudado. O processo de modelagem conceitual resultou em um *scorecard* principal composto por 45 indicadores distribuídos nas três perspectivas do modelo *Public Value Scorecard*, e 30 *scorecards* para as áreas subordinadas à Direção Geral da organização alinhados ao *scorecard* principal, configurando-se uma proposta que alinha os indicadores com a estratégia definida ao longo dos diversos níveis hierárquicos da instituição. Notou que o *Public Value Scorecard* é um artefato estratégico de avaliação de desempenho compatível com o ambiente institucional de um hospital universitário, chamando a atenção dos gestores para pontos importantes da operação dessas organizações, portanto capaz de contribuir para a demandada evolução administrativa nas entidades que compõe os sistemas públicos de saúde. A estratégia adotada para o processo de modelagem conceitual foi capaz de fornecer contribuições teóricas para o desenvolvimento do artefato, bem como subsídios práticos para sua implantação em organizações assemelhadas.

1 INTRODUÇÃO

No contexto brasileiro, nota-se que os serviços públicos disponibilizados para a assistência à saúde têm recebido especial atenção de sua população nos últimos anos, destacando-se de forma crescente como sua principal preocupação (Ibope, 2012; Datafolha, 2013), desempenho insatisfatório que é confirmado por meio do Índice de Desempenho do Sistema Único de Saúde (IDSUS), desenvolvido pelo Ministério da Saúde do país (Portal da Saúde, 2012).

Como possível justificativa desse comportamento, Caleman, Moreira e Sanchez (1998) afirmam que o Sistema Único de Saúde (SUS) enfrenta dificuldades para o alcance de seu funcionamento desejado devido às necessidades de maior financiamento e problemas com sua eficiência administrativa.

Para o alcance de melhorias administrativas nas organizações que compõem o sistema público de assistência à saúde, mecanismos que englobam indicadores de desempenho e planos com metas que possibilitem o acompanhamento da qualidade dos serviços prestados à população podem contribuir para tal necessidade (Pimentel, 2011). Com isso, traz-se à tona a afirmação de Kaplan (2009), de que a mensuração é fundamental para gestores e para pesquisadores, trazendo uma frase do cientista britânico William Thompson (1883), que afirma que “se você não pode medir você não pode melhorar”.

Os artefatos de avaliação de desempenho, nesse sentido, são recomendados por serem capazes de auxiliar a implantação de estratégias e conduzir as entidades à melhoria do desempenho (Franco-Santos, Lucianetti & Bourne, 2012). Porém, é salutar a observância do campo institucional, com fatores contextuais e culturais, premissas e modelos de gestão, para a escolha do sistema de avaliação mais adequado para a condução da estratégia definida (Gomes & Amat, 1995; Espejo, Cruz, Costa & Almeida, 2009; Rocha & Guerreiro, 2010).

Diante disso, convém ressaltar que a ausência de integração entre a estratégia e os indicadores de desempenho pode conduzir à realização de esforços em sentido distinto do que foi traçado pela empresa, problemas na priorização das ações estratégicas e confusão gerencial. Ainda, a ausência de indicadores ligados ao plano concebido conduz a dúvidas se a empresa está no rumo do alcance da estratégia definida (Muller, 2003). Não obstante, a adoção de modelos oriundos de empresas privadas demanda adaptações em entidades com características distintas, considerando que as prioridades de cada tipo de organização não podem ser confundidas para a adequada condução à estratégia adotada (Kaplan, 2009).

O *Public Value Scorecard* (PVS), ferramenta concebida por Mark H. Moore, apresenta-se como uma alternativa de artefato estratégico de avaliação de desempenho para entidades sem finalidades lucrativas, como é o caso de instituições que atuam no âmbito da assistência pública à saúde. O PVS engloba a estratégia do valor público, que chama a atenção dos gestores dessas entidades para três perspectivas: missão social, legitimidade e apoio e capacidades operacionais. O cômputo dessas perspectivas é importante para que os gestores possam conduzir a entidade a uma estratégia sustentável e de criação de valor (Moore, 2003).

Zhang e Wang (2010) afirmam que o PVS pode ser considerado uma plataforma eficaz que caracteriza adequadamente o ambiente operacional peculiar das entidades hospitalares públicas, especialmente por focar o valor público e a efetividade dos serviços prestados, elementos importantes da estratégia dessas instituições. Porém, conforme ressaltam os autores, a literatura acadêmica carece de modelos teóricos e evidências empíricas sobre o PVS para entidades hospitalares públicas – onde se incluem os hospitais universitários –, sendo especialmente requeridas investigações que identifiquem indicadores e metas para as três perspectivas presentes no modelo.

Tendo em vista a inexistência de modelos conceituais na literatura acadêmica que apresentem indicadores e metas baseadas no PVS que estejam integrados à estratégia de organizações hospitalares públicas, como os hospitais universitários, a presente investigação procura responder a seguinte questão: como desenvolver um modelo conceitual do *Public Value Scorecard* integrado ao planejamento estratégico de um hospital universitário federal?

Com isso, a presente pesquisa possui como pressuposto, tendo em vista principalmente os argumentos de Zhang e Wang (2010), que o PVS é um artefato de controle gerencial que pode ser integrado ao planejamento estratégico de uma instituição hospitalar pública, como um hospital universitário federal, por seu enfoque no valor público e nos impactos sociais, ou seja, alinhado com o contexto institucional dessas organizações. Já o objetivo geral deste estudo é desenvolver um modelo conceitual de avaliação de desempenho baseado no modelo PVS que esteja integrado ao planejamento estratégico do hospital universitário federal objeto desse estudo.

A realização da presente investigação é justificada principalmente por conta da escassez de fontes bibliográficas sobre o PVS no Brasil e no mundo, em especial quanto a modelos conceituais que apresentem indicadores e metas baseados nas considerações apresentadas na proposta do PVS em organizações hospitalares públicas, como defendem Zhang e Wang (2010).

