

3rd Edition

WORKSHOP ACCOUNTING AND TAXATION

Proceedings of the International Workshop on Accounting and Taxation (IWAT2024)



APRIL 12th, 2024

Proceedings of the International Workshop Accounting and Taxation (IWAT2024)

12th of April 2024 | Porto, Portugal

Edited by

**Ana Pinto Borges, PhD, Elvira Vieira, PhD, and
Albertina Paula Monteiro, PhD**

Copyright to the authors, 2024. All Rights Reserved.

No reproduction, copy or transmission are allowed without written permission from the individual authors.

Abstracts, Extended Abstracts and Full Papers were read and selected by Scientific Committee of the IWAT2024. All manuscripts went through a double-blind peer review process to be presented at the Workshop.

Further copies of these proceedings can be consulted at:

<https://iwat24.isag.pt/en/book-of-proceeding/>

DOI: [HTTPS://DOI.ORG/10.58869/02](https://doi.org/10.58869/02)

ISBN: 978-989-54164-8-6 | ISSN: 2184-9730

SUPPORT: ELECTRONIC | FORMAT: PDF / PDF/A

EDITOR: ISAG - EUROPEAN BUSINESS SCHOOL

PUBLISHER: ISAG - EUROPEAN BUSINESS SCHOOL

RUA DOS SALAZARES 840, 4100-442 PORTO, PORTUGAL

Session VI – “Management accounting and Nonfinancial reporting”

Chair: Svitlana Sousa Ostapenko

Balanced Scorecard: Management control analysis in a private dental healthcare clinic

Balanced Scorecard: Análise do Controlo de Gestão numa clínica dentária do setor privado

André R. Costa Caldeirão. ISCTE – Instituto Universitário de Lisboa, Portugal.
arc.caldeirao@gmail.com

Ana Conceição. ISCTE – Instituto Universitário de Lisboa, Portugal.
ana_cristina_conceicao@iscte-iul.pt

Abstract

Purpose: This study aims to analyse the implementation of the Balanced Scorecard (BSC) as a management control tool in a dental clinic. Therefore, a proposal of this model is presented, including the development of a strategic map specifically tailored for a small private healthcare organization.

Methodology: A qualitative methodology was adopted, following the principles outlined by Yin (2018), through the implementation of an interventionist case study (Baard and Dumay, 2020).

Results: The case highlighted the existence of a culture that tends to be neo-bureaucratic (Dey *et al.*, 2006), revealing flexibility, however top-down, with the final decision-making power centralized in a single person responsible.

Research limitations: The BSC implementation process can be complex. The cycle of planning, implementation, and performance monitoring is an ongoing process that was not fully addressed due to time constraints. The research relied predominantly on data acquired from interviews; however, the combination of qualitative methods and literature review strengthens the understanding of the study at hand.

Originality: This study contributes to the literature on the BSC, providing pragmatic insights tailored to the unique needs of small-scale organizations in the private healthcare sector.

Keywords: *Dental clinic; Balanced Scorecard; Health management; Performance indicators; Quality healthcare; Implementation Strategies.*

Resumo

Objetivo: Este estudo visa analisar a aplicação do *Balanced Scorecard* (BSC) como instrumento de controlo de gestão numa clínica dentária. Assim, é apresentada uma proposta deste modelo, com a elaboração de um mapa estratégico direcionado especialmente para uma pequena organização de saúde do setor privado.

Metodologia: Foi adotada uma metodologia qualitativa (Yin, 2018), através da realização de um estudo de caso de natureza intervencionista (Baard & Dumay, 2020).

Resultados: Verificou-se a existência de uma cultura tendencialmente neo-burocrática (Dey *et al.*, 2006), revelando flexibilidade, no entanto *top-down*, com o poder de decisão final centralizado num único responsável.

Limitações: O processo de implementação do BSC pode ser complexo. O ciclo de planeamento, implementação e monitorização do desempenho é um processo contínuo que não foi totalmente abordado devido a limitações de tempo. A pesquisa dependeu maioritariamente de dados adquiridos nas entrevistas, no entanto, a combinação de métodos qualitativos e revisão de literatura fortalece a compreensão do estudo em questão.

Originalidade: Este estudo contribui para a literatura sobre o BSC, oferecendo *insights* pragmáticos e adaptados às necessidades únicas das organizações de pequena dimensão no setor privado de cuidados de saúde.

Palavras-Chave: *Clínica Dentária; Balanced Scorecard; Gestão na saúde; Indicadores de Performance; Cuidados de saúde de qualidade; Estratégias de Implementação.*

1. Introdução

A gestão eficaz de organizações de cuidados de saúde é crucial para assegurar serviços de qualidade aos pacientes e garantir o sucesso financeiro. A gestão eficiente no setor de saúde torna-se ainda mais crucial diante de crises financeiras, exigindo uma abordagem estratégica para controlar custos sem comprometer a qualidade dos cuidados de saúde prestados (Kaplan e Porter, 2011). É neste contexto que surge o *Balanced Scorecard* (BSC), proposto por Kaplan e Norton (1992) na década de 90, como uma ferramenta de gestão estratégica com uma abordagem holística para medir o desempenho, indo além das métricas financeiras tradicionais e incorporando perspetivas como aprendizagem, processos internos e satisfação do cliente. A implementação

bem-sucedida do BSC permite avaliar o desempenho em várias dimensões, identificar áreas de melhoria, alinhar estratégias com objetivos específicos e melhorar a satisfação dos pacientes, incluindo os cuidados de saúde (Bassani *et al.*, 2022).

