

**LEVANTAMENTO DO MODELO DE CUSTEIO DE UM HOSPITAL**

Características e utilização da informação

**Susana Inês das Neves Vinhas**

Dissertação submetida com requisito parcial para obtenção do grau de  
Mestre em Contabilidade

Orientador:

Professor Doutor Rogério Marques Serrasqueiro

Professor Auxiliar, ISCTE Business School - Departamento de Contabilidade

Outubro de 2015

## RESUMO

Desde o final do Séc. XX, as técnicas de contabilidade de gestão têm evoluído a um ritmo vertiginoso (Johnson, 1995), surgindo modelos de custeio cada vez mais sofisticados que promovem o registo e alocação mais eficaz de custos, produzindo informação estratégica útil à tomada de decisões (Heitger *et al.*, 1992; Drury, 2002; Pereira & Jorge, 2010). Ainda assim, muitas organizações como os hospitais consideram que o modelo de custeio que utilizam se encontra desadequado (Kaplan, 2001; Rodrigues *et al.*, 2010). A dificuldade acrescida em aferir os custos dos serviços prestados contribui para a falta produção de informação ajustada à tomada de decisões. (Jacobs, 1974; Hill, 2000; Skærbæk & Thisted, 2004; Lapão, 2005).

A realização deste estudo caso teve como objetivo dar a conhecer a forma como são custeados os atos clínicos, quais os objetos de custeio, qual o papel e grau de utilidade da informação para a gestão obtida no HGO e quem são os seus utilizadores.

A presente investigação foi efetuada mediante observação participante com recurso a relatórios e outros documentos obtidos na própria entidade, bem como a entrevistas semiestruturadas.

Os produtos finais do HGO são o internamento, o ambulatório e a urgência. No HGO as várias atividades praticadas são agrupadas por grupos homogéneos de secções que compõem as secções administrativas, auxiliares (de apoio geral e clínico) e principais. Averiguou-se que no HGO são cumpridos todos os requisitos de alocação dos custos descritos manual da ACSS e no PCAH, com a única exceção de no HGO se ter optado por repartir primeiro os custos das secções auxiliares dos serviços de roupa e alimentação pelas secções administrativas. As secções auxiliares são imputadas pelo método *step down*. Averiguou-se ainda que os principais utilizadores da informação para a gestão nos hospitais são o conselho de administração e os órgãos de gestão intermédia. Desta forma, contrariamente ao que alguns autores averiguaram (Barbosa, 2006; Picoito, 2008; Pereira & Jorge, 2010; Campanale *et al.*, 2014), constata-se que a informação contabilística obtida através do modelo de custeio implementado é tida como a base fundamental de trabalho e tomada de decisões dos órgãos de gestão.

**Palavras-chave:** Modelos de Custeio; Hospitais; Informação para a gestão; Estudo Caso

**Sistema de Classificação JEL:** M40 – General; M41 – Accountig; M49 – Other.

## **ABSTRACT**

Since the end of the 20th century, cost accounting techniques have been evolving in a fast-paced manner (Johnson, 1995). Emerging sophisticated Costing Models have allow to register and allocate costs more effectively, producing strategic information useful for decision making. (Heitger *et al.*, 1992; Drury, 2002; Pereira & Jorge, 2010). Even so, many organizations such as hospitals find their cost model inadequate (Kaplan, 2001; Rodrigues *et al.*, 2010). The added difficulty in obtaining the cost of services in hospitals, contributes to the lack of adequacy of the information in the decision-making process (Jacobs, 1974; Hill, 2000; Skærbæk & Thisted, 2004; Lapão, 2005).

This case-study is aimed to understand how clinical acts are costed and what is the role of this information in hospital management, which are the costing objects, what is the role and degree of usefulness of the management information obtained in HGO, and whom are its users.

This research was carried out through participant observation on feature reports and other documents obtained in the hospital, as well as semi-structured interviews.

HGO's final products consist in internment, ambulatory and emergency care. At HGO the several activities performed are grouped together into homogenized sections that comprise administrative, auxiliary (general and clinical support) and main sections. It was stated that at HGO, all cost allocation requisites described in the ACSS manual and in PCAH are met, with the only exception being that at HGO, it was firstly opted for distributing the clothing and food auxiliar services' costs within the administrative sections. The auxiliar sections are costed by the step down method, and that the hospital cost centres are the health care services. Further it was also observed, that the main users of information for management in hospitals are the board of directors, and the middle management. Thus, against to what some authors found (Barbosa, 2006; Picoito, 2008; Pereira & Jorge, 2010; Campanale *et al.*, 2014), we have observed that the accounting information obtained from the implemented cost model is taken as the fundamental basis of work and management decisions making.

**Key Words:** Costing Models; Hospitals; Information for management; Case-Study

**Classification System JEL:** M40 – General; M41 – Accountig; M49 – Other.

## **AGRADECIMENTOS**

Desde já manifesto os meus sinceros agradecimentos a todos aqueles que contribuíram para que esta dissertação fosse possível.

Em primeiro lugar o meu orientador, Professor Doutor Rogério Serrasqueiro, pela partilha de conhecimentos, pelos conselhos e incentivo durante todo este processo.

Agradeço ao Conselho de Administração do Hospital Garcia de Orta, por permitirem que efetivasse o meu estudo empírico nesta instituição. Deixo um agradecimento especial a todos os Administradores Hospitalares, Diretores de Serviços Clínicos e não Clínicos, Técnicos e colaboradores do hospital pela disponibilidade, simpatia, prontidão e clareza no esclarecimento de dúvidas.

Por fim, não podia deixar de agradecer aos meus pais e irmã, por toda a motivação transmitida durante o meu percurso académico e amor que sempre me deram ao longo da vida. Ao Diogo por toda a ajuda, apoio incondicional e incentivo principalmente nos momentos de desânimo. Agradeço às minhas grandes amigas Sara, Marta e Tânia assim como às minhas amigas e colegas de mestrado Catarina, Inês, Joana, Patrícia e Sofia por todos os momentos de companheirismo e partilha passados.

## ÍNDICE

|   |     |
|---|-----|
| RESUMO .....  | i   |
| ABSTRACT .....  | ii  |
| AGRADECIMENTOS .....  | iii |
| ÍNDICE .....  | iv  |
| ÍNDICE DE FIGURAS .....                                       | vi  |
| ÍNDICE DE TABELAS .....                                       | vi  |
| ABREVIATURAS .....  | vii |
| CAPÍTULO 1 – INTRODUÇÃO .....                                 | 1   |
| 1.1 Relevância do Tema .....                                  | 1   |
| 1.2 Objetivos do Estudo .....                                 | 1   |
| 1.3 Metodologia .....   | 2   |
| 1.4 Estrutura da Dissertação .....                            | 3   |
| CAPÍTULO 2 – ENQUADRAMENTO TEÓRICO .....                      | 4   |
| 2.1 Geral .....   | 4   |
| 2.1.1 Necessidade de informação para gerir .....              | 4   |
| 2.1.2 Utilizadores da Informação para gestão .....            | 6   |
| 2.1.3 Modelos de Custeio .....                                | 7   |
| 2.1.3.1 Modelos de Custeio Tradicional .....                  | 10  |
| 2.1.3.1.1 Formas de imputação dos custos indiretos .....      | 10  |
| 2.1.3.1.1.1 Imputação de Base Única .....                     | 10  |
| 2.1.3.1.1.2 Imputação de Base Múltipla .....                  | 11  |
| 2.1.3.1.2 Método das Secções Homogéneas .....                 | 11  |
| 2.1.3.1.3 Métodos de apuramento do custo industrial .....     | 12  |
| 2.1.3.1.3.1 Método Direto .....                               | 12  |
| 2.1.3.1.3.2 Método Indireto .....                             | 13  |
| 2.1.3.2 Críticas aos Modelos de Custeio Tradicional .....     | 13  |
| 2.1.3.3 Alternativas aos Modelos de Custeio Tradicional ..... | 14  |
| 2.1.3.3.1 <i>Activity-Based Costing</i> .....                 | 15  |
| 2.1.3.3.2 <i>Activity-Based Management</i> .....              | 17  |
| 2.1.3.3.3 <i>Time Driven Activity-Based Costing</i> .....     | 17  |
| 2.2 Contextualização Institucional .....                      | 19  |
| 2.2.1 Contabilidade Pública .....                             | 20  |
| 2.2.2 <i>New Public Management</i> .....                      | 21  |
| 2.2.3 A Contabilidade Pública e o setor da Saúde .....        | 23  |