Nota-se também que não há precedentes de aplicação desse modelo de avaliação de desempenho de acordo com a literatura acadêmica em hospitais universitários federais do Brasil (Portulhak, Martins & Espejo, 2013). Com isso, a elaboração de uma proposta de modelo conceitual de PVS para um hospital universitário federal pode fornecer à literatura acadêmica uma nova possibilidade de sistema de avaliação de desempenho que possa ser integrada à estratégia dessas entidades.

Ainda, a característica de proposta de ação que possui esse estudo pode contribuir para a diminuição do *gap* existente entre teoria e prática na Contabilidade Gerencial (Scapens, 1994; Hansen, Otley & Van Der Stede, 2003), visto a baixa ocorrência de adoção de conceitos e artefatos modernos de Contabilidade Gerencial na prática (Hansen et al., 2003; Guerreiro, Frezatti & Casado, 2004).

2 REFERENCIAL TEÓRICO-EMPÍRICO

A contabilidade possui importante papel nas organizações ao facilitar o desenvolvimento e a interpretação da estratégia de negócios, atuando na formulação e comunicação de estratégias, e na implantação de controles para monitorar o alcance das metas estabelecidas (Shank & Govindarajan, 1997). A evolução da contabilidade gerencial para uma abordagem mais estratégica, portanto, remete a preocupações acerca da identificação, mensuração e gestão dos principais direcionadores financeiros e não financeiros do sucesso da estratégia adotada (Ittner, Larcker & Randall, 2003).

Dentre os artefatos de contabilidade gerencial que englobam indicadores financeiros e não financeiros, inserem-se os sistemas de avaliação de desempenho, voltados principalmente para a quantificação da eficiência e da eficácia das ações empresariais, transmissão das metas e objetivos ao longo da organização, e promoção da mudança e do aprendizado organizacional (Neely, Gregory & Platts, 1995; Ferreira & Otley, 2009).

Na literatura acadêmica e na realidade empresarial, destaca-se o *Balanced Scorecard* (BSC) dentre os modelos existentes de avaliação de desempenho, que conduz o gestor a tomar atenção em quatro perspectivas de seu negócio, organizadas em uma relação de causa e efeito entre as medidas financeiras e operacionais: finanças, clientes, processos internos e aprendizado e crescimento organizacional (Kaplan & Norton, 1992).

Ao adotar um determinado sistema de contabilidade gerencial, os gestores devem considerar a cultura e o contexto organizacional no qual os artefatos irão atuar, e desconsiderá-los seria como esquecer a essência e a razão de ser da própria contabilidade (Gomes & Amat, 1995; Lopes, 2004; Zimmerman, 2011). Dentre as entidades que possuem características específicas que devem ser consideradas na escolha de um sistemas de contabilidade estão as entidades sem finalidades lucrativas, como as instituições públicas, por exemplo (Bresser-Pereira & Spink, 1998).

Especificamente quanto à avaliação de desempenho, podem ser encontradas na literatura acadêmica adaptações elaboradas com base no modelo BSC para entidades públicas (Niven, 2003; Lawrie, Cobbold & Marshall, 2004; Gomes, Ribeiro, Carvalho & Nogueira, 2007), sendo que para entidades sem finalidades lucrativas em geral, surge a proposta do *Public Value Scorecard* (Moore, 2003).

A proposta de Moore (2003) enfatiza inicialmente que as métricas não financeiras introduzidas no BSC possuem o propósito de apoiar os gestores a verificar de que forma manter um desempenho financeiro sustentável na entidade. Por outro lado, Moore (2003) afirma que “essencialmente, a meta final que organizações sem fins lucrativos buscam alcançar – o valor final que esperar criar para a sociedade – não é rentabilidade sustentável, mas a ambição social sublinhada em sua missão” (p. 7).

Dessa forma, Moore (2003) argumenta que as medidas financeiras em entidades sem fins lucrativas não podem ser consideradas como o fim, mas sim como o meio para alcançar sua missão social, mesmo entendimento demonstrado por Lawrie et al. (2004) e de Kaplan (2009), que afirma que inicialmente o BSC foi desenvolvido para atender as necessidades de empresas do setor privado, reconhecendo que a estrutura padrão do BSC não deve ser adotada em entidades públicas ou sem fins lucrativos, já que nessas o sucesso financeiro não é o principal objetivo.

Em segundo lugar, Moore (2003), também conforme Kaplan (2009), enfatiza as características diferenciadas dos clientes existentes em entidades sem fins lucrativas com relação aos clientes de entidades com fins lucrativos, o que leva a necessidade da expansão dessa perspectiva. O autor afirma que as primeiras possuem essencialmente dois tipos de clientes: os clientes *downstream*, representados por aqueles que recebem os produtos e serviços fornecidos pela organização mesmo sem pagar nada diretamente por isto, sendo por meio desses a realização da sua missão social; e os clientes *upstream*, que são aqueles que repassam recursos financeiros para as entidades sem fins lucrativos, sendo doadores de diversos tipos e o próprio governo, e de quem essas organizações dependem para a continuidade de sua missão. Com isso, argumenta-se que manter esses diferentes grupos de clientes satisfeitos difere de forma relevante do modelo de manutenção da lealdade de clientes existente em empresas privadas.

Finalmente, Moore (2003) ressalta a distorção existente no BSC quanto à existência implícita da busca de obtenção de vantagem competitiva em seu modelo para as entidades sem fins lucrativas. Mesmo considerando que, na prática, exista certa concorrência entre as entidades sem fins lucrativos em busca da obtenção de maior parcela de fundos doados ou repassados pelo governo, o que se espera é que haja cooperação dessas entidades em busca da obtenção de efetividade de suas ações, ou seja, que as ações tomadas de modo coordenado entre as entidades sem fins lucrativos gerem o resultado esperado diante de certo problema social, considerando que uma única entidade não seria capaz de solucionar o problema abordado.