A possibilidade de desenvolver um modelo teórico de gestão de desempenho com aplicabilidade prática, surge como uma resposta às necessidades do setor. Contudo, apesar dos estudos académicos sobre a implementação do BSC em clínicas de saúde (e.g. Amer *et al.*, 2022; Fajardo, 2022; Quesado *et al.*, 2016), a falta de consenso na comunidade científica sobre um modelo geral de implementação persiste. A dinâmica contraditória nos estudos, onde alguns realçam a importância do paciente (perspetiva de mercado) (e.g. Costa *et al.*, 2022), enquanto outros defendem a relevância da satisfação do investidor (perspetiva financeira), evidencia uma lacuna na literatura que carece de ser abordada (Catuogno *et al.*, 2017). Ainda que haja uma falta de informação, os estudos existentes concentram-se no sector público, ressaltando a importância do foco no cliente na área da saúde (Costa *et al.*, 2022). No entanto, a pesquisa no setor privado em Portugal é limitada, especialmente considerando a constante necessidade de Inovação e Desenvolvimento para atender e fidelizar os clientes (Quesado *et al.*, 2014).

O peso específico do setor privado da saúde tem vindo a crescer consistentemente ao longo da última década, no contexto das empresas em Portugal. Em 2021, verificou-se uma contribuição de cerca de 3% para o volume de negócios do país¹². Embora o setor público seja o principal fornecedor de cuidados de saúde¹³, é relevante destacar que já em 2014 o setor privado contribuía com 40% da resposta a nível nacional. Este sector é predominantemente constituído por microempresas, que em 2021¹⁴ representavam 99,32% do número total de empresas do sector, empregando quase metade de todos os colaboradores do sector. Torna-se, assim, evidente a necessidade de implementação de sistemas de controlo de gestão capazes de

¹² PIB em 2021 foi de 214.471 M€, segundo <https://pt.countryeconomy.com/governo/pib/portugal>.

¹³ <http://aphp-pt.org/> com recurso a dados do Instituto Nacional de Estatística (INE).

¹⁴ <https://bpstat.bportugal.pt/conteudos/publicacoes/1350#EVOLUCAO-DOS-INDICADORES-ECONOMICOS-E-FINANCEIROS>

medir o desempenho e promover a estabilidade destas pequenas unidades de saúde.

Esta investigação visa uma proposta de implementação do BSC numa clínica dentária em Portugal. O estudo foi elaborado com o propósito de responder à seguinte questão de investigação: *Como desenvolver um Balanced Scorecard para uma microempresa do setor da saúde, na área da medicina dentária?*

Foi adotada uma metodologia qualitativa, considerando as orientações de Yin (2018), existindo a definição clara das questões de pesquisa e a determinação dos métodos de recolha de dados. Estes dados foram categorizados, como sugerido por Miles *et al.* (2019). A pesquisa foi conduzida considerando uma abordagem intervencionista (Baard e Dumay, 2020).

Este artigo está estruturado em cinco capítulos. Após o capítulo introdutório, o segundo capítulo apresenta uma revisão da literatura relacionada com a temática em análise, seguindo-se o Capítulo que detalha a metodologia adotada. No quarto Capítulo são analisados os resultados da pesquisa. Por fim, são apresentadas as conclusões do estudo, sendo igualmente discutidas as suas limitações e sugeridas direções para futuros trabalhos de investigação nesta área.

2. Revisão de Literatura

A gestão estratégica e a medição de desempenho são elementos cruciais para as organizações. A constante necessidade de inovação nas organizações de saúde, como clínicas dentárias, destaca a importância do BSC na definição e implementação eficaz da estratégia (Moreira *et al.*, 2017). Berry e Seltman (2008) destacam a importância da gestão estratégica para o sucesso das organizações de saúde, dadas as dinâmicas e complexidades do ambiente. A abordagem deve ser orientada para o paciente, com foco na qualidade dos cuidados prestados (Kaplan & Norton, 1996; Lee & Porter, 2013).

O BSC está mais associado a ambientes voláteis (Braam e Nijssen, 2011) e de incerteza organizacional (Hendricks *et al.*, 2012), sendo mais adotado por grandes organizações com maior conhecimento individual por parte dos gestores

(Machado, 2013). A implementação do BSC é mais prevalente em grandes empresas, enquanto nas Pequenas e Médias Empresas (PMEs) e organizações públicas, a falta de conhecimento da ferramenta constitui o principal obstáculo à sua adoção (Quesado & Rodrigues, 2009). As pequenas empresas, predominantemente presentes no setor de saúde em Portugal, podem, assim, enfrentar desafios acrescidos na sua implementação. Quesado *et al.* (2014) abordam a importância da pesquisa contínua sobre o BSC em Portugal, destacando a falta de estudos teóricos e empíricos sobre a adoção e os fatores que influenciam o seu sucesso.