## Levantamento do Modelo de Custeio num Hospital

|  |           |
|--|-----------|
| 2.2.3.1 Serviço Nacional de Saúde.....   | 24        |
| 2.2.3.2 História do SNS em Portugal .....                                      | 26        |
| 2.2.3.3 Instituições que compõem o SNS em Portugal .....                       | 27        |
| <b>2.3 Contabilidade de Gestão: Abordagem Geral sobre a sua aplicação.....</b> | <b>28</b> |
| 2.3.1 Contabilidade de Gestão no Setor Hospitalar .....                        | 29        |
| 2.3.2 Contabilidade de Gestão no setor Hospitalar em Portugal .....            | 30        |
| 2.3.2.1- Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais .....                  | 31        |
| <b>3.1 Metodologia a aplicar .....</b>   | <b>45</b> |
| <b>3.2 Passos a Efetuar .....</b>  | <b>48</b> |
| <b>3.3 Fontes de Pesquisa e Atuação .....</b>                                  | <b>51</b> |
| 3.3.2 Entrevistas.....   | 52        |
| 3.3.3 Guião.....   | 52        |
| <b>CAPÍTULO 4 – ESTUDO CASO .....</b>  | <b>54</b> |
| <b>4.1 Apresentação do Hospital em estudo .....</b>                            | <b>54</b> |
| 4.1.1 Hospital Garcia de Orta .....  | 54        |
| <b>4.2 Estudo Empírico .....</b>   | <b>55</b> |
| 4.2.1 Descrição do processo produtivo do HGO .....                             | 55        |
| 4.2.2 Caracterização das atividades do HGO.....                                | 57        |
| 4.2.3 Caracterização da determinação dos custos no HGO .....                   | 65        |
| 4.2.4 Constituição dos custos no HGO .....                                     | 71        |
| 4.2.4.1 Desdobramento dos custos do serviço de alimentação .....               | 74        |
| 4.2.4.2 Desdobramento dos custos do serviço anatomia patológica .....          | 75        |
| 4.2.4.3 Desdobramento dos custos do serviço de medicina nuclear .....          | 76        |
| 4.2.5 Necessidade da informação produzida sobre os custos no HGO.....          | 76        |
| 4.2.5.1 Utilizadores da Informação para a gestão .....                         | 77        |
| 4.2.5.2 Utilidade e comunicação da informação para a gestão .....              | 78        |
| 4.3.5.3 Modelo de Custeio do Hospital.....                                     | 80        |
| 4.2.5.4 Ferramentas úteis à tomada de ações .....                              | 81        |
| <b>CAPÍTULO 5 - CONCLUSÕES e LIMITAÇÕES .....</b>                              | <b>83</b> |
| 5.1 Conclusões .....   | 83        |
| 5.2 Limitações do estudo e Sugestões para futuras investigações.....           | 85        |
| <b>BIBLIOGRFIA .....</b>   | <b>86</b> |
| <b>ANEXOS .....</b>  | <b>96</b> |

## **ÍNDICE DE FIGURAS**

|   |    |
|---|----|
| Figura 1: Secções Principais .....                                      | 32 |
| Figura 2: Secções Auxiliares.....                                       | 32 |
| Figura 3: Secções Administrativas .....                                 | 33 |
| Figura 4: Método de Distribuição Direta .....                           | 35 |
| Figura 5: Método de Distribuição Sequencial.....                        | 35 |
| Figura 6: Método de Distribuição Recíproca .....                        | 36 |
| Figura 7: Utilizadores da Informação para a gestão interna do HGO ..... | 77 |
| Figura 8: Fluxo de Informação para o BSC .....                          | 81 |

## **ÍNDICE DE TABELAS**

|   |    |
|---|----|
| Tabela 1: Utilizadores Externos e Internos da informação .....                                | 7  |
| Tabela 2: Apuramento dos Custos 1º Nível .....  | 33 |
| Tabela 3: Apuramento dos Custos 2º Nível .....  | 34 |
| Tabela 4: Apuramento dos Custos 3º Nível .....  | 34 |
| Tabela 5: Apuramento dos Custos 4º Nível .....  | 34 |
| Tabela 6: Vantagens e Desvantagens de Entrevistas .....                                       | 46 |
| Tabela 7: Tipo de Entrevista Vs Estilo de Investigação.....                                   | 48 |
| Tabela 8: Pontos Fortes e Fracos dos diversos Tipos de Entrevista.....                        | 48 |
| Tabela 9: Síntese da caracterização das atividades geradas pelos serviços clínicos .....      | 64 |
| Tabela 10: Síntese da caracterização das atividades geradas por serviços de apoio clínicos .. | 64 |
| Tabela 11: Síntese da caracterização das atividades geradas por serviços de apoio geral ..... | 65 |
| Tabela 12: Secções Auxiliares de Apoio Geral.....   | 66 |
| Tabela 13: Secções Administrativas .....  | 67 |
| Tabela 14: Secções Auxiliares de Apoio Clínico.....   | 69 |
| Tabela 15: Secções Principais .....   | 70 |
| Tabela 16: Diagrama do processo produtivo do HGO, EPE.....                                    | 70 |

## **ABREVIATURAS**

ABC – *Activity-Based Costing*

ABM – *Activiy-Based Management*

ACSS – Administração Central do Sistema de Saúde

ARS – Administração Regional de Saúde

BSC – *Balance ScordCard*

CNCAP – Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública

DGS – Direção Geral de Saúde

EPE – Entidade Pública Empresarial

GCL-PPCIRA – Grupo de Coordenação Local do Programa de Prevenção e Controlo da Infeção e Resistência aos Antimicrobianos

GDH – Grupo de Diagnóstico Homogéneo

GHAF – Gestão hospitalar de aprovisionamento e farmácia

HGO – Hospital Garcia de Orta

IGIF – Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde

MCDT – Meios Complementares de Diagnóstico e Terapeutica

NGP – Nova Gestão Pública

NPM – *New Public Management*

OCDE – Organizações de Cooperação e Desenvolvimento Economico

OMS – Organização Mundial de Saúde

PCAH – Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais

PLCA – *Patient-Level Cost Apportioning*

PLICS – *Patient Level Information and Costing Systems*

POC-Educação – Plano Oficial de Contabilidade para a Educação

POCISSSS – Plano Oficial das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social

POCMS – Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde

POCP – Plano Oficial de Contabilidade Pública

RAFE – Reforma da Administração Financeira do Estado

SCAH – Sistema de Custeio por Atividade dos Hospitais

SIE – Serviços de Instalação e Equipamentos

SNS – Serviço Nacional de Saúde

SA – Sociedade Anónima

TDABC – *Time Driven Activiy Based Costing*

TIC – Tecnologias da Informação e Comunicação

UCI – Unidade de Cuidados Intensivos

## **CAPÍTULO 1 – INTRODUÇÃO**

### **1.1 Relevância do Tema**

A informação sobre os custos das organizações é assumida como um recurso estratégico (Pereira & Jorge, 2010). Muitas entidades públicas têm adotado reformas baseadas em técnicas de gestão de empresas privadas, num movimento denominado Nova Gestão Pública (Hood, 1995). Esta tendência veio reforçar a importância da gestão de custos para a tomada de decisões com base na informação obtida através da aplicação de modelos de contabilidade de custos (Nyland & Pettersen, 2004).

A necessidade de reduzir custos no Setor Público levou, inclusive, a alterar a forma de prestação dos serviços públicos (Araújo, 2005). Neste sentido, têm vindo a ser desenvolvidos nos hospitais modelos de contabilidade de custos mais sofisticados, que permitam satisfazer a exigência dos governos de reduzir os gastos com os cuidados públicos de saúde (Arnaboldi & Lapsley, 2005). A nível nacional apesar da crescente tendência para o reconhecimento do relevo da mesma (Hood, 1995), a falta de informação adequada à tomada de decisões é vista como um dos principais problemas das organizações hospitalares (Lapão, 2005). Torna-se necessário conhecer as melhores práticas de Contabilidade de Gestão Hospitalar que se poderão constituir como instrumento indispensável ao planeamento do desempenho.

No setor da saúde, em especial nos Hospitais Públicos, os custos eram considerados como inevitáveis, sendo que era dado um grau de importância quase insignificante ao controlo e gestão dos mesmos (Pereira & Jorge, 2010). Com o contributo de novas técnicas de gestão associadas à Nova Gestão Pública, existe uma maior transparência nos gastos públicos e os resultados obtidos tendem a permitir uma melhor avaliação da qualidade dos serviços prestados. Deste modo, os sistemas de contabilidade de custos surgem como uma forma de gerar informação necessária para a tomada de decisões e permitindo, também, a comparação com outras entidades semelhantes.

### **1.2 Objetivos do Estudo**

A revisão de literatura sobre o tema desta dissertação sugere que as entidades hospitalares pouco valor atribuem à informação contabilística que recolhem. Estas organizações consideram que o modelo de custeio que aplicam é rudimentar por não possibilitar aos profissionais aferir de forma exata, os custos dos serviços prestados (Jacobs, 1974; Hill, 2000). Como tal, estes gestores pouco recorrem à informação produzida através dos ditos modelos aquando do

processo de tomada de decisões, sendo atribuída à informação obtida apenas a função de cumprir formalidades externas (Barbosa, 2006; Picoito, 2008; Pereira & Jorge, 2010; Rodrigues *et al.*, 2010; Campanale *et al.*, 2014). Não obstante, vários investigadores (Lawson, 1994; Ramsey, 1994; Rodrigues *et al.*, 2010) consideram que a aplicação de modelos de custeio mais sofisticados constituem uma mais-valia para entidades com o grau de complexidade de um hospital.

O presente trabalho de investigação pretende contribuir para a pesquisa até agora desenvolvida, no âmbito da gestão hospitalar, através de um estudo caso desenvolvido no Hospital Garcia de Orta localizado em Almada, Portugal. O objetivo principal é o de descrever e compreender a forma como são calculados os custos dos atos clínicos no Hospital Garcia de Orta. Como objetivos específicos destacam-se: (i) Identificação dos objetos de custeio; (ii) Quais são os utilizadores principais da informação; (iii) Tipificar a utilidade da informação obtida para a entidade em causa; (iv) Aferir o grau de utilização da informação produzida.

### **1.3 Metodologia**

Adota-se uma metodologia de investigação qualitativa. Neste tipo de metodologia formulam-se conclusões através de métodos naturalistas que consistem na observação dos atores que se quer estudar na sua envolvência. À luz deste paradigma, a gestão é demasiado complexa para ser explicada com base em teorias e leis universais pois, uma determinada situação, depende das circunstâncias concretas em que ocorre (Johnson & Christensen, 2010).