Com isso, o autor apresenta uma alternativa que possa ser adaptável a entidades sem fins lucrativos, capaz de chamar a atenção dos gestores dessas entidades para três perspectivas que podem contribuir para o alcance dos seus objetivos:

Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil

- Missão social: envolve a missão e visão organizacional, os objetivos estratégicos, resultados, atividades e saídas que criam resultados. Essa perspectiva procura concentrar as questões-chave que constituem o valor que a entidade procura produzir à sociedade, o valor público a ser produzido;
- Capacidades operacionais: envolve saídas organizacionais, produtividade e eficiência, integridade financeira, desenvolvimento, moral e capacidades do staff e dos parceiros, aprendizado e inovação organizacional. Contempla essencialmente questões ligadas à capacidade da entidade realizar o que ela propõe em seus objetivos, seja por meio de sua capacidade interna ou capacidade de parceiros;
- Legitimidade e apoio: envolve relações e diversificação de financiadores, papéis e relações com voluntários, visibilidade e legitimidade com o público em geral, relações com órgãos reguladores, reputação com a imprensa, credibilidade com atores da sociedade civil. Envolve essencialmente questões ligadas aos clientes *upstream* e *downstream*, que se comporão de acordo com os objetivos sociais da entidade. Questões como legitimidade e visibilidade com o público são incluídas nessa perspectiva, pois quanto melhor a reputação da entidade em termos gerais, maior a possibilidade de arrecadação de recursos, sejam estes financeiros, materiais ou de tempo (como no caso dos voluntários).

Dentre as experiências encontradas na literatura, é possível destacar quatro publicações relacionadas ao tema: (i) a proposição da aplicação do PVS em uma agência estatal de artes americana (Moore & Moore, 2005); (ii) a proposição da aplicação do modelo em serviços voltados à cultura na região de Manchester (Inglaterra) (NCO, 2008); (iii) a análise da aplicabilidade do conceito de valor público em serviços hospitalares, com a defesa da aplicabilidade do PVS nessas instituições gerenciadas pelo poder público, considerada uma alternativa melhor em comparação ao BSC (Zhang & Wang, 2010); (iv) a análise do conceito de *Public Value* sob as perspectivas psicológica e sociológica e a defesa da validação empírica do PVS (Meynhardt, 2012); (v) a proposição da aplicação do PVS em uma entidade pertencente ao terceiro setor voltada ao atendimento de crianças com necessidades excepcionais (Azevedo, 2012).

A investigação em tela busca, a exemplo das publicações (i), (ii) e (v), e considerando a defesa realizada pelo trabalho (iv), realizar uma modelagem conceitual do PVS, porém diferentemente das proposições relatadas nessas obras, procura-se atender a recomendação realizada pelo trabalho (iii), propondo sua aplicação em um ambiente hospitalar, mais especificamente em um hospital universitário federal, onde não se evidenciam proposições ou aplicações desse modelo no Brasil (Portulhak et al., 2013).

3 METODOLOGIA

Especificamente na área da assistência médica, o estudo de modelos de sistemas de contabilidade que verifiquem a influência de uma variedade de perspectivas teóricas parece possuir campo garantido (Abernethy, Chua, Grafton & Mahama, 2007). Para a pesquisa em tela, adotou-se como teoria de base a proposta realizada por Moore (2003) quanto ao PVS, artefato de avaliação de desempenho que serve de base para a apresentação de uma proposta de modelagem conceitual de avaliação de desempenho para o hospital universitário federal objeto desse estudo. Ressalta-se que, de acordo com Rocha e Guerreiro (2010), o processo de concepção ou modelagem de um sistema de contabilidade gerencial é correspondente à etapa de codificação do modelo de institucionalização dado por Burns e Scapens (2000).

Quanto à abordagem metodológica, a presente pesquisa enquadra-se como interpretativista, aquela que busca o entendimento do mundo social como uma experiência

Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil

subjetiva, com vistas a tentar entender e explicar a realidade humana e social (Burrell & Morgan, 1979; Crotty, 1998). A pesquisa interpretativa possui como sua principal ênfase os significados atribuídos pelas pessoas aos fenômenos, perfazendo-se altamente específica, por conta de fatores contextuais e temporais, na análise do comportamento dos indivíduos em um determinado ambiente social (Lukka & Modell, 2010).

Quanto à estratégia de pesquisa, realizou-se um estudo de caso único (Yin, 2001; Merriam, 2009) no Hospital de Clínicas da Universidade Federal do Paraná (HC/UFPR), hospital universitário federal localizado na cidade de Curitiba. Para a realização do estudo de caso, elaborou-se um protocolo de estudo de caso (Yin, 2001), que congregou técnicas de coleta de dados primários (entrevistas semi-estruturadas, observação participante) e secundários (análise de documentos institucionais) para resolução das questões elaboradas para condução do estudo de caso.

Quanto aos procedimentos de campo, foram realizadas entrevistas semi-estruturadas com base em roteiros previamente elaborados, sendo divididas em quatro etapas: (i) entrevista com a Direção Geral (uma entrevista); (ii) entrevistas com as Assessorias (três); (iii) entrevistas com as Diretorias de área subordinadas à Direção Geral (seis); (iv) entrevistas com as Unidades Gerenciais e áreas assemelhadas subordinadas às diretorias de área (vinte e uma). As referidas entrevistas foram realizadas no período entre abril e setembro/2013.

A entrevista com a Direção Geral envolveu quatro fases: (a) identificação dos clientes *upstream* (financiadores) e *downstream* (receptores dos serviços oferecidos) da instituição (Moore, 2003); (b) identificação dos agentes da sociedade civil, órgãos reguladores do governo e os principais parceiros ou co-produtores que se relacionam com a entidade objeto de estudo (Moore, 2003); (c) alinhamento dos objetivos estratégicos da entidade com os itens presentes no modelo PVS (Franco-Santos & Bourne, 2005; Bortoluzzi, Ensslin, Ensslin & Vicente, 2010); (d) determinação de indicadores, metas, pesos e áreas subordinadas ligadas ao alcance dos objetivos estratégicos determinados (assessorias ou diretorias) (Kaplan & Norton, 1996; Neely, Richards, Mills, Platts & Bourne, 1997; Veen-Dirks, 2010).