A implementação do BSC em organizações de saúde tem-se mostrado eficaz na melhoria da qualidade dos serviços e na gestão estratégica (Ittner e Larcker, 2003; Hatefi e Haeri, 2019). Nas organizações de saúde o BSC tem sido usado para melhorar a qualidade dos serviços, aumentar a eficiência operacional, medir a satisfação do paciente e promover uma cultura de aprendizagem contínua (Bititci *et al.*, 2000). Além dos indicadores financeiros, os indicadores clínicos e de qualidade tornaram-se críticos, abrangendo taxas de fidelização, segurança do paciente e satisfação do paciente (Shortell *et al.*, 2007; Kaplan & Porter, 2011).

Apesar do BSC ser uma ferramenta de reconhecido valor, as perspetivas a utilizar e a mais-valia da sua adoção nos sistemas de saúde não estão ainda alinhadas entre a comunidade científica (Betto *et al.*, 2022). A escassez de investigação na análise do processo de revisão do BSC, realça a baixa maturidade do BSC em contextos de saúde.

Ao adotar o BSC, pressupõe-se que existe uma adaptação dos processos burocráticos, associada a melhoria contínuas, o que evidencia uma presença dos conceitos neo-burocráticos, para além da rigidez burocrática convencional (Oliveira *et al.*, 2019). Esta transição de organizações tradicionalmente burocráticas para uma abordagem mais flexível, a neo-burocracia, evidencia como as organizações de saúde (como clínicas dentárias) podem equilibrar a necessidade de estrutura interna com a exigência de inovação e adaptação a um ambiente em constante evolução. A gestão de organizações de saúde enfrenta regularmente desafios burocráticos decorrentes de regulamentações e processos estruturados. No entanto, o BSC tem o potencial de poder introduzir

elementos neo-burocráticos, permitindo superar algumas das limitações da burocracia tradicional.

Esta abordagem estratégica implica o alinhamento dos profissionais de saúde, que são quem detém conhecimentos sobre como os custos podem ser controlados e reduzidos sem comprometer a qualidade dos cuidados de saúde prestados. Este envolvimento assume acrescida relevância quando os profissionais de saúde assumem funções de gestão. Apesar da sua excelência nas atividades de cariz técnico, a ausência de conhecimentos em gestão pode constituir um obstáculo para a tomada de decisões informadas (Carr e Beck, 2020). A necessidade de competências em gestão é sublinhada por Llewellyn (2001), que realça o papel fundamental dos profissionais de saúde que podem atuar como intermediários entre a gestão e a prática clínica, facilitando a comunicação e a tomada de decisões.

3. Metodologia

A metodologia adotada para este estudo de caso, de natureza qualitativa, seguiu as orientações de Yin (2018), com ênfase na análise de dados de acordo com as diretrizes de Miles *et al.* (2019). Esta metodologia permite uma análise aprofundada e contextualizada da implementação do BSC numa clínica dentária específica. A escolha do estudo de caso é apropriada, pois permite uma investigação detalhada das práticas e processos dentro da organização. A pesquisa foi conduzida considerando uma abordagem de natureza intervencionista, conforme sugerido por Baard e Dumay (2020), que discutem a sua relevância para estudos de caso que envolvem a implementação de mudanças, como a introdução do BSC.

A seleção de uma clínica dentária do setor privado em Portugal como caso de estudo representa um exemplo de interesse significativo na implementação do BSC no contexto do setor privado da saúde em Portugal, proporcionando uma oportunidade valiosa para analisar as dinâmicas organizacionais e culturais associadas a essa implementação.

A recolha de dados foi realizada principalmente através de entrevistas semiestruturadas com o Diretor Clínico e um membro do corpo clínico, também ele responsável pela gestão de redes sociais. As entrevistas exploraram uma ampla gama de tópicos relacionados com a situação atual e perspetivas futuras da organização, que auxiliaram na conceção do BSC, incluindo desafios enfrentados, perceções sobre o seu impacto na organização e mudanças na cultura organizacional. Todas as entrevistas foram conduzidas pessoalmente e gravadas para garantir a precisão das informações, sendo posteriormente transcritas para análise detalhada. O estudo seguiu os princípios éticos, e todos os participantes foram informados sobre os objetivos e forneceram consentimento informado.

Para a análise dos dados, foi utilizada uma abordagem de construção de uma narrativa coerente com base na informação recolhida, como sugerido por Yin (2018). Por garantir a validade da informação, procedeu-se à comparação com outros estudos que abordam o mesmo tema (cfr. Scapens *et al.*, 2002). Para integrar a informação na elaboração do BSC, os dados obtidos nas entrevistas, na observação e na documentação foram triangulados, evitando assim incongruências.

As transcrições das entrevistas foram submetidas a uma análise rigorosa e contínua, categorizando os dados através da análise de conteúdo por forma a identificar temas e padrões relacionados com a implementação do BSC. Durante a realização do estudo, foram feitas várias anotações, resultantes das entrevistas e da observação do investigador, sendo que esses dados foram igualmente revistos ao longo de todo o estudo, por forma a encontrar padrões ou tendências relacionadas com os tópicos discutidos (Miles *et al.*, 2019).

4. Resultados

A organização em estudo é composta por dois espaços localizados em Lisboa e em Setúbal (estabelecimento principal), tendo como objeto *Atividades de Medicina Dentária e Odontologia*. O corpo clínico compreende o Diretor Clínico (proprietário das clínicas), e três médicos-dentistas. A receção conta com quatro assistentes, três em Setúbal e uma exclusivamente em Lisboa. Todos os

colaboradores são efetivos, devendo deslocar-se à clínica de Lisboa se necessário.