Optou-se pela utilização de uma metodologia qualitativa assente na realização de um estudo caso descritivo. Este tipo de pesquisa consiste na descrição detalhada da realidade, através da observação dos vários fatores de acordo com os objetivos da investigação a efetuar (Ryan *et al.*, 2002; Ahrens & Chapman, 2006; Yin, 2009). Esta metodologia, juntamente com a obtenção de dados numéricos, a análise de relatórios e outra documentação adicional, adequa-se à concretização do objetivo fundamental do trabalho desenvolvido, uma vez que se pretende descrever o modelo de custeio aplicado num contexto hospitalar específico do país, o Hospital Garcia de Orta. A presente investigação foi efetuada mediante observação participante e entrevistas semiestruturadas, através das quais se obtiveram dados por forma a efetivar o objetivo específico da pesquisa sobre a utilidade e comunicação da informação produzida. As entrevistas semiestruturadas são próprias para a exploração de perceções e opiniões dos entrevistados (Barriball & While, 1994). A recolha total de dados durou cerca de três meses (de Maio a Agosto de 2015).

## **1.4 Estrutura da Dissertação**

A presente dissertação está estruturada em cinco capítulos. Para além do presente, no capítulo 2 é efetuado o enquadramento teórico do tema, tanto em termos gerais como da situação concreta no setor hospitalar. Este capítulo termina com a revisão dos principais trabalhos de investigação efetuados no domínio das necessidades de informação e custeio no setor hospitalar. No capítulo 3 abordam-se as questões metodológicas gerais. No capítulo 4 é apresentado o estudo caso levado a cabo no Hospital Garcia de Orta. Por último, no capítulo 5, são apresentadas conclusões bem como referidas limitações e sugestões para futuras investigações.

## **CAPÍTULO 2 – ENQUADRAMENTO TEÓRICO**

Neste capítulo apresenta-se, em termos gerais, o enquadramento teórico da necessidade de informação relevante para a gestão. Seguidamente, no mesmo âmbito, será abordada a situação concreta do setor hospitalar. O capítulo termina com a revisão dos principais trabalhos de investigação efetuados no domínio das necessidades de informação e custeio no setor hospitalar.

### **2.1 Geral**

#### **2.1.1 Necessidade de informação para gerir**

As organizações operam hoje num mercado global altamente competitivo, sendo a informação para gestão um fator fundamental ao seu sucesso (Drury, 2002). Desta forma, as empresas que dispõem de informação fidedigna, oportuna, concisa e de fácil compreensão possuem uma fonte de vantagem competitiva (Cooper & Kaplan, 1988; Pereira & Jorge, 2010).

A contabilidade de gestão torna-se um sistema de informação indispensável às seguintes áreas de intervenção das empresas:

- Valoração dos produtos ou serviços

Em qualquer entidade é necessário produzir-se informação sobre o custo dos respetivos objetos de custeio, que podem corresponder aos produtos, serviços, atividades ou departamentos (Franco *et al.*, 2005). Os custos dos objetos de custeio podem ser de dois tipos, nomeadamente custos diretos ou custos indiretos, consoante sejam facilmente identificáveis com os objetos de custeio ou se trate de custos comuns a vários objetos de custeio (Horngren, 2004).

A valoração dos inventários nas empresas industriais e algumas empresas de prestação de serviços é indispensável à determinação do resultado dos diferentes períodos contabilísticos. Inicialmente, o custo dos inventários era predominantemente composto por custos diretos indústrias, nomeadamente as matérias diretas e a mão-de-obra direta, sendo os custos indiretos de reduzida expressão.

Com a evolução do ambiente empresarial, com o aumento da concorrência e a crescente inovação tecnológica, os custos indiretos industriais passaram a ter um peso muito significativo nos consumos das entidades. Como tal, a sua adequada afetação aos objetos de custeio se reveste hoje de grande importância.

Para além de ser indispensável ao cálculo do resultado a valoração dos produtos e/ou serviços das organizações, essa importância resulta da necessidade de dispor de adequada informação para apoio à decisão (Johnson & Kaplan, 1991). Assim, enquanto para a valoração dos inventários apenas podem ser considerados custos indiretos a valoração dos produtos ou serviços, para a tomada de decisão pode passar pela alocação de custos de outra natureza, designadamente não industriais.

- Avaliação de desempenho

Gerir uma organização é uma tarefa complexa que requer da parte dos gestores acesso constante a informação sobre o desempenho, que pode ser analisado tanto para a organização como um todo, como por centro de responsabilidade.

Existem quatro tipos de centros de responsabilidade nomeadamente, centros de custo, centros de rendimentos, centros de resultados e centros de investimentos. Através destes, ao fazer-se a leitura dos dados, torna-se possível avaliar a gestão em termos de eficiência, por exemplo, no caso de um centro de custos, como este se foca na análise dos custos, o seu responsável diz-se eficiente se conseguir eliminar custos desnecessários (Lebas, 1994). Caso contrário diz-se ineficiente, isto é, se o mesmo reduzir os custos de tal forma que acabe por retirar qualidade ao produto ou serviço provocando perda de rendimentos. Tradicionalmente, a avaliação de desempenho organizacional recorria, de forma predominante, a indicadores exclusivamente financeiros. Mais recentemente, em resultado das alterações verificadas no ambiente económico das organizações tem-se vindo a verificar a necessidade de recorrer também a indicadores não financeiros.

Um instrumento, para avaliar o desempenho, que recorre a indicadores financeiros e não financeiros, é o *Balanced ScoreCard* que tem como intuito fornecer aos gestores informação sobre as diversas áreas da entidade através de várias perspetivas (financeira, clientes, processos internos e inovação e aprendizagem), para as quais são estabelecidas medidas e objetivos e depois, a estes, metas e ações (Kaplan & Norton, 1996). Mais tarde, o modelo foi considerado como um sistema de gestão estratégica, tendo Kaplan e Norton (2001) proposto a criação de um mapa estratégico que combine, estabelecendo relações causa-efeito, os objetivos estratégicos, divididos pelas quatro perspetivas do BSC identificando as relações causa efeito existentes (Cooper & Kaplan, 1988).

- Fundamentar a tomada de decisões estratégicas  
Um modelo de informação adequado é importante para fundamentar a tomada de decisões. Para tal, o gestor deve dispor de dois tipos de informação sobre os custos e rendimentos, designadamente informação relevante e informação estratégica (Vera-Munoz, 1998; Victoravich, 2010). A primeira baseia-se numa análise de curto prazo, tendo em conta as condições da entidade num determinado momento, identificando custos de oportunidade (que equivale ao valor perdido, por não se ter escolhido outra alternativa) e custos e rendimentos relevantes (que representam fluxos esperados no futuro que diferem entre alternativas de ação). Alguns trabalhos académicos (Hoskin, 1983; Vera-Munoz, 1998) permitem concluir que a determinação de informação relevante é pouco valorizada pelos gestores no processo de tomada de decisões, fato que pode estar relacionado com a falta de produção de informação contabilística útil, nomeadamente sobre os custos de oportunidade. A segunda foca-se no longo prazo, nomeadamente no impacto nos mercados e clientes. A utilização regular desta análise pode levar, por exemplo, a reajustamentos na política de preços.
- Para gerir custos  
A temática da gestão de custos está associada à filosofia *Lean Thinking*, que consiste na melhoria contínua dos processos através da redução dos desperdícios, utilizando diversos instrumentos (*Lean manufacturing*). As empresas que se regem por esta filosofia têm em comum a utilização de alguns instrumentos de gestão de custos, tais como o *Just-in-Time* e outros dois apresentados por Cooper (1996), nomeadamente *Target Costing* e *Kaizen Costing*. Estes dois instrumentos servem de pilar a um sistema de gestão total de custos (Monden & Hamada, 1991).

### 2.1.2 Utilizadores da Informação para gestão

A informação contabilística produzida pelas empresas tem diferentes características que variam consoante o tipo utilizadores. Nesta informação está sempre presente a necessidade, em qualquer, caso, de os utilizadores tomarem decisões. É comum estabelecer-se dois grandes de utilizadores da informação, designadamente externos e internos (Drury, 1991).

## Levantamento do Modelo de Custeio num Hospital

Os utilizadores externos da informação não estão diretamente envolvidos nas atividades da entidade. A informação que necessitam é predominantemente para tomar decisões sobre a sua relação com a entidade. Estas necessidades informativas tendem a ser asseguradas pela elaboração de demonstrações financeiras elaboradas de acordo com princípios contabilísticos geralmente aceites, produzidos no âmbito da contabilidade financeira. Os utilizadores externos da informação são os órgãos governamentais, que requerem informação para efeitos estatísticos, os financiadores, assim como os fornecedores, que procuram averiguar a capacidade de a empresa fazer face ao pagamento da dívida e respetivo juro, os investidores, que requerem informação que lhes permita optar pelo melhor investimento e os colaboradores, que procuram informação acerca da capacidade de manutenção dos postos de trabalho.

Os utilizadores internos estão diretamente envolvidos nas atividades da entidade informativa. O tipo de informação de que necessitam destina-se, fundamentalmente, ao cumprimento dos objetivos propostos para as organizações. A necessidade de tomada de decisões complexas numa envolvente cada vez mais competitiva das empresas faz com que estes utilizadores necessitem de informação relevante e oportuna, que lhes permita retirar conclusões com vista a obter bons resultados num ambiente empresarial em constante mutação (Cooper & Kaplan, 1988). Os utilizadores internos são fundamentalmente os gestores nos diferentes níveis de decisão, sendo as suas necessidades informativas supridas por recurso ao sistema de contabilidade de gestão.