As entrevistas com as assessorias foram realizadas tomando como base os indicadores derivados do apontamento realizado pela Direção Geral na etapa anterior. Com a validação das informações advindas da Direção Geral, foram determinados indicadores específicos para a área entrevistada, metas e quais diretorias possuem ações a tomar com relação ao indicador definido, visto a estrutura hierárquica da entidade (Kaplan & Norton, 1996; Neely et al., 1997). Já as entrevistas com as diretorias subordinadas buscaram obter as mesmas informações, porém tomando como base as informações advindas da Direção Geral e das assessorias, apontando por sua vez as unidades ou estruturas assemelhadas subordinadas que possuem ações com relação ao item validado (Kaplan & Norton, 1996; Neely et al., 1997).

Na última etapa, as entrevistas com as unidades gerenciais e estruturas assemelhadas tomaram como base as informações advindas das diretorias de área, foram determinados indicadores específicos para as unidades com base nos indicadores repassados pelas diretorias (cascadeamento), procedimento que visa conferir alinhamento entre a estratégia da entidade e os indicadores dos diferentes níveis hierárquicos da organização (Kaplan & Norton, 1996). Para os indicadores definidos, buscou-se verificar a meta específica relacionada aos indicadores e a estratégia definida por meio do plano estratégico, além de verificar a fórmula e a fonte de dados para este indicador (Neely et al., 1997).

Para essa pesquisa, aponta-se que foram cumpridos os procedimentos éticos determinados pelo Comitê de Ética em Pesquisa em Seres Humanos do Hospital de Clínicas da Universidade Federal do Paraná, tendo sido o projeto de pesquisa aprovado por meio da Plataforma Brasil. Aos indivíduos entrevistados, foi aplicado o Termo de Consentimento

Livre e Esclarecido, estando a inclusão ou exclusão do participante na pesquisa condicionada ao seu aceite.

4 ANÁLISE E REFLEXÃO SOBRE A REALIDADE ESTUDADA

A elaboração do modelo conceitual foi norteadada pelas seguintes questões delimitadas no protocolo de estudo de caso: (a) quais áreas são relevantes em termos de processos e custos na instituição, e que deverão compor o sistema de avaliação de desempenho a ser projetado? (b) quais indicadores e metas deverão compor o sistema de avaliação de desempenho projetado para a instituição?

A resolução da questão (a) foi possibilitada pela análise da estrutura hierárquica da organização e por validação em entrevista com a Direção Geral da entidade. Para esse item, optou-se como delimitação de escopo da proposta a estrutura hierárquica limitada até às unidades gerenciais ou estruturas assemelhadas, por conta do impacto que tais estruturas funcionais possuem na consecução da estratégia da entidade, em termos de custos e processos. Com isso, a proposta apresentada abrange 34 áreas (Direção Geral, duas assessorias, um comitê, uma comissão, seis diretorias de área, vinte e duas unidades funcionais e uma coordenação), apresentadas de forma hierárquica na Figura 1.

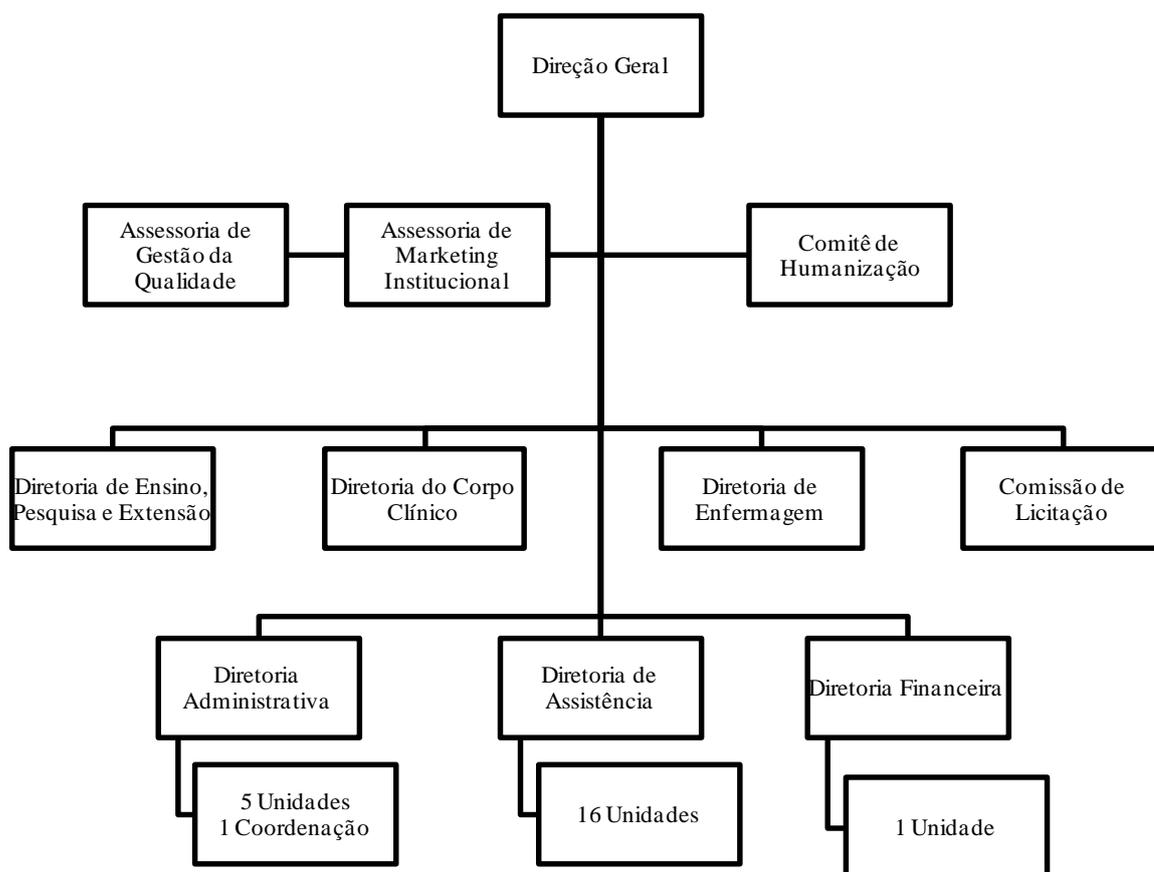


Figura 1. Organograma para proposta do sistema de AD
 Fonte: adaptado de documento interno da entidade