Em Setúbal há mais de duas décadas, a clínica destaca-se pela fidelização de pacientes de longa data. Ao contar com um espaço com acesso direto à via pública, facilita a divulgação dos seus serviços. A clínica em Lisboa, localizada num edifício de escritórios sem visibilidade externa, atrai pacientes principalmente através de referências online e recomendações. No contexto das ameaças, a concorrência de outras clínicas nas proximidades, mais visíveis, é considerada, sendo uma delas o Instituto de Implantologia.

O Diretor Clínico almeja renunciar a tratamentos base e focar em serviços premium, para aumentar a produtividade, e tenciona abrir outro espaço. Este estudo visa criar um modelo de BSC para a área de medicina oral, com foco nas instalações de Setúbal. A estabilização dessa instalação é o principal objetivo, seguido pela expansão para a clínica de Lisboa e a abertura de um novo espaço.

4.1 Missão, Visão e Valores

Através da definição da Missão, procura-se responder ao propósito e aos objetivos que orientaram a fundação da organização. A missão da clínica centra-se em disponibilizar um serviço de excelência em benefício do paciente. Para atingir esse desígnio, conta com uma equipa de profissionais das diferentes áreas de especialidade, recorrendo aos mais recentes recursos tecnológicos. A clínica, está equipada para abordar casos de qualquer complexidade clínica. No que concerne à Visão, esta transmite o horizonte que a empresa ambiciona alcançar, estabelecendo objetivos de longo prazo. Neste contexto, a organização pretende proporcionar soluções inovadoras na área da medicina dentária. Além disso, a organização tem um projeto de duas Clínicas Dentárias, visando proporcionar uma qualidade crescente na prestação de serviços de medicina dentária. Por último, os Valores constituem a base que orienta a conduta da organização para alcançar a missão e a visão previamente estipuladas, compreendendo os seus princípios norteadores. A clínica preconiza com Valor principal o conforto do paciente. A ênfase na singularidade de cada paciente reflete-se no esforço constante para proporcionar um serviço de qualidade,

conforto e simpatia. A organização compromete-se ainda com um padrão elevado de qualidade nos serviços prestados.

4.2 Análise SWOT

A análise das Forças, Fraquezas, Oportunidades e Ameaças, ou SWOT¹⁵, é uma ferramenta essencial para a gestão estratégica das organizações, considerando fatores intrínsecos e extrínsecos à organização. Na vertente interna, são considerados os fatores que diferenciam a clínica em relação à concorrência, destacando-se como pontos fortes, a oferta de serviços odontológicos com tecnologia avançada e a presença em duas localizações estratégicas, de fácil acesso. Contudo, fraquezas como o elevado nível de investimento requerido para manter a inovação tecnológica resultando em elevados custos fixos por paciente, a ausência de consideração dos gastos reais, e a gestão ineficiente da agenda de pacientes, controlo ineficiente dos fluxos de caixa, de gastos operacionais e gestão de stocks, são identificadas. A falta de conhecimentos em gestão entre os membros do corpo clínico também se destaca como uma limitação.

A análise externa revela as oportunidades e ameaças que a clínica pode enfrentar (Lindon *et al.*, 2011). Nesta esfera, oportunidades como a expansão virtual e participação em fóruns e palestras comunitários são vislumbradas, assim como parcerias e a adoção de métodos sustentáveis em alinhamento com a crescente preocupação ambiental da sociedade. Entretanto, desafios, como a concorrência intensa e os altos custos de formação do corpo clínico, podem impactar negativamente o negócio.

A análise SWOT, refletida na Tabela 4.1, detalha os elementos críticos que influenciam a estratégia da Clínica.

¹⁵ SWOT - *Strengths, Weaknesses, Opportunities, Threats* (em inglês)

Tabela 4.1. Análise SWOT referente à organização em análise

Análise SWOT	Pontos Fortes	Pontos Fracos
	S1. Duas instalações em locais privilegiados, sendo que a primeira localização tem mais de 20 anos, demonstrando a maturidade do negócio e potencial de crescimento	W1. Falta de conhecimentos na área de gestão
	S2. Recursos tecnológicos avançados	W2. Gestão de agenda ineficiente (tempo por consulta)
	S3. Oferta abrangente de todas as especialidades e complexidades clínicas	W3. Baixa produtividade da equipa
	S4. Compromisso com a atualização e formação contínua do corpo clínico	W4. Dificuldades de <i>cash flow</i>
	S5. Facilidades de pagamento concedidas aos pacientes	W5. Custos fixos elevados
	Oportunidades	Ameaças
	O1. Presença activa nas redes sociais (Facebook, Instagram, website)	T1. Redução da taxa de retorno de novas consultas
	O2. Reconhecimento na comunidade científica (artigos e entrevistas)	T2. Forte concorrência no sector
	O3. Possibilidade de obter apoios do Governo no setor	T3. Crise económica internacional
	O4. Constante evolução tecnológica	T4. Formação com custo elevado
	O5. Potencialidade de exploração de novas parcerias	
	O6. Compromisso ambiental, com foco na sustentabilidade	

Fonte: Elaboração própria

O BSC tem como propósito avaliar o desempenho da organização através dos objetivos estratégicos definidos pelos gestores em quatro perspetivas que proporcionam um equilíbrio entre os objetivos de curto e longo prazo, enquanto comunicam a missão e a visão da organização (Kaplan e Norton, 1996). Estes objetivos são acompanhados por indicadores mensuráveis, por forma a controlar e monitorizar o desempenho empresarial.