**Tabela 1:** Utilizadores Externos e Internos da informação

| <b>Externos</b>                      | <b>Internos</b> |
|--------------------------------------|-----------------|
| Órgãos legislativos e Governamentais |                 |
| Financiadores                        |                 |
| Investidores                         | Gestores        |
| Fornecedores                         |                 |
| Colaboradores                        |                 |
| Público em geral                     |                 |

*Fonte: Franco, et al. 2010*

A forma de calcular os custos (modelos de custeio) que evoluíram naturalmente ao longo do tempo em resultado das alterações verificadas das características das organizações, que permitem ajudar os gestores a apurar e produzir informação útil para apoiar as decisões.

### 2.1.3 Modelos de Custeio

Um modelo de custeio consiste num sistema de informação, composto por um conjunto de métodos e técnicas desenvolvidas para ajudar as organizações a medir, registar e disponibilizar

informação sobre os custos associados a um produto ou serviço. Há muito que os gestores são incentivados a desenvolver formas de determinar o valor dos custos a afetar aos objetos de custeio e, por sua vez, formas de os gerir (Heitger *et al.*, 1992).

A informação a produzir tem vários propósitos, designadamente:

- O planeamento;
- O controlo dos custos e avaliação do desempenho das pessoas e atividades;
- Permitir uma análise da rendibilidade dos objetos de custo;
- Responder a questões de ordem estratégica (por ex: desenvolvimento de novos produtos ou investir em novos equipamentos)

Existem vários modelos de custeio pelos quais as entidades podem optar. No entanto, a conceção de um modelo é influenciada por fatores externos e internos, tais como a dimensão da empresa, as características do processo produtivo, o nível de variedade dos produtos, a importância que a gestão atribui à informação sobre os custos e por fim, as leis e as formas de regulação (Heitger *et al.*, 1992).

A definição de um modelo de custeio abrange a consideração de alguns componentes, nomeadamente:

- Pressupostos  
Os pressupostos limitam as bases de funcionamento do modelo, que de modo geral se referem à forma como os custos são repartidos, isto é, a distribuição dos custos associados a recursos comuns, diretos, indiretos, aos produtos e atividades em função de um determinado indutor como, por exemplo, o tempo gasto.
- Mecanismos de Controlo;  
Pela natureza preditiva dos pressupostos, surge a necessidade de se criarem mecanismos de controlo que têm como objetivos verificar o cumprimento destes últimos e validar a sua aplicação;
- Mecanismos de apuramento;  
Por sua vez, os mecanismos de apuramento servem para definir a forma e o nível a que a determinação do custo se irá fazer, ou seja, estes correspondem à fase operacional dos modelos de custeio.
- Componentes de Custos

## Levantamento do Modelo de Custeio num Hospital

Atendendo à forma como os custos se comportam podem distinguir-se relativamente ao nível de atividade e à determinação do custo por objeto de custeio.

Na perspetiva do curto prazo os custos adquirem diferentes classificações consoante se considere o seu padrão de variabilidade face ao nível de atividade ou a sua relação com o objeto de custeio.

- Custos Fixos

O valor dos recursos utilizados que se mantem constante independentemente do nível de atividade desenvolvida. Estão geralmente associados a uma determinada capacidade instalada.

- Custos Variáveis

O valor dos recursos varia consoante o nível de atividade desenvolvida.

No segundo caso da relação com o objeto de custeio, dividem-se em:

- Custos Diretos

Aqueles que resultam inequivocamente da obtenção de um objeto de custeio específico.

- Custos Indiretos

São normalmente aqueles que são comuns a vários objetos de custeio, pelo que a sua imputação a um objeto de custeio específico só pode ser feita através de critérios de imputação.

Atualmente, muitas empresas consideram que o modelo de custeio que utilizam já não se adequa às suas necessidades, sendo que as empresas procuram mantê-los em constante atualização de forma a tornarem-se úteis á tomada de decisões de gestão e a acompanharem também a evolução dos processos de fabrico (Kaplan, 2001).

Dadas as características das formas de produzir das empresas na atualidade, bem como do seu ambiente de negócios, a problemática da imputação dos custos indiretos tem sido um dos aspetos mais controversos da forma de custear as atividades, sendo que com a evolução das organizações, estes passaram a representar uma fatia maior no total dos custos. Consequentemente, a sua incorreta imputação pode dar origem à tomada de decisões desadequadas.

### 2.1.3.1 Modelos de Custeio Tradicional

Na década de 80 os métodos de custeio utilizados pela maior parte das organizações tornaram-se desadequados face ao ambiente de competitividade que se vivia (Johnson & Kaplan, 1987). Um dos problemas centrais desta desadequação prendia-se precisamente com a forma de imputação dos custos indiretos pelo que se tornou-se necessário adaptar os modelos de custeio de forma a que estes proporcionassem uma maior relação de causalidade entre os consumos e a produção.

Os modelos de custeio tradicionais focavam-se no produto. Os custos eram diretamente atribuídos ao produto considerando que este consome recursos na proporção direta do volume de produção. Esta forma de custear adaptava-se a uma realidade empresarial de produtos poucos diversificados e processos pouco complexos. De um modo geral, o aumento da concorrência, o incremento significativo das gamas de produtos, a maior complexidade dos processos produtivos e o foco no cliente vieram determinar a existência de novas atividades cujos custos não estão necessariamente relacionados com o volume de produção (Coulter, *et al.* 2011; Kaplan & Cooper, 1992). Esta nova realidade veio pôr em causa os anteriores modelos de custeio, ditos tradicionais.

É impossível para qualquer entidade manter-se competitiva sem um mecanismo de cálculo de custeio adequado (Akyol *et al.*, 2007).

#### 2.1.3.1.1 Formas de imputação dos custos indiretos

Um tema central nos processos de custeio consiste na repartição dos custos indiretos pelos produtos ou serviços, pelo que se tornou necessário desenvolver-se novos modelos de valoração dos produtos.

Recorrendo a estes novos métodos passaram a utilizar-se formas mais criteriosas de repartição dos custos indiretos, levando à adoção de múltiplas bases de imputação, por forma a melhorar a relação entre os custos indiretos e o objeto de custeio (Horngren, 2004).

##### 2.1.3.1.1.1 Imputação de Base Única

A imputação custos indiretos mediante critérios de base única leva a que os custos sejam igualmente repartidos pelos produtos ou serviços através do cálculo de um único coeficiente de imputação. Este coeficiente é obtido pela divisão dos custos indiretos pela base de imputação requerida, que se pode apresentar de diversas formas tais como o valor da matéria direta,

quantidade de matéria direta, valor da mão-de-obra direta, quantidade de mão-de-obra direta, quantidade de horas de funcionamento dos equipamentos, ou outras consideradas adequadas.

Para se optar por uma forma de imputação mais adequada torna-se necessário considerar uma relação de proporcionalidade entre a base escolhida e o comportamento dos custos indiretos (Cooper, 1987; Franco *et al.*, 2005). Sendo o montante dos custos indiretos muito significativo e integrando naturezas muito heterogêneas, dificilmente a utilização de uma única base pode levar a uma adequada repartição dos custos indiretos.

#### 2.1.3.1.1.2 Imputação de Base Múltipla

A repartição de base múltipla permite a contornar as dificuldades antes enunciadas na utilização de critérios com uma única base. De forma geral, neste método os custos indiretos são repartidos por grupos com características similares, por forma a escolher uma base de imputação para cada um mais relacionada com o respetivo comportamento dos custos. Assim sendo, utilizam-se diferentes coeficientes de imputação para diferentes grupos de custos. Este método resulta mais rigoroso e eficaz que o que a imputação de base única (Franco *et al.*, 2005).

Ainda assim, este método é também objeto de críticas, porque, embora a utilização de mais que uma base de imputação melhore a repartição dos custos indiretos, estes continuam a ser influenciados pelo volume de produção, ignorando a existência de atividades em que os custos não estão relacionados com o volume de produção (Cooper, 1988; Johnson & Kaplan, 1991; Dearman & Shields, 2001).

#### 2.1.3.1.2 Método das Secções Homogêneas

Este modelo foi desenhado no séc. XX pela comissão CEGOS ou *Commission Générale d'Organisation Scientifique*, criada por uma federação de empresas industriais (Lebas, 1994).

O modelo consiste na divisão da entidade em segmentos organizacionais, secções ou centros de responsabilidade, dos quais se pretende determinar o custo de funcionamento, para que este seja imputado aos produtos ou serviços. Cada secção têm uma unidade de medida própria (UO- Unidade de Obra) expressa em unidades como hora-homem, hora-máquina, toneladas, kilowatts, entre outras. As secções são divididas em secções principais, quando as atividades afetam diretamente os produtos ou serviços, e secções auxiliares, quando as atividades consistem em prestar serviços a outras secções (por exemplo: o serviço de Manutenção fabril), ainda que os

custos destas tenham de ser distribuídos pelas secções principais antes de se apurar os custos dos produtos ou serviços (Pereira & Franco, 1991; Lebas, 1994).

Consistindo também num método de imputação de base múltipla. Facilita o controlo dos custos de funcionamento da estrutura organizacional. No entanto, o método das secções homogéneas reparte os custos indiretos através de bases de imputação influenciadas pelo volume, ignorando a existência de atividades cujo volume dos custos não se relacionam com o volume de produção o que pode dar origem à sobrevaloração dos produtos cujo volume de produção é superior ou à subvaloração dos produtos cujo volume de produção é reduzido (Machado, 2009b).

#### 2.1.3.1.3 Métodos de apuramento do custo industrial

O valor dos custos dos produtos ou serviços é determinado em grande parte de acordo com as características associadas ao processo de produção ou prestação de serviços. O método de apuramento destes pode ser ajustados conforme o tipo e as necessidades de cada entidade, podendo identificar-se dois métodos de determinação dos custos, o método direto e o método indireto (Franco *et al.*, 2010).