Diante dessa disposição hierárquica, adotou-se a seguinte estratégia para o alinhamento dos indicadores gerais às unidades operacionais: (i) determinação dos indicadores com base na estratégia vigente com a Direção Geral e cascadeamento para as assessorias ou diretorias ou

Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil

comissão de licitação; (ii) determinação dos indicadores das assessorias que foram repassados pela Direção Geral e cascadeamento para as diretorias e comissão de licitação; (iii) determinação dos indicadores junto à comissão de licitação que foram repassados pela Direção Geral e pelas assessorias; (iv) determinação dos indicadores das diretorias de área que foram repassados pela Direção Geral ou pelas assessorias; (v) determinação dos indicadores das unidades e coordenações que foram repassados pelas diretorias de área.

Com a resolução da questão (a), possibilitou-se a realização dos procedimentos com vistas à resolução da questão (b) determinada no protocolo do estudo de caso. A realização das entrevistas semi-estruturadas com os gestores de diversos níveis hierárquicos da organização, conforme detalhados nos procedimentos de campo, conduziram à formulação de uma proposta de modelagem conceitual de avaliação de desempenho baseada no PVS.

A alocação dos objetivos estratégicos declarados em documentos internos da organização às perspectivas presentes no modelo PVS (Tabela 1) permitiu a verificação de lacunas quanto à elementos presentes no referido artefato que possuíam objetivos atrelados, nas perspectivas “Legitimidade e Apoio” (captação de recursos não financeiros, papéis e relações com voluntários, reputação com a mídia, credibilidade com agentes da sociedade civil e relações com órgãos reguladores do governo) e “Capacidades Operacionais” (capacidade e moral dos parceiros).

Tabela 1. Alocação dos objetivos do HC/UFPR no modelo PVS com base no planejamento estratégico vigente no ano de 2013

Perspectiva	Objetivo
Missão Social	Incrementar o nível de produção de conhecimento por meio de pesquisas e publicações
	Firmar convênio para criar uma unidade básica para compor o complexo hospitalar para atender todos os níveis
	Contribuir para situar os cursos da área de saúde entre os mais bem avaliados entre o Ministério da Educação
	Formar cidadãos por meio do processo educacional
	Promover o atendimento humanizado com atividades de pesquisa e extensão articulados com as diversas áreas do conhecimento, favorecendo a integração multiprofissional entre academia e a assistência
	Promover a formação multidisciplinar
	Atingir a satisfação pelo ponto de vista do cliente
	Acolher e assistir o cliente com resolutividade
Legitimidade e Apoio	Garantir para a sociedade um profissional da área de saúde bem formado sob o ponto de vista técnico e humano
	Aumentar a captação de recursos financeiros
	Oferecer assistência acreditada em nível 3 aos clientes em 4 anos
	Aumentar o reconhecimento da marca
Capacidades Operacionais	Determinar os níveis contratuais com o gestor SUS
	Adequar a produtividade conforme o pactuado com o gestor SUS e as necessidades de ensino
	Alcançar a sustentabilidade financeira
	Garantir a inovação, a atualização e a excelência
	Implantar um centro de telemedicina em quatro anos
	Implementar a Política Nacional de Humanização
	Implantar as unidades gerenciais
	Implantar o Plano Diretor de Tecnologia de Informação
	Elaborar e implantar a política interna de gestão de pessoas
	Pactuar com Setor de Ciências da Saúde e departamentos de ensino todas as atividades assistenciais desenvolvidas no complexo hospitalar
	Pactuar com os envolvidos simultaneamente com o ensino e a assistência
Proporcionar estrutura adequada para ensino, pesquisa, extensão concomitantemente com a assistência	

**Novas Perspectivas
na Pesquisa Contábil**

Por meio de entrevista com a Direção Geral, buscou-se preencher tais lacunas, traçando objetivos para os elementos não contemplados no plano estratégico da instituição, alcançando os resultados apresentados por meio da Tabela 2.

Tabela 2. Novos objetivos para o HC/UFPR no modelo PVS com base no planejamento estratégico vigente no ano de 2013

Perspectiva	Objetivo
Legitimidade e Apoio	Manter a existência de um quadro de voluntários sociais e profissionais na entidade
	Manter o conceito de instituição segura, confiável e de alta qualidade junto a mídia
	Reverter a imagem de instituição voltada apenas para atender a população carente
	Aumentar a capacidade de captação, processamento e distribuição de materiais biológicos
	Aumentar a captação de equipamentos hospitalares
	Melhorar os processos de trabalho de modo a cumprir as exigências dos órgãos reguladores
	Criar canais de comunicação com sindicatos e conselhos regionais de modo a estabelecer o perfil de atuação mais adequado em relação ao hospital
Capacidades Operacionais	Ampliar as parceiras com instituições e manter as parcerias existentes por manutenção de comunicação e contato social

Além disso, para que seja possível elaborar de modo adequado os indicadores relacionados aos objetivos definidos, fez-se necessário identificar os sujeitos relacionados ao modelo proposto, sendo: (i) clientes *downstream*; (ii) clientes *upstream*; (iii) agentes da sociedade civil; (iv) órgãos reguladores do governo; (v) parceiros ou co-produtores. Para tal, inquiriu-se a Direção Geral, conforme roteiro de entrevista definido e, como resultado, identificou-se os sujeitos apresentados na Tabela 3.