4.3 Objetivos Estratégicos

Os objetivos estratégicos desempenham um papel crucial na criação de valor, sendo fundamental convertê-los em ações concretas e metas mensuráveis (Kaplan e Norton, 1993).

No contexto específico em análise, adotou-se o método *top-down* (Kaplan e Norton, 1993), começando por definir os objetivos relacionados com a perspetiva financeira. Em seguida, estabeleceram-se os objetivos para as restantes três perspetivas, destacando a sua contribuição para alcançar a visão da clínica na prestação de cuidados de saúde de excelência.

Perspetiva Financeira

Aumentar o resultado por paciente, incluindo a oferta de serviços adicionais, programas de fidelização, opções de pagamento flexíveis, otimizar a eficiência operacional promovendo, assim, visitas mais regulares e tratamentos mais especializados.

Rendibilizar o investimento do capital (realizado pelo Diretor Clínico) com uma alocação criteriosa em melhorias operacionais, tecnológicas ou *marketing*, otimizando o retorno sobre o investimento e fortalecendo a posição competitiva da clínica no mercado.

Reduzir os custos variáveis com uma análise criteriosa dos gastos por forma a identificar áreas de desperdício ou ineficiência, fomentando uma cultura de consciencialização em relação aos custos e otimizando a gestão de stocks.

Adotar estratégias que estimulem o desempenho financeiro e a atratividade no mercado, incluindo investimento em inovação, promoção da formação e enfoque na responsabilidade social na organização, são elementos-chave para aumentar o valor da organização.

Garantir a sustentabilidade financeira da organização com uma gestão minuciosa das receitas e despesas, garantir reservas de capital, diversificar fontes de rendimento ou investir em eficiência operacional para reduzir custos, além de considerar a responsabilidade social como parte integrante da estratégia de negócios.

Perspetiva de Clientes/Mercado

Angariar novos clientes, por forma a aumentar a carteira de negócios, em consonância com a estratégia de marketing implementada.

Reduzir as faltas e desistências dos clientes influencia a eficiência operacional e a saúde financeira da clínica, considerando ações como lembretes de consultas, políticas de cancelamento claras e flexibilidade de agendamento.

Promover a fidelização dos pacientes incentivando-os a retornar regularmente para check-ups e tratamentos adicionais, através de uma adequada política de comunicação. Pacientes que confiam na clínica tendem a voltar, e têm maior probabilidade de aceitar tratamentos recomendados.

Reduzir o tempo de espera dos pacientes por meio da otimização da gestão da agenda, evitando sobreposições e tempos livres, considerando ações a tomar como manter os pacientes informados sobre eventuais atrasos, ou reservando tempos específicos para determinados procedimentos.

Garantir a satisfação dos pacientes oferecendo serviços de reconhecida qualidade. Pacientes satisfeitos tendem a regressar, constituindo um canal de referência, refletindo-se na reputação da organização.

Perspetiva dos Processos Internos

Garantir uma gestão de stocks eficaz promovendo a eficiência operacional e contribuindo para o controlo dos custos.

Incrementar o controlo dos processos por especialidade, essencial para assegurar a qualidade e eficiência dos serviços prestados. Cada especialidade tem protocolos específicos, pelo que este controlo permite reduzir o risco clínico e potenciar a identificação de áreas que podem ser otimizadas.

Aumentar a taxa de ocupação dos gabinetes é fundamental para melhorar a eficiência operacional e a rendibilidade de uma clínica, sendo essencial uma adequada gestão de agenda.

Controlar custos por consulta realizada é essencial para uma gestão financeira eficaz. Isso envolve a análise dos gastos, além da otimização de recursos humanos e um agendamento eficiente.

Perspetiva de Aprendizagem e Inovação

Garantir a satisfação dos colaboradores contribui para aumentar a produtividade e eficiência, refletindo-se na qualidade dos serviços prestados.

Continuar a investir na modernização dos equipamentos por forma a aumentar a eficiência operacional e fortalecer a reputação da clínica.