##### 2.1.3.1.3.1 Método Direto

O método de custeio direto está essencialmente ligado a processos de produção descontínua e encomendas diversificadas. Algumas particularidades deste modelo são o facto do produto ou serviço estar identificado ao longo de todo o processo, o custo unitário ser obtido através da acumulação de todos os seus custos suportados e o período associado ao apuramento dos custos ser igual ao período de tempo utilizado até ao término do produto ou serviço.

Segundo Horngren *et al.* (2008), existem seis passos para aplicação deste modelo:

- Identificar o produto ou serviço a custear;
- Identificar custos diretamente relacionados com o produto ou serviço;
- Identificar custos indiretos, isto é, aqueles cujo custo não pode ser alocado diretamente ao produto ou serviço (ex.: manutenção de equipamentos);
- Determinar a base de imputação, associada aos custos indiretos (ex.: nº horas de trabalho);
- Determinar o coeficiente de imputação que corresponde ao valor obtido dos custos indiretos sobre a base de imputação associada a esse mesmo custo;
- Obter o valor do custo do produto ou serviço.

### 2.1.3.1.3.2 Método Indireto

Trata-se de um modelo de custeio utilizado sobretudo para processos de produção contínua que produzem produtos ou serviços idênticos num determinado período de tempo. As características implícitas a este modelo são o produto ou serviço não ser identificável ao longo do processo produtivo, uma vez que estes ser constituído por diferentes fases, o custo unitário é obtido através de uma média, tendo em conta a acumulação dos custos suportados e o número de unidades produzidas num certo período, o período de determinação dos custos ser o período necessário para acumulação destes.

Hornngren *et al.*(2008) também desenvolveram um conjunto de passos para aplicação deste modelo:

- Determinar o número de unidades físicas;
- Determinar os custos suportados durante o período contabilístico pretendido;
- Determinar os custos totais até ao fim do referido período contabilístico, isto é, a soma dos custos acumulados no início do período em causa com os custos obtidos durante o período;
- Repartir os custos totais suportados até ao final do período pelos produtos ou serviços em vias de fabrico e os produtos ou serviços acabados durante o período requerido.

### 2.1.3.2 Críticas aos Modelos de Custeio Tradicional

Face às mudanças na estruturação das organizações, o crescimento económico global e a atual concorrência entre os mercados, eram necessários alguns reajustamentos nos modelos de custeio para que estes acompanhassem a rápida evolução verificada. Os modelos tradicionais tornavam-se desadequados e demasiado simplistas para fazer face às exigências da realidade empresarial (Johnson & Kaplan, 1991; Turney, 1996).

Segundo Turney (1996) um dos indicadores de que o modelo implementado já não é adequado às necessidades da entidade verifica-se quando os gestores deixam de confiar na informação. Um dos principais problemas dos modelos tradicionais é a incapacidade para medir corretamente os custos reais consumidos na produção e comercialização dos produtos ou serviços. Um conjunto de atividades que consome a mesma porção de custos indiretos pode utilizar combinações diferentes de custos diretos, uma vez que estes modelos não têm capacidade de fazer transparecer este fato (Coulter *et al.*, 2011). Os custos indiretos são

alocados com base em poucos drivers, e ainda assim, havia uma grande ênfase na redução dos mesmos, diminuindo a possível vantagem competitiva das empresas (Balakrishnan *et al.*, 2012b). Como consequência, na ótica dos gestores, a informação obtida através destes modelos torna-se pouco relevante e útil aos processos de controlo e tomada de decisões (Kaplan & Cooper, 1992; Balakrishnan *et al.*, 2012 b).

Por outro lado, as empresas acabavam por trabalhar com informação distorcida e intempestiva, tornando-se impossível avaliar a eficácia e eficiência das operações internas necessárias à tomada de decisões operacionais (Johnson & Kaplan, 1991; Wickramasinghe & Alawattage, 2007). Isto deveu-se à evolução do contexto empresarial, para o qual os processos de custeio tradicional deixavam de ter capacidade de refletir a realidade económica, devido à maior automatização dos processos que provocou a redução dos custos com a mão-de-obra e o aumento dos custos indiretos (Kaplan & Anderson, 2007a, 2007b; Coulter *et al.*, 2011).

Os modelos de custeio tradicional são ainda vistos como técnicas pouco flexíveis, uma vez que não abarcam diferentes situações de produção, isto porque no caso de se incluir um novo produto ou centro de custo era necessário refazer o modelo integralmente, ou mesmo uma alteração referente apenas a uma parte acabava por afetar as restantes (Wickramasinghe & Alawattage, 2007; Balakrishnan *et al.*, 2012b;). Wickramasinghe & Alawattage (2007) afirmaram ainda que estes métodos estavam demasiado dependentes do reporte financeiro dificultando os processos internos de melhoria de gestão dos recursos.

Por forma a acompanhar a evolução tecnológica e as novas estruturas dos custos, surgiram técnicas mais sofisticadas para o cálculo, a análise e controlo dos custos.

### 2.1.3.3 Alternativas aos Modelos de Custeio Tradicional

Johnson e Kaplan (1987) referem que a informação tardia e distorcida, fornecida aos gestores pelas técnicas utilizadas não tinha qualquer valor para o processo decisional, de planeamento e controlo das entidades. Ainda que os modelos de custeio tradicional sejam utilizados nos dias de hoje, acabam por se tornar inadequados para fazer face às atuais exigências, à globalização, à constante e rápida evolução dos mercados e concorrência entre organizações. Tornaram-se também incapazes de apresentar com um elevado nível fiabilidade, os custos dos produtos ou serviços e evidenciaram fragilidade em fornecer *feedback* adequado às operações de controlo da gestão (Coulter *et al.*, 2011; Wickramasinghe & Alawattage, 2007). Por forma a fazer face às falhas que os modelos tradicionais têm, surgiram várias técnicas inovadoras, que têm como objetivo fazer uma melhor análise e controlo dos custos, da produtividade e dos processos

produtivos, para que as empresas se tornem mais competitivas (Johnson & Kaplan, 1991). Posto isto, têm vindo a ser desenvolvidas ferramentas e técnicas de apoio à gestão que se caracterizam por fornecer gestor a informação verdadeiramente relevante, ou seja, modelos que permitem gerar informação com vista à melhoria contínua dos produtos e processos, identificar quais os fatores que influenciam os custos obtidos e averiguar quais as atividades geradoras de valor (Balakrishnan *et al.*, 2012a).

#### 2.1.3.3.1 *Activity-Based Costing*

O custeio baseado nas atividades (*Activity-Based Costing*) foi desenvolvido na década de 80, com o objetivo de dar resposta às questões para as quais os modelos tradicionais se tornavam ferramentas insuficientes. O ABC é visto como uma maneira mais exata de calcular os custos dos produtos ou serviços e atua como guia de ação para os gestores, fornecendo informação exata e atempada, essencial à atual envolvente competitiva e ainda à satisfação dos clientes (Cooper & Kaplan, 1991; Wickramasinghe & Alawattage, 2007). “*The most significant improvement in cost accounting system design has been activity-based costing (ABC)*” (Horngren *et al.* 1999: 136).

Um dos fatores que torna o ABC um método de custeio inovador e o permite diferenciar-se de todos os outros modelos, consiste na forma como este imputa os custos dos recursos (Stratton *et al.*, 2009). O ABC opera sobre o princípio de que são as atividades as geradoras de custos, em vez dos produtos, as quais se limitam a consumir os custos necessários à sua produção (Major & Vieira, 2009; Coulter *et al.*, 2011). O ABC é um processo realizado em duas fases. A primeira fase consiste na alocação dos recursos às atividades através de *cost drivers*, enquanto a segunda fase consiste na atribuição dos custos das atividades aos objetos de custeio correspondentes tendo em conta os *cost drivers* dessas mesmas atividades (Cooper & Kaplan, 1991). Uma questão que se impõe com o desenvolvimento deste modelo é a identificação das atividades que resultam da agregação de um conjunto de tarefas associadas a um produto ou serviço (Wickramasinghe & Alawattage, 2007).

O ABC, enquanto modelo de custeio inovador, detém algumas características que lhe permitem um lugar de destaque comparativamente a modelos tradicionais. Uma destas consiste na tentativa de eliminação dos custos indiretos, alocando-os a objetos de custeio. Uma característica importante é a hierarquização dos custos, por tipos de atividades que facilita a distinção dos diferentes níveis de atividades e a perceção da relação entre estas e os recursos

consumidos pelas mesmas (Cooper & Kaplan, 1991; Major & Vieira, 2009). Cooper e Kaplan (1991) realçam a existência de quatro níveis de atividades:

- As *unit level activities* englobam as atividades da entidade que consomem recursos proporcionais à quantidade produzida e ao volume de vendas;
- As *batch-level activities* focam-se nas atividades relacionadas com os lotes de produção, independentes do volume de produção ou vendas;
- As *product-sustaining activities* referem-se às atividades da empresa relacionadas com a retenção de clientes, através de produtos extra, os custos destas atividades dependem da sua diversidade e não do volume de produção ou de vendas em si;
- As *facility sustaining activities* são atividades de cariz estrutural, cujos custos não devem ser distribuídos pelos objetos de custeio.

O ABC é um modelo de custeio que fornece aos gestores informação transparente sobre os custos, quantidades e consumo dos recursos, facilitando a visão horizontal da empresa, que beneficia a tomada de decisões estratégicas (Kaplan & Cooper, 1992; Wickramasinghe & Alawattage, 2007).