Tabela 3. Sujeitos mapeados na proposta de PVS para o HC/UFPR – ano 2013

Grupo	Sujeito
Clientes <i>Upstream</i>	Governo federal, estadual e municipal
	Associação dos Amigos do Hospital de Clínicas
	Projeto HC Conta com Você
	Parlamentares (emendas)
Clientes <i>Downstream</i>	Pacientes
	Estudantes da área de saúde
Agentes da Sociedade Civil	Sindicato dos trabalhadores
	Conselho Regional de Medicina do Paraná
	Conselho Regional de Enfermagem do Paraná
	Conselho Regional dos Técnicos em Radiologia do Paraná
	Demais conselhos profissionais
Órgãos Reguladores do Governo	Organização Nacional de Acreditação
	Controladoria-Geral da União
	Tribunal de Contas da União
	Agência Nacional de Vigilância Sanitária
	Órgãos reguladores ambientais
Parceiros ou Co-Produtores	Ministério da Saúde
	Associação Paranaense de Apoio à Criança com Neoplasia
	Associação Maria Ligia Cercal
	Associações de pacientes
	Centro de Medicamentos Básicos do Paraná
	Conselho Nacional de Justiça
	Frentes parlamentares/bancadas da saúde
Associação Brasileira de Hospitais Universitários e de Ensino	

Realizados os procedimentos descritos, possibilitou-se a formulação da proposta de avaliação de desempenho para o caso estudado. Como resultado, obteve-se com base na entrevista realizada com a Direção Geral um *scorecard* principal composto por 45 indicadores, sendo 19 indicadores para a perspectiva “Missão Social”, 11 indicadores para “Legitimidade e Apoio” e 15 indicadores para “Capacidades Operacionais”.

Com base na estratégia adotada para a modelagem conceitual, foi possível realizar o cascadeamento dos indicadores presentes no *scorecard* principal aos níveis localizados hierarquicamente abaixo da Direção Geral. A Figura 2 representa esse processo de cascadeamento para as áreas diretamente ligadas.

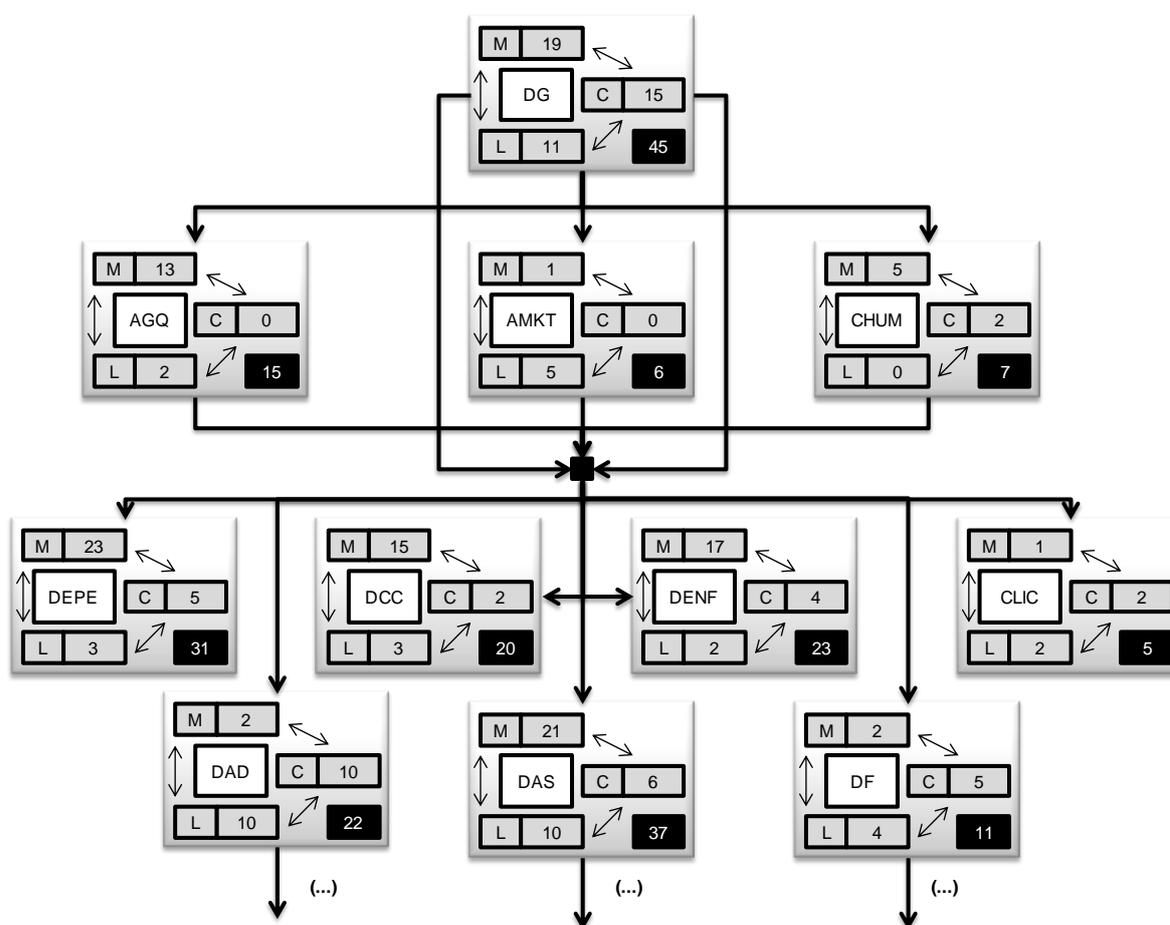


Figura 2. Cascadeamento dos indicadores da modelagem conceitual do PVS para Diretorias, Assessorias, Comitês e Comissões

Nota: Legenda: DG – Direção Geral; AGQ – Assessoria de Gestão da Qualidade; AMKT – Assessoria de Marketing Institucional; CHUM – Comitê de Humanização; DEPE – Diretoria de Ensino, Pesquisa e Extensão; DCC – Diretoria do Corpo Clínico; DENF – Diretoria de Enfermagem; CLIC – Comissão de Licitação; DAD – Diretoria Administrativa; DAS – Diretoria de Assistência; DF – Diretoria Financeira.

Por possuírem unidades gerenciais ou coordenações diretamente subordinadas, o cascadeamento exposto na Figura 2 seguiu-se das Diretorias Administrativa, de Assistência e Financeira, como apontado pelas setas, para as referidas áreas. Nesse processo, foi possível a elaboração de *scorecards* para 20 das 23 áreas subordinadas compondo, portanto, uma proposta de modelagem conceitual para 31 áreas da organização.