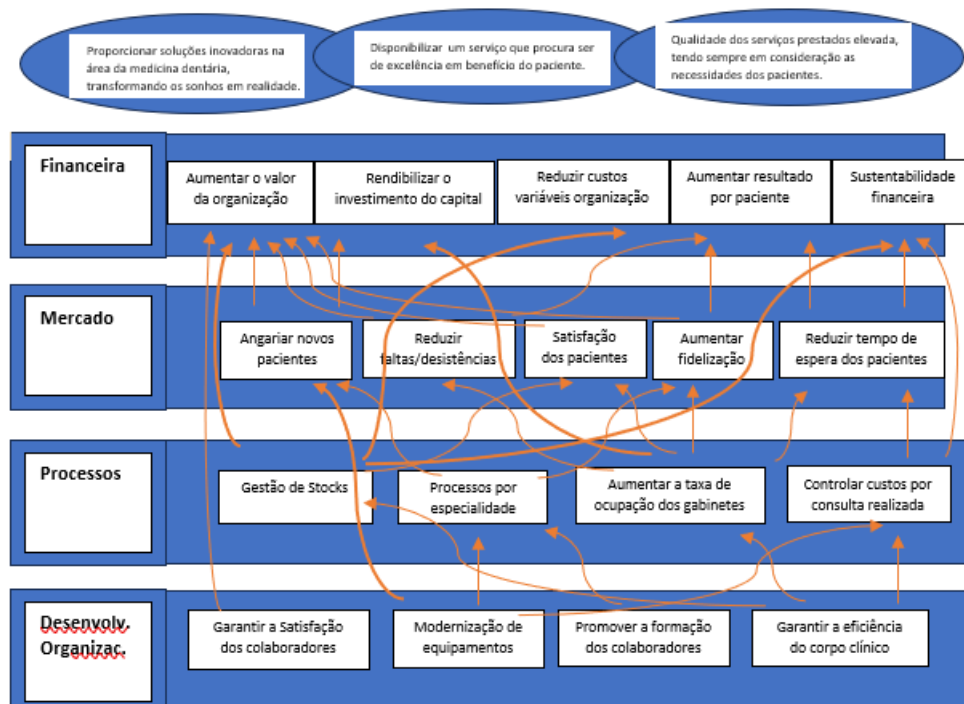
Promover a formação dos colaboradores, pois a medicina dentária é uma área em constante evolução, contribuindo igualmente para o fortalecimento da reputação e confiança dos pacientes.

Garantir a eficiência do corpo clínico promovendo a pontualidade das consultas, diagnósticos precisos, tratamentos eficazes e uma gestão adequada dos recursos existentes.

4.4 Mapa estratégico

Para conceber um BSC eficaz, é fundamental desenvolver um Mapa Estratégico, o qual deve ser partilhado com todos os colaboradores (Kaplan e Norton, 2008). Este mapa descreve o processo de criação de valor para todas as partes interessadas, evidenciando relações de causa e efeito entre os objetivos estratégicos nas quatro perspetivas (Kaplan e Norton, 2008). Funciona como guia para todas as atividades e iniciativas futuras, assegurando um alinhamento consistente com a estratégia global da organização.

Figura 4.1. Mapa Estratégico da organização em análise



Fonte: Elaboração própria

Para cada objetivo estratégico definido, deve ser considerado pelo menos um indicador que permita o gestor monitorizar o progresso na sua concretização. Cada indicador deve ter meta estabelecida pelo gestor, sendo que a quantidade de indicadores deve ser adequada ao tamanho e à estrutura da organização. No caso de Microentidades e PMEs (como é o caso desta clínica) é aconselhável limitar a quantidade de indicadores de modo a permitir que o gestor se concentre na visão estratégica da clínica (Kaplan e Norton, 1993).

A Tabela 4.2. apresenta os indicadores definidos para a organização em análise, sendo o Diretor Clínico o responsável pelo controlo desses indicadores.

Tabela 4.2. Indicadores e métricas definidos

PERSPETIVAS DE DESEMPENHO	OBJETIVO ESTRATÉGICO	META	INDICADORES GERAIS	UM	PESO	FÓRMULA DE CÁLCULO	PERIODICIDADE
Financeira (30%)	Aumentar resultado por paciente	+10%	Resultado médio por paciente	%	20%	Faturação – Gastos Totais por período/Nº consultas	Trimestral
	Rendibilizar o investimento capital	+8%	Rendibilidade Capital Próprio	%	25%	RL/CP *100	Anual
	Reduzir custos variáveis da organização	-5%	% Custos Variáveis	%	10%	Custos Variáveis/VN	Anual
	Aumentar o valor da empresa	>15%	EVA	EUR	20%	MCR – IRC	Anual
	Sustentabilidade financeira	>15%	Resultados Líquidos	EUR	25%	Ganhos – Gastos	Semestral
Mercado (30%)	Angariar novos pacientes	[15% - 20%]	Novos registos	%	30%	((Nº pacientes final ano - Nº pacientes início ano) / Nº pacientes final ano) *100	Anual
	Reduzir faltas/desistências	0%	Taxa de faltas	%	15%	Nº faltas de comparência / Nº marcações de consultas *100	Mensal
	Aumentar fidelização	100%	Taxa de fidelização	%	30%	% 2as consultas e consultas seguintes	Semestral
	Reduzir tempo de espera dos pacientes	<10%	Tempo de espera desde o check-in	%	10%	Tempo de consulta / tempo total de permanência no espaço da clínica *100	Mensal
	Satisfação dos pacientes	100%	Taxa de Satisfação de pacientes	%	15%	Inquérito de satisfação ao paciente	No fim de cada consulta
Processos (20%)	Gestão de Stocks	<10%	Redução do nível de stock	N/A	15%	Controlo de stocks e implementação de inventários mensais para controlar validade e existências, reduzindo excessos	Mensal
	Processos por especialidade	>20%	Aumentar consultas por especialidade – Serviço Premium	%	40%	Consulta especialidade premium / Nº total de consultas *100	Mensal
	Aumentar a taxa de ocupação dos gabinetes	>80%	Horas de ocupação	Hh	20%	Horas ocupação real / Horas ocupação previstas *100	Mensal
	Controlar custos por consulta realizada	<10%	Controlo custos consultas	%	25%	Gastos reais / Gastos previstos * 100	Trimestral
Desenvolv. Organizac. (20%)	Garantir a satisfação dos colaboradores	100%	Índice de satisfação dos colaboradores	%	35%	Resultado de inquérito de satisfação	Trimestral
	Modernização de equipamentos	1	Equipamentos renovados	Nº	10%	Equipamento ou software atualizado	Anual
	Promover a formação dos colaboradores	40	Formação de colaboradores	Hh	40%	Nº horas em formação	Anual
	Garantir a eficiência dos colaboradores	0%	Taxa de rework	%	15%	Consulta extra para corrigir intervenção anterior / Total de consultas	Trimestral