Apesar das inúmeras vantagens deste método de custeio, que se traduzem na qualidade da informação fornecida aos gestores, têm-lhe sido apontadas algumas críticas (Kaplan & Anderson, 2007a; Dalci, *et al.* 2010; Stout & Propri, 2011). Teoricamente, o modelo ABC é tratado como um modelo simples, tendo no entanto vindo a comprovar-se de difícil implementação e utilização (Stratton *et al.*, 2009). Outra crítica apontada a este método assenta no fato de se basear em questionários aos colaboradores da entidade para averiguar o tempo por despendido por estes entre as várias tarefas, pelo que para além de ser um processo moroso, leva à introdução deliberada de erros no modelo. Tal verificava-se porque os colaboradores não reportavam a utilização do tempo para tarefas pessoais resultando numa suposta utilização máxima dos recursos, que contribuía para a distorção da rentabilidade e do apuramento do custo real dos produtos (Anderson & Kaplan, 2004; Kaplan & Anderson, 2007a, 2007b; Demeere *et al.*, 2009). Por si só a simples atualização do modelo era uma tarefa complicada, dado que o mercado se encontra em constante mudança e, por vezes, as empresas verificam a necessidade de alterar a sua gama de produtos ou serviços, fato que leva a que o modelo seja reestruturado quase de raiz (Balakrishnan *et al.*, 2012a, 2012b). Como este modelo é mais sofisticado que os modelos tradicionais, exige a utilização de *softwares* tecnológicos igualmente sofisticados. Contudo, estes tornaram-se demasiado pesados levando as empresas a criarem modelos

independentes por departamento ou área de negócio, não permitindo uma visão global dos custos e rendibilidade da empresa (Kaplan & Anderson, 2007a, 2007b).

Para concluir, este modelo de custeio é tido como dispendioso, de aplicação demorada e complexo. Face aos motivos apresentados o ABC apresentou taxas de utilização baixas ou implementações casuísticas. Posto isto, foram desenvolvidos outros modelos sofisticados com princípios semelhantes, com intuito de suprimir as falhas deste método (Anderson & Kaplan, 2004; 2007a, 2007b; Stratton *et al.*, 2009; Stout & Propri, 2011).

#### 2.1.3.3.2 *Activity-Based Management*

As críticas feitas ao ABC dirigem-se essencialmente ao destaque que é dado ao apuramento dos custos, uma vez que, nesta perspetiva, os proveitos e as margens acabam por ser postos de parte, e ainda a falta de análise crítica no que diz respeito à criação de valor (Anderson & Kaplan, 2004; Kaplan & Anderson, 2007a, 2007b). O ABM ou *Activity-Based Management* surgiu como forma de resposta às supostas falhas observadas no modelo ABC, dado que este se foca na satisfação do cliente e em certas medidas de gestão (*benchmarking* e ciclo de vida do produto). O modelo ABM considera a gestão de atividades como consumidoras de recursos e aborda os esforços necessários para apurar e reduzir os custos associados, em função do tempo e qualidade (Baker, 1998). De acordo com este modelo, as atividades são agregadas em dois grupos, atividades de valor acrescentado e atividades sem valor acrescentado. As primeiras englobam todas as atividades que, do ponto de vista do cliente são indispensáveis ao produto ou serviço. Por sua vez, as segundas incluem as atividades que o cliente considera inúteis ao produto ou serviço e a empresa pode eliminá-los por forma a reduzir o seu custo.

#### 2.1.3.3.3 *Time Driven Activity-Based Costing*

O modelo de custeio baseado nas atividades fundamentadas no tempo ou *Time Driven Activity Based Costing* surge como forma de superar as falhas verificadas no seu antecessor ABC. Segundo os seus autores, o TDABC é visto como uma metodologia transparente, fácil de implementar e atualizar, permitindo aos gestores obterem informações importantes sobre os custos e rentabilidade, entre outros. Esta nova abordagem, ao contrário do modelo ABC, permite estimar os custos e os recursos da entidade gerados por atividade e ainda por produto, serviço ou cliente. O TDABC permite calcular o custo e a capacidade utilizada, uma vez que o cálculo do custo de recursos por unidade de tempo faz com que a empresa tenha de incorporar

estimativas da capacidade prática dos recursos (Anderson & Kaplan, 2004; Kaplan & Anderson, 2007b).

Para a concretização do modelo é necessário apenas o cálculo de dois parâmetros, designadamente, o *capacity cost rate* de uma atividade e o tempo consumido para execução de um determinado procedimento dessa mesma atividade. Entenda-se por *capacity cost rate*, ou custos da capacidade, os recursos utilizados para realizar as atividades por unidade de tempo do fornecimento de recursos, correspondendo aos custos da capacidade sobre a capacidade prática. O primeiro parâmetro consiste nos recursos utilizados para realizar as atividades (ex.: os salários dos trabalhadores que desenvolvem essa atividade ou o custo dos equipamentos utilizados) e o segundo na estimativa real do tempo que os trabalhadores realmente despendem na concretização de uma determinada atividade. O segundo parâmetro determina o tempo que demora a efetuar uma unidade de cada tipo de atividade, sendo estes períodos de tempo conseguidos através da observação direta, inquirindo os funcionários ou mesmo através da análise de dados históricos (Kaplan & Anderson, 2007a, 2007b; Dalci *et al.*, 2010; Stout & Propri, 2011). Aquando da obtenção dos referidos parâmetros, torna-se possível afetar o custo aos produtos ou serviços aos clientes, do produto dos parâmetros calculados resultam os *cost-driver rates* (Anderson & Kaplan, 2004; Dalci *et al.*, 2010). Por outro lado, como as transações podem ser muito diferenciadas, é ainda proposta a estimação de equações temporais. Anderson & Kaplan (2007a, 2007b) definem estas equações como a soma algébrica dos tempos individualizados das diversas atividades de uma organização, sendo que estas, para além de tornarem o modelo mais simples, tornam-no ainda mais preciso. Posto isto, os autores indicam algumas sugestões para a construção das mesmas:

- Começar por processos cujo consumo de tempo e custos for maior;
- Ter o projeto bem definido na sua extensão;
- Identificar *key drivers*;
- Utilizar *drivers* sobre os quais já exista informação interna;
- Começar com apenas um driver e só acrescentar mais caso seja necessário tornar o modelo mais preciso;
- Envolver os colaboradores na construção e validação do modelo.

Para além dos fatores já mencionados, foram enumerados um conjunto de pontos fortes que tornam o TDABC um modelo vantajoso face ao seu antecessor ABC. No que toca à determinação do custo unitário do processo, o TDABC procura utilizar a medida capacidade prática, descartando a realização de entrevistas e inquéritos que acabavam por sobreavaliar a

utilização dos recursos, desta forma a informação o mais precisa possível (Anderson & Kaplan, 2004; Stout & Propri, 2011). Outro ponto benéfico deste modelo é o fato de a informação obtida sobre os custos poder ser utilizada no processo decisional. Também a utilização de equações de tempo permite aos gestores verificar onde se situam as ineficiências e desperdícios contribuindo para a melhoria dos processos internos. A utilização desta metodologia torna os modelos mais flexíveis, menores, mais rigorosos e de fácil manutenção. A grande vantagem do modelo corresponde à capacidade que este tem de realizar análises preditivas, isto é, prever a capacidade de recursos requeridos, através das equações de tempo, para as vendas e planos de produção, permitindo às entidades prever a escassez ou excesso de capacidade em períodos específicos (Kaplan & Anderson, 2004, 2007a, 2007b). Por acréscimo, o TDABC é ainda um modelo que, pela sua flexibilidade, é aplicável a quase todo o tipo de organizações, excetuando as empresas de produção por encomenda que por serem demasiado imprevisíveis tornam complicado o desenvolvimento de uma equação de tempo (Silva, 2013; Souza *et al.*, 2010).

Em suma, a metodologia TDABC é, de modo geral, descrita pelos seus criadores Kaplan e Anderson como sendo mais simples, económica e bastante mais eficaz, em comparação com anteriores metodologias.

## **2.2 Contextualização Institucional**

A importância atribuída à satisfação das necessidades dos utilizadores da informação é vista como um fator de eficácia dos sistemas de informação (Robey, 1979).

Alguns autores (Devine *et al.*, 2000; Jackson & Lapsley, 2003; Nyland & Pettersen, 2004; Pizzini, 2006) referem ainda a importância do desenvolvimento de sistemas de contabilidade de custos mais sofisticados que sirvam de apoio à tomada de decisões das entidades. A importância atribuída à informação para a gestão tem sido estudada, tendo em vista o desenvolvimento de referenciais teóricos entre os quais a adoção de modelos empresariais para gestão e controlo de custos no setor público.

No entanto, a aplicação dos mesmos no setor hospitalar irá depender de fatores organizacionais e ambientais (Hill, 2000). É de notar, que no contexto hospitalar, existe uma dificuldade acrescida em medir resultados e calcular custos dos serviços prestados, uma vez que a complexidade e a especificidade das atividades em causa é superior, e como tal, é possível esperar problemas associados à repartição arbitrária dos custos indiretos. Desta forma é necessário criar-se uma maior consciencialização do uso eficiente dos recursos (Hill, 2000; Skærbæk & Thisted, 2004). Todavia, existe ainda um longo caminho a percorrer até que a

informação sobre os custos seja legitimada na tomada de decisões médicas (Kurunmaki, *et al.*, 2003; Nyland & Pettersen, 2004).