Ao longo do processo de modelagem conceitual, notou-se que dois itens considerados como de menor relevância nesse rol de indicadores, tendo em vista os pesos atribuídos pela Direção Geral. O primeiro item está ligado à captação de voluntários pela entidade: ao contrário do que se entende dos argumentos expostos por Moore (2003) quanto à importância de captação de recursos de tempo (materializado pela captação de voluntários), na realidade investigada é preferível a manutenção do quadro atual a obter uma pretensão de aumento na captação de voluntários, já que uma situação de aumento do quadro de voluntários pode trazer à organização riscos com alta dependência desses profissionais, bem como riscos legais por conta da responsabilidade da organização pelos atos praticados por esses profissionais.

O segundo item está relacionado à captação de equipamentos pela entidade: ao contrário do que se entende dos argumentos expostos por Moore (2003) quanto à importância de captação de recursos materiais, na realidade investigada verifica-se uma cautela na adoção dessa postura já que, por se tratar de uma instituição hospitalar de média e alta complexidade e com a incumbência de manutenção de tecnologia de ponta, prefere-se a captação de equipamentos com base em projetos elaborados pelos próprios gestores do que promover campanhas de captação de recursos físicos sem a adoção de critérios para o que será recebido, situação que pode conduzir a transtornos com o recebimento de materiais inadequados ou economicamente desvantajosos.

5 CONCLUSÕES

A estratégia escolhida para a proposição de um modelo conceitual de avaliação de desempenho baseado no PVS, para o hospital universitário federal objeto de estudo, conduziu à elaboração de *scorecards* para áreas localizadas em diversos níveis hierárquicos da organização, com a preocupação de manutenção da congruência dos elementos que os compõem ao plano estratégico vigente na instituição.

Notou-se que o PVS é capaz de chamar a atenção dos gestores para pontos relevantes da operação de uma organização sem fins lucrativos, adaptando-se, portanto, a essa realidade, cujo alcance da missão social da instituição deve ser o principal enfoque e não o alcance de resultados financeiros, pressuposto implícito em artefatos de avaliação de desempenho como o BSC.

Contudo, tomando em consideração as premissas adotadas no trabalho original de Moore (2003), sugere-se cautela nas abordagens relacionadas à captação de equipamentos e de voluntários para instituições semelhantes ao caso estudado. O aumento na captação desses recursos para um hospital universitário federal não pode significar necessariamente melhorias nas condições da instituição no cumprimento de sua estratégia, fazendo-se necessário a adoção de critérios e limites para que a referida captação não se torne, às vezes, um problema ou um risco para a organização.

É importante, ainda, retomar nesse momento da percepção do autor quanto à quantidade ideal de indicadores em um sistema de avaliação de desempenho. Na contramão do que é pregado por especialistas, Moore (2003) não compactua com as sugestões dadas em relação à busca de uma quantidade baixa de indicadores. O *scorecard* principal proposto para a Direção Geral, composto por 45 indicadores, pode ser considerado nessa ótica com um número excessivo de indicadores. Além de considerar que a entidade objeto de estudo é um hospital universitário, instituição reconhecida como de complexa gestão e que compartilha duas missões principais coexistentes (ensino e assistência), deve-se valorizar a observação realizada por Moore (2003) nesse âmbito, já que, ao buscar limitar o número de indicadores, poder-se-ia deixar de lado pontos importantes para a gestão do desempenho da entidade e de sua estratégia.

Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil

Com isso, julga-se que o PVS é uma ferramenta de avaliação de desempenho capaz de contribuir para a demandada evolução administrativa nas entidades públicas brasileiras, especialmente nas organizações hospitalares pertencentes ao sistema público de saúde, motivo de preocupações e questionamentos da população brasileira. Ainda, espera-se que o estudo de caso relatado por meio desse relatório possa fornecer contribuições teóricas para o desenvolvimento dessa ferramenta e implicações práticas para a sua implantação em outras organizações, tendo em vista sua validação realizada ao longo do processo de modelagem conceitual (com ressalvas em alguns pressupostos, como já comentado nesse item), além de contribuir para o rol de pesquisas empíricas realizadas com a temática da avaliação de desempenho em entidades públicas e em entidades hospitalares.

Reconhece-se como principal limitação dessa investigação o fato de se tratar de um estudo de caso, com a implicação de que os resultados obtidos nessa pesquisa não podem ser generalizados. Ainda, deve-se reconhecer que, por se tratar de uma pesquisa qualitativa com abordagem metodológica interpretativa, pode constar viés do pesquisador quanto às interpretações da realidade observada. Contudo, entende-se que o presente relatório fornece informações sobre ligações importantes presentes no mundo real que podem contribuir para o desenvolvimento teórico e prático da ferramenta em diversas organizações, agregando dessa forma ao rol de conhecimentos sobre o assunto na literatura acadêmica.

Para hospitais universitários federais, hospitais universitários de outras esferas de governo, demais instituições hospitalares públicas ou filantrópicas e órgãos responsáveis pela gestão de saúde pública, os resultados desse trabalho buscam contribuir ao apresentar o PVS como uma ferramenta de controle gerencial válida para essas organizações, capaz de colaborar para o desenvolvimento de sua gestão e, em consequência, para a eficiência, eficácia e efetividade das ações públicas de saúde.

Para pesquisadores em Contabilidade Gerencial e/ou Controle Gerencial, almeja-se que essa investigação chame a atenção ao campo da saúde pública como uma área com oportunidades de pesquisa e com necessidade de desenvolvimento. 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.

Conforme comentado por especialistas e autores, a melhoria dos serviços públicos de assistência à saúde não depende apenas da diminuição do montante de recursos desviados da pasta por atos de corrupção, passando também pela diminuição dos desperdícios e pela melhoria na aplicação de recursos públicos. Nesse ponto, é importante que pesquisadores e profissionais contábeis proponham soluções para melhoria desse cenário, não apenas aguardando soluções advindas de gestores públicos, grupos políticos ou profissionais da área de saúde. Profissionais e pesquisadores contábeis podem contribuir com seus conhecimentos e ferramentas, de modo a contribuir com o alcance do nível de serviço demandado pela população que esteja à altura da carga tributária imposta no país. Com isso, coloca-se em mente que faz sentido o esforço de diminuir o *gap* entre teoria e prática em Contabilidade Gerencial em entidades públicas quando se visa diminuir o *gap* existente entre a alocação dos recursos públicos e qualidade dos serviços ofertados no país.