Fonte: Elaboração própria

5. Discussão e Conclusão

Este estudo explorou a aplicação do BSC como instrumento de controlo de gestão numa clínica dentária, apresentando uma proposta deste modelo ajustada às particularidades de uma pequena organização de saúde do sector privado. Apesar dos estudos académicos existentes sobre a implementação do BSC em clínicas de saúde (e.g. Amer *et al.*, 2022; Fajardo, 2022; Quesado *et al.*, 2016), observa-se uma falta de consenso na comunidade científica quanto a um modelo geral de implementação.

Nesse sentido, este estudo visou responder à questão de investigação de *Como criar um Balanced Scorecard para uma microentidade do setor da saúde, na área da medicina dentária?* A abordagem adotada, com a realização de um estudo de caso de natureza intervencionista (Baard e Dumay, 2020), permitiu construir o mapa estratégico e elaborar o BSC conforme preconizado por Kaplan e Norton (1992).

A implementação do BSC em organizações de cuidados de saúde promove o alinhamento estratégico e a compreensão clara de como o desempenho de cada departamento influencia a organização como um todo. Assim, esta ferramenta capacitará o Diretor Clínico no processo de decisão e na gestão estratégica da organização. Contudo, verificou-se a existência de uma cultura tendencialmente neo-burocrática (Dey *et al.*, 2006), revelando flexibilidade na gestão dos recursos humanos, no entanto *top-down*, com o poder de decisão centralizado num único responsável (Diretor Clínico), dificultando a descentralização hierárquica. Nesse contexto, é sugerida a delegação de responsabilidades nos colaboradores da organização, com metas específicas para cada perspetiva orientadas e motivadas pelo Diretor Clínico. A liderança desempenha um papel crucial no sucesso do BSC, requerendo compromisso e liderança pelo exemplo. Conclui-se assim, que é imperativo que os gestores clínicos expandam os seus conhecimentos na área do controlo de gestão. Espera-se que a implementação bem-sucedida resulte em melhorias significativas na qualidade dos serviços prestados, eficiência operacional, crescimento e reconhecimento da organização no setor.

O processo de implementação do BSC pode ser complexo. O ciclo de planeamento, implementação e monitorização do desempenho é um processo contínuo que não foi totalmente abordado devido a limitações de tempo. A pesquisa dependeu maioritariamente de dados adquiridos nas entrevistas, no entanto, a combinação de métodos qualitativos e revisão de literatura fortalece a compreensão do estudo em questão. Futuros estudos podem explorar mais a fundo as nuances do ciclo de planeamento, implementação e monitorização do desempenho do BSC, considerando uma análise mais abrangente e aprofundada. Além disso, podem investigar o impacto de fatores externos, como mudanças no ambiente regulatório ou económico, na eficácia do BSC. Esta abordagem proporcionaria uma visão mais holística e abrangente, contribuindo para uma compreensão mais completa do papel do BSC na gestão estratégica de organizações de saúde.

A procura por melhorias na qualidade de prestação de serviços de cuidados de higiene oral, eficiência operacional e crescimento sustentável, continua a ser um objetivo fundamental para a organização em análise e outras similares. Espera-se que deste estudo se retirem conclusões que construam valor e viabilizem metodologias a outras organizações de cuidados de saúde que pretendem melhorar a sua gestão estratégica e qualidade dos serviços prestados.

Referências Bibliográficas

- Amer, F., Hammoud, S., Khatatbeh, H., Lohner, S., Boncz, I., & Endrei, D. (2022). The deployment of balanced scorecard in health care organizations: Is it beneficial? A systematic review. *BMC health services research*, 22(1), 1-14. <https://doi.org/10.1186/s12913-021-07452-7>
- Baard, V. C., & Dumay, J. (2020). Interventionist research in accounting: reflections on the good, the bad and the ugly. *Accounting & Finance*, 60(3), 1979-2006. <https://doi.org/10.1111/acfi.12409>
- Bassani, G., Leardini, C., Campedelli, B., & Moggi, S. (2022). The dynamic use of a balanced scorecard in an Italian public hospital. *The International Journal of Health Planning and Management*, 37(3), 1781-1798. <https://doi.org/10.1002/hpm.3440>
- Berry, L. L., & Seltman, K. D. (2008). Management lessons from mayo clinic (p. 4). McGraw-Hill Professional Publishing. <https://catedradercronicidad.es/wp-content/uploads/2020/06/Mayo-Clinic-Team-based-care.pdf>
- Betto, F., Sardi, A., Garengo, P., & Sorano, E. (2022). The evolution of balanced scorecard in healthcare: A systematic review of its design, implementation, use,