### 2.2.1 Contabilidade Pública

Tal como sucedeu noutros países, desde os anos 90 que a contabilidade pública em Portugal também tem vindo a ser alvo de reformas. Nestas inclui-se a obrigatoriedade da implementação de três sistemas contabilísticos - sistema orçamental, patrimonial e de custos - e a publicação do primeiro Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), entre outros documentos igualmente relevantes que deram origem ao espoletar da produção de informação com fins económico-financeiros úteis ao processo decisional e controlo de gestão, o que contribuiu para a implementação da *New Public Management* (Barbosa, 2006; Fernandes, 2009).

A publicação da Lei das Bases de Contabilidade Pública (*Lei nº 8/90 das Bases da Contabilidade Pública*) serviu como ponto de viragem para o início da introdução das reformas neste âmbito, sendo que esta incluía a Reforma da Administração Financeira do Estado (RAFE). Com esta lei verificaram-se primordialmente alterações a nível do regime financeiro, sendo duas configurações designadamente autonomia administrativa como regime geral, e autonomia administrativa e financeira como regime excecional. Verificou-se, ainda, a introdução de dois sistemas contabilísticos, o unigráfico (serviços com autonomia administrativa) e o digráfico (serviços com autonomia administrativa e financeira). Benito López (2004:705) indicou algumas das intenções da RAFE nomeadamente, a descentralização a nível administrativo e financeiro, uma gestão financeira mais rigorosa, reduzindo os serviços e fundos com autonomia simples, a adoção de técnicas de gestão mais avançadas, alterações dos códigos de classificação económica dos custos e proveitos e revisão das fases de realização dos gastos e respetivo registo contabilístico.

A crescente evolução dos mercados levou a Administração Pública a carecer de maior rigor no que respeita à informação e utilização dos fundos públicos. Para o efeito foi desenvolvido o POCP (*Decreto-Lei nº 232/97*) que constitui um instrumento de aplicação obrigatória a todos os serviços e entidades da administração central, regional e local cuja natureza se afaste do conceito de empresa pública. Este documento possibilita ainda a adaptação de planos setoriais que estejam a ser postos em prática ou a criação de novos que se comprovem indispensáveis. O POCP surge com o intuito de melhorar a eficácia no que diz respeito ao controlo orçamental, à produção de informação útil à gestão e consolidação das contas do Estado (Marques & Almeida, 2001). Aquando da publicação do POCP, surgiu por parte de outros setores da administração

pública, a necessidade de se criarem regimes próprios que dessem resposta às suas especificidades. Foram então criados o Plano Oficial de Contabilidade para as Autarquias Locais – POCAL (*Decreto-Lei n.º 54-A/99*), o Plano Oficial de Contabilidade para o setor da Educação – POC-Educação (*Portaria 794/2000*), o Plano Oficial de Contabilidade para o Ministério da Saúde – POCMS (*Portaria 898/2000*) e o Plano Oficial de Contabilidade para Instituições do Sistema de Solidariedade e Segurança Social – POCISSSS (*Decreto-Lei n.º 12/2002*).

Outra medida, tomada aquando da introdução destas reformas, foi a implementação de três sistemas contabilísticos distintos por parte de vários organismos públicos. A Contabilidade orçamental, dado que o orçamento corresponde a um documento essencial a qualquer governo, torna-se crucial um eficaz controlo orçamental das entidades do estado. Qualquer decisão que possa comprometer os recursos económico-financeiros da organização deve cumprir um conjunto de critérios, normas, restrições e formalidades do orçamento (Marques, 2002; Montesinhos, 2004). A Contabilidade Patrimonial ou Contabilidade Financeira sistema que se foca na observação da situação patrimonial da instituição através da análise dos registos dos atos efetivados nos demais mapas contabilísticos que estejam na origem de possíveis alterações do património. A Contabilidade de Custos ou Contabilidade Analítica - no âmbito das organizações públicas este sistema visa determinar custos, quantificar e identificar as atividades e recursos disponíveis e necessários com a finalidade de planear, comparar e controlar os processos de gestão por forma a facilitar o processo decisional.

### *2.2.2 New Public Management*

Desde a segunda guerra mundial que o estado exerce sobre as entidades do setor público uma grande influência, garantindo que estas são alvo de reformas constantes, através da criação de um sistema universalizado de saúde, educação e segurança social com o objetivo de fomentar um crescimento económico sustentável (Lapsley, 2008). Ainda assim, as organizações públicas são acusadas de praticar uma gestão pouco eficiente dos seus recursos (Hood, 1995) e as instituições de saúde pública não são exceção (Eldenbug & Krishnan, 2007). A Organização de Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) tem vindo a formular recomendações a alguns países para que tomem medidas especiais, no sentido de preservarem os seus sistemas de saúde, visto que nos últimos tempos as despesas com a saúde tiveram um crescimento superior ao da própria economia. “ *Changes in public sector accounting in a number of OECD countries over the 1980’s were central the rise of the NPM ...* ”(Hood, 1995: 93)

A New Public Management (NPM) ou Nova Gestão Pública (NGP) foi criada com o intuito de reformular os sistemas de gestão públicos, aplicando ferramentas e conceitos do sector privado por forma a fomentar uma cultura de administração pública menos centralizada virada para o desempenho, com maior transparência e responsabilidade (Hood, 1995). No âmbito da aplicação deste novo movimento, a contabilidade de custos, a contabilidade de gestão, os sistemas de medição de performance e outros sistemas financeiros tornaram-se ferramentas indispensáveis na monitorização e controlo das entidades públicas (Hopwood, 1990).

O movimento NPM foi institucionalizado em vários países e em vários setores de atividade (Kurunmaki, 2009). A tendência assentou no princípio implícito dos três E's: Economia, Eficiência, Eficácia (Hood, 1995) e segundo Borins (2002) desenvolveu-se de acordo com as seguintes características:

- Fornecer serviços de elevada qualidade;
- Valorizar o desempenho organizacional e individual, reduzindo a aplicação de regras e normas;
- Descentralização da Gestão: reduzir o número de órgãos de controlo central, por forma a promover a autonomia de gestão;
- Estabelecer metas de desempenho e objetivos para as diferentes funções;
- Recetividade face à concorrência.

A Revolução de Abril de 1974 e a entrada na União Europeia contribuíram para a adesão de Portugal a este novo modelo de gestão pública, concretizado apenas em meados dos anos 90 (Barbosa, 2006; Fernandes, 2009).

Estudos conduzidos em vários países comprovaram a eficiência do papel dos mecanismos contabilísticos na aplicação destas reformas, implementadas no setor da saúde (Jacobs, *et al.*, 2004; Llewellyn & Northcott, 2005; Lehtonen, 2007).

Em Portugal as despesas com a saúde, em 2006, rondavam o 9,9% do PIB, situando-se em 1% acima da média da OCDE. Neste contexto, uma das principais preocupações dos governos era travar o crescimento acelerado das despesas no setor. Por conseguinte, as reformas estruturais implementadas no setor público da saúde do país tiveram como guião as normas e ideologias concebidas pela Nova Gestão Pública. A primeira reforma estrutural ocorreu em 2002 e tinha como principais objetivos (Pereira, 2005):

- Aumentar a qualidade dos serviços prestados;
- Melhorar o acesso e a liberdade de escolha dos utentes;

- Maximizar a eficiência e o controlo da despesa total, associado à maior responsabilidade de combate ao desperdício.

No seguimento desta nova reestruturação foi desenvolvido um programa específico para as entidades hospitalares designado de “Programa de reforma estrutural das entidades prestadoras”. Este programa englobava várias medidas entre as quais a Lei da Gestão Hospitalar ou Lei das Bases da Saúde (*Lei 27/2002*), cujo objetivo era introduzir nos hospitais públicos mudanças ao nível do seu enquadramento legal, por forma a atribuir-lhes maior autonomia, flexibilidade e descentralização das decisões, de tal modo que lhes foi possível adquirirem o estatuto de hospitais empresariais de forma individualizada. Neste seguimento, a primeira medida deu origem à transformação de 35 hospitais do Setor Público Administrativo (SPA) em 31 hospitais Sociedades Anónimas de Capitais Exclusivamente Públicos (Hospitais, SA)

A segunda reforma estrutural aconteceu em 2007, passando a existir 34 centros hospitalares EPE, revogada em 2008 dando origem a 37 centros hospitalares EPE em Portugal. Desta forma, a corrente NPM, associada à ação do Estado como principal interveniente, facilitou as diversas alterações nos modelos dos hospitais do SNS, fazendo com que estes se libertassem da conceção tradicional de Administração Pública de Saúde e utilizassem mecanismos de gestão orientados para a eficiência da entidade, tal como o sistema de financiamento que passou a ser baseado na contraprestação dos atos clínicos efetivamente realizados.

### 2.2.3 A Contabilidade Pública e o setor da Saúde

Numa fase inicial, o setor da saúde aprovou o Plano Oficial de Contabilidade dos Serviços de Saúde – POCSS. Este tem vindo a sofrer melhorias a vários níveis, como é o caso da contabilização do orçamento através do método digráfico, descrito como um novo ponto (POCMS ponto 2.6) que surgiu com a aplicação do POCMS.

O POCMS foi aplicado a um conjunto variado de organismos, dado que de uma forma geral abrange todas as instituições que pertencem ao Ministério da Saúde. No entanto, entidades autónomas sob sua tutela que não gozem de natureza, forma ou designação de empresa pública são também abrangidas por este, assim como entidades de direito privado sem fins lucrativos, desde que a sua atividade principal seja a saúde ou se, por sua vez, forem direta ou indiretamente dependentes das entidades anteriormente citadas. Contudo, as suas receitas devem ser, na sua maioria, provenientes do orçamento do estado ou dos orçamentos privados das ditas entidades.