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.

- Azevedo, S. U. (2012). *Modelagem do Public Value Scorecard como instrumento de avaliação de desempenho para uma organização do terceiro setor*. Dissertação de Mestrado, Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Universidade Federal do Paraná. Curitiba.
- 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.
- Bresser-Pereira, L. C. & Spink, P. K. (1998). *Reforma do Estado e administração pública gerencial*. Rio de Janeiro: FGV.
- Burns, J. & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, 11 (1), 3-25.
- Burrell, G. & Morgan, G. (1979). *Sociological paradigms and organisational analysis*. Londres: Heinemann.
- Caleman, G., Moreira, M. L. & Sanchez, M. C. (1998). *Auditoria, controle e programação de serviços de saúde* (5a ed.). São Paulo: Faculdade de Saúde Pública da Universidade de São Paulo.
- Crotty, M. J. (1998). *The foundations of social research: meaning and perspective in the research process*. Londres: Sage.
- Datafolha (2013). *Avaliação da presidente Dilma Rousseff*. Recuperado em 29 de julho de 2013, de <http://media.folha.uol.com.br/datafolha/2013/07/01/avaliacao-dilma.pdf>.
- 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.
- 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.
- 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.

- Gomes, J. S. & Amat, J. M. (1995). Controle de gestão: um enfoque contextual e organizacional. In *4 Congresso Internacional de Custos*, Campinas, SP.
- Guerreiro, R., Frezatti, F. & Casado, T. (2004). Em busca do entendimento da formação dos hábitos, rotinas e instituições da contabilidade gerencial. In *4 Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*, São Paulo.
- Hansen, S. C., Otley, D. T. & Van Der Stede, W. A. (2003). Practice developments in budgeting: an overview and research perspective. *Journal of Management Accounting Research*, 15, 95-116.
- Ibope. (2012). *Em 23 anos de democracia, brasileiros mudam de opinião sobre os principais problemas do país*. Recuperado em 30 de setembro de 2012, de <http://www.ibope.com.br/pt-br/noticias/Paginas/Em-23-anos-de-democracia-brasileiros-mudam-de-opinio-sobre-os-problemas-do-Pais.aspx>.
- 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. (1992). The balanced scorecard: measures that drive performance. *Harvard Business Review*. Boston, 71-79.
- Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (1996). Using the balanced scorecard as a strategic management system. *Harvard Business Review*. Boston, 75-85.
- Lawrie, G., Cobbold, I. & Marshall, J. (2004). Corporate performance management system in a devolved UK governmental organisation: a case study. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 53 (4), 353-370.
- Lopes, A. B. (2004). A teoria dos contratos, governança corporativa e contabilidade. In: A. B. Lopes & S. Iudícibus (Orgs.), *Teoria avançada da contabilidade*. São Paulo: Atlas.
- Lukka, K. & Modell, S. (2010). Validation in interpretive management accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, 35 (4), 462-477.
- Merriam, S. B. (2009). *Qualitative research: a guide to design and implementation*. San Francisco, CA: Jossey-Bass.
- Meynhardt, T. (2012). Public Value – Turning a conceptual framework into a scorecard. In *Creating Public Value Conference*, Minneapolis, MN.

- Moore, M. H. (2003). The Public Value Scorecard: a rejoinder and an alternative to “strategic performance measurement and management in non-profit organizations” by Robert Kaplan. *Hauser Center for Nonprofit Organizations*. Cambridge, Inglaterra.
- Moore, M. H. & Moore, G. W. (2005). *Creating public value through state arts agencies*. Minneapolis, MN: Arts Midwest. Recuperado em 22 de janeiro de 2013, de www.wallacefoundation.org/PromoDocs/CreatingPublicValue.pdf.
- 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.
- NCO – Northwest Culture Observatory. (2008). *Balancing the scorecard: a guide to creating ‘public value’ in cultural services*. Manchester, Inglaterra. Recuperado em 22 de janeiro de 2013, de <http://www.eukn.org/dsresource?objectid=144109>.
- Neely, A., Gregory, M. & Platts, K. (1995). Performance measurement system design: a literature review and research agenda. *International Journal of Operations & Production Management*, 15 (4), 80-116.
- Neely, A., Richards, H., Mills, J., Platts, K. & Bourne, M. (1997). Designing performance measures: a structured approach. *International Journal of Operations & Production Management*, 17 (11), 1131-1152.
- Niven, P. R. (2003). *Balanced scorecard step-by-step for government and nonprofit agencies*. New York: John Wiley & Sons.
- Pimentel, C. (2011). Doente de câncer espera até quatro meses para iniciar tratamento pelo SUS. *Agência Brasil*, Brasília. Recuperado em 30 de setembro de 2012, de <http://agenciabrasil.ebc.com.br/noticia/2011-11-03/doente-de-cancer-espera-ate-quatro-meses-para-iniciar-tratamento-pelo-sus>.
- Portal da Saúde. (2012). *IDSUS: Índice de desempenho do sistema único de saúde*. Recuperado em 18 de julho de 2012, de http://portal.saude.gov.br/portal/saude/area.cfm?id_area=1080.
- 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.
- 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.
- Scapens, R. W. (1994). Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. *Management Accounting Research*, 5 (1), 301-321.

**Novas Perspectivas
na Pesquisa Contábil**

- 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.
- 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.
- Zhang, S. & Wang, L. (2010). A public value approach to service management in public hospitals: an alternative to the balanced scorecard. In *4 International Conference on Management and Service Science*, Wuhan, China.
- Zimmerman, J. L. (2011). *Accounting for decision making and control* (7a ed.). New York: McGraw-Hill.