- and review. *International Journal of Environmental Research and Public Health*, 19(16), 10291. <https://doi.org/10.3390/ijerph191610291>
- Bititci, U. S., Turner, T., & Begemann, C. (2000). Dynamics of performance measurement systems. *International Journal of Operations & Production Management*, 20(6), 692-704. <https://doi.org/10.1108/01443570010321676>
- Braam, G., & Nijssen, E. (2011). Exploring antecedents of experimentation and implementation of the balanced scorecard. *Journal of Management & Organization*, 17(6), 714-728. <https://doi.org/10.5172/jmo.2011.714>
- Carr, M., & Beck, M. P. (2020). Clinician responses to management control: Case evidence from a university hospital during the fiscal crisis. *Financial Accountability & Management*, 36(3), 319-337. <https://doi.org/10.1111/faam.12224>
- Catuogno, S., Arena, C., Saggese, S., & Sarto, F. (2017). Balanced performance measurement in research hospitals: The participative case study of a haematology department. *BMC health services research*, 17(1), 1-11. <https://doi.org/10.1186/s12913-017-2479-6>
- Costa, R. L. D., Pereira, L., Dias, Á., Gonçalves, R., & Jerónimo, C. H. (2022). Balanced scorecard adoption in healthcare. *International Journal of Electronic Healthcare*, 12(1), 22-40. <https://doi.org/10.1504/IJEH.2022.119581>
- Dey, P. K., Hariharan, S., & Clegg, B. T. (2006). Measuring the operational performance of intensive care units using the analytic hierarchy process approach. *International Journal of Operations & Production Management*, 26(8), 849-865. ISSN: 0144-3577
- Gualotuña Fajardo, B. L. (2022). Propuesta de un modelo de planificación estratégica mediante el uso del balanced scorecard para la clínica dental "DENTIPLUS" (Master's thesis, PUCE-Quito).
- Hatefi, S. M., & Haeri, A. (2019). Evaluating hospital performance using an integrated balanced scorecard and fuzzy data envelopment analysis. *Health Management & Information Science*, 6(2), 66-76.
- Iltner, C. D., & Larcker, D. F. (2003). Coming up short on nonfinancial performance measurement. *Harvard Business Review*, 81(11), 88-95.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2008). Mastering the management system. *Harvard business review*, 86(1), 62.
- Kaplan, R., & Norton, D.P. (1993). Putting the balanced scorecard to work. *Harvard Business Review*, 71(5), 134-142.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). Using the balanced scorecard as a strategic management system. *Harvard Business Review*, 74(1), 75-85.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1992). The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance. *Harvard Business Review*, 70(1), 71-79.
- Kaplan, R. S., & Porter, M. E. (2011). The big idea: How to solve the cost crisis in health care. *Harvard Business Review*, 89(9), 46-52.
- Lee, T., & Porter, M. (2013). The strategy that will fix healthcare (Vol. 91, pp. 1-19). Boston: Harvard Business Review.
- Lindon, D., Lendrevie, J., Lévi, J., Dionísio, P., & Rodrigues, J. V. (2011). *Mercator XXI—Teoria e Prática de Marketing*, Alfragide. Publicações Dom Quixote. ISBN: 9789722027441
- Llewellyn, S. (2001). Two-way windows': clinicians as medical managers. *Organization studies*, 22(4), 593-623. <https://doi.org/10.1177/0170840601224003>
- Machado, M. J. C. V. (2013). Balanced Scorecard: An empirical study of small and medium size enterprises. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 15, 129-148. <https://doi.org/10.7819/rbgn.v15i46.1175>
- Miles, M. B., Huberman, A. M., & Saldana, J. (2019). Qualitative Data Analysis, A Methods Sourcebook (Fourth). Arizona State University.

- Moreira, M. R., Gherman, M., & Sousa, P. S. (2017). Does innovation influence the performance of healthcare organizations? *Innovation*, 19(3), 335-352. <https://doi.org/10.1080/14479338.2017.1293489>
- Oliveira, H. C., Lima-Rodrigues, L., & Craig, R. (2019). The Presence of bureaucracy in the balanced scorecard: La presencia de la burocracia en el balanced scorecard. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 22(2), 218-224. <https://doi.org/10.6018/rccsar.382271>
- Quesado, P., Abreu, M., & Rodrigues, F. (2016). O Balanced Scorecard como Ferramenta de Gestão Estratégica numa Clínica Oftalmológica. <http://www.xviiencuentroaeca.ipb.pt/docs/artigos/6d.pdf>
- Quesado, P. R., Guzman, B. A., & Rodrigues, L. L. (2014). Factores determinantes de la implementación del cuadro de mando integral en Portugal: Evidencia empírica en organizaciones públicas y privadas. *Revista brasileira de gestão de negócios*, 16, 199-222. <https://doi.org/10.7819/rbgn.v16i51.1335>
- Quesado, P. R., & Rodrigues, L. L. (2009). Factores determinantes na implementação do balanced scorecard em Portugal. *Revista Universo Contábil*, 5(4), 94-115. <https://doi.org/10.4270/ruc.2009433> / ISSN: 1809-3337
- Scapens, R. W., Ryan, B., & Theobald, M. (2002). Research methods and methodology in accounting and finance. ISBN: 978-1-86152-881-0
- Shortell, S. M., Rundall, T. G., & Hsu, J. (2007). Improving patient care by linking evidence-based medicine and evidence-based management. *Jama*, 298(6), 673-676. <https://doi.org/10.1001/jama.298.6.673>
- Yin, R. (2018) Case Study Research and Applications: Research Design and Methods, Sage, 6th edition.