O POCMS vem, desta forma, propor um conjunto de objetivos fulcrais às entidades por si abrangidas. O referido plano propõe a existência de um sistema de controlo interno que engloba um conjunto de procedimentos e normas de controlo de aplicação obrigatória. Contudo, estas apenas são aplicáveis à ótica patrimonial, excluindo do seu âmbito as óticas orçamental e de contabilidade de custos. Outra importante imposição deste plano consiste na aplicação da contabilidade analítica a todas as instituições integrantes do SNS, firmada por um plano nomeadamente, o Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais – PCAH. Este plano alberga o conjunto das normas e procedimentos a efetivar para a harmonização e uniformização de tratamento na ótica da contabilidade analítica dos dados hospitalares. O processo de consolidação de contas será objeto de deliberações primeiro por parte da Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública – CNCAP, seguida pelos Ministros das Finanças e da Saúde. A Instrução nº1/2004, 2ª Secção do Tribunal de Contas (*Instrução nº1/2004*) contempla as instruções e documentação necessária a apresentar pelas entidades abrangidas pelo POCP e respetivos planos setoriais POC-Educação, POCMS e POCISSSS para o processo de prestação de contas.

A atual ACSS, IP- Administração Central dos Sistemas de Saúde, trata de assegurar a gestão dos recursos financeiros e humanos referentes ao Ministério da Saúde e elementos constituintes do SNS<sup>1</sup>. É de salientar que a ACSS substituiu o IGIF, extinto pelo Decreto-Lei n.º 212/2006 de 27 de Outubro que aprovou a Lei Orgânica do Ministério da Saúde.

### 2.2.3.1 Serviço Nacional de Saúde

O acesso a serviços de saúde gratuitos é um direito generalizado a quase todos os países da Europa. Como tal, e por forma a fazer frente à inevitável despesa do Estado, o setor tem vindo a ser sujeito a várias reformas a nível global, que levem à criação de um sistema mais eficiente, uma vez que o setor da saúde representa uma das maiores fatias do orçamento do Estado (Silva, 2010).

O Serviço Nacional de Saúde diz-se um sistema complexo. A sobrevivência de um sistema deste género tem implícita a associação permanente entre todos os elementos que o compõem, o que requer a existência de relações entre as diversas partes que constituem uma rede, que se divide em três elementos principais, a “matéria” elemento que integra todas as estruturas físicas onde se praticam atos clínicos de qualquer tipo e os profissionais e utentes associados a estes,

---

<sup>1</sup> Dados que neste âmbito podem ser consultados através de <http://www.acss.min-saude.pt/>

a energia pode se dizer que é como que a “ máquina ” que move o sistema, quer a nível de conhecimentos científicos ou mesmo económico-financeiros e, por fim, a informação um dos elementos fulcrais a todo o bom funcionamento deste sistema (Serrão *et al.*, 1998).

Os sistemas de saúde europeus tiveram, como premissas orientadoras, duas reformas principais, a de Bismarck, que surgiu na Alemanha pelo final do séc. XIX e a de Beveridge, que surgiu no Reino Unido por meados do séc. XX. Ambas tinham como principio que o acesso a serviços de saúde não dever ser influenciado pelo poder de pagamento dos utentes. Como tal a contribuição depende do rendimento e a utilização depende apenas da necessidade (*Comissão para a Sustentabilidade do Financiamento do Serviço Nacional de Saúde*, 2007). Na União Europeia predomina o modelo Beveridge. Face à discrepância entre as necessidades e aos variados recursos europeus foram desenvolvidas reformas nos sistemas de saúde, as quais se basearam nas ideologias de ambos os modelos referidos (Harfouche, 2008). Estas reformas consistiam na adoção de políticas contratuais com as entidades prestadoras de serviços de saúde tendo em vista a necessidade de contenção dos custos e a melhoria da qualidade e eficiência dos Sistemas de Saúde, para que os princípios fundamentais na sustentação dos mesmos sejam assegurados (*Observatório Português dos Sistemas de Saúde*, 2009). De acordo com a atual legislação, em Portugal, predominam processos de contratualização entre a administração da saúde e as instituições prestadoras de serviços saúde que compõem o Serviço Nacional de Saúde, como modelo de ação política (*Observatório Português dos Sistemas de Saúde*, 2006). Vários países da Europa como a Itália, a Grécia, e Espanha adotaram sistemas idênticos. O sistema de saúde português tem tido por base o SNS (*Decreto-Lei nº 11/93*), cujo principal objetivo, assegurar o direito a serviços de saúde a todos os cidadãos de Portugal, tende a promover a equidade, eficiência, qualidade, responsabilidade e descentralização do poder.

Em suma, o Serviço Nacional de Saúde (SNS) consiste numa estrutura através da qual o Estado assegura o direito à saúde a todos os cidadãos de Portugal. O estado detém em si a responsabilidade de garantir o acesso a cuidados de saúde integrados tais como a promoção e vigilância, a prevenção da doença, o diagnóstico e tratamento e a reabilitação médica e social. Para que tal seja possível, os governos tendem a preocupar-se cada vez mais com a melhoria dos processos, modelos, métodos e princípios implícitos à gestão de entidades hospitalares, uma vez que a saúde tem um papel fundamental na sociedade e representa uma fatia substancial da despesa pública.

### 2.2.3.2 História do SNS em Portugal

O setor da saúde tem sido sujeito a constantes mudanças ao longo dos anos. Inicialmente o setor chegou a estar sob influência da Igreja e outros movimentos políticos e sociais. Até à criação do SNS, a assistência médica competia às famílias, a instituições privadas e aos serviços médico-sociais da Previdência, sendo os marcos mas importantes os seguintes<sup>2</sup>:

1899 – Ricardo Jorge inicia a organização dos serviços de saúde pública que entrou em vigor em 1903. Até então, ao Estado apenas competia a prestação de cuidados de saúde aos pobres (*Regulamento Geral dos Serviços de Saúde e Beneficência Pública*, 1902);

1946 – É iniciado um programa de construção de hospitais que serão entregues às Misericórdias. Criaram-se as bases para a primeira rede hospitalar (*Lei n.º 2011*);

1958 – Surge o Ministério da Saúde e da Assistência (*Decreto-Lei n.º 41825*), passando a competir-lhe os poderes que pertenciam ao Ministério do Interior;

1968 – Concebido o Estatuto Hospitalar (*Decreto-Lei n.º 48357*) e o Regulamento Geral dos Hospitais (*Decreto-Lei n.º 48358*);

1973 – Surge o Ministério da Saúde (*Decreto-Lei n.º 584/73*) como entidade individual à fração Assistência;

1976 – Aprovada a nova Constituição, surgindo um serviço nacional de saúde universal, geral e gratuito, no qual o Estado se encontra incumbindo de assegurar o direito à proteção da saúde e de garantir o acesso de todos os cidadãos, independentemente da sua condição económica;

1979 – Nasce o Serviço Nacional de Saúde (*Lei n.º 56/79*), no âmbito do Ministério dos Assuntos Sociais;

1982 – O SNS adquire autonomia administrativa e financeira (*Decreto-Lei n.º 357/82*) São criadas também as administrações regionais de cuidados de saúde (ARS) (*Decreto-Lei n.º 254/82*) em sucessão às administrações distritais de saúde;

1983 – Nasce o Ministério da Saúde (*Decreto-Lei n.º 344-A/83*) e é aprovado o Regulamento dos Centros de Saúde (*Despacho Normativo n.º 97/83*);

1988 – A Lei da Gestão Hospitalar (*Decreto-Lei n.º 19/88*) é aprovada, com o intuito de reforçar a necessidade de uma gestão mais eficaz, através da introdução de princípios empresariais no sistema hospitalar;

1990 – Aprovada a Lei de Bases da Saúde (*Lei n.º 48/90*), a proteção da saúde passa a ser vista como uma responsabilidade conjunta dos cidadãos, da sociedade e do Estado;

---

<sup>2</sup> A informação exposta foi adaptada de acordo com os dados disponíveis no *site* do portal da saúde - História do Sistema Nacional de Saúde, <http://www.portaldasaude.pt/>

1993 – É publicado o novo estatuto do SNS, que deu origem à criação de unidades integradas de cuidados de saúde possibilitando a articulação entre grupos personalizados de centros de saúde e hospitais. É também aprovado Regulamento das Administrações Regionais de Saúde (*Decreto-Lei n.º 335/93*);

1999 – A organização dos serviços de saúde pública funciona a dois níveis: regional e local (*Decreto-Lei n.º 286/99*). É estabelecido o regime dos Sistemas Locais de Saúde (SLS) (*Decreto-Lei n.º 156/99*), constituídos pelos centros de saúde, hospitais e outros serviços e instituições, públicos e privados, com ou sem fins lucrativos, com intervenção, direta ou indireta, no domínio da saúde, numa determinada área geográfica de uma região de saúde.

2002 – Efetuam-se modificações na Lei de Bases de Saúde e estrutura-se um novo modelo de gestão hospitalar que origina os modelos de gestão empresarial (EPE);

2003 – Nasce a Entidade Reguladora da Saúde (*Decreto-Lei n.º 309/2003*), e o Estado passa então a exercer apenas as funções de operador e financiador;

2005 – Surgem os primeiros Hospitais EPE (*Decreto-Lei n.º 95/2005*);

2008 – Criados os agrupamentos de centros de saúde do SNS (*Decreto-Lei n.º 28/2008*), que permitem uma gestão rigorosa no acesso aos cuidados de saúde;

2013 – É aprovado o novo regime jurídico das convenções (*Decreto-Lei n.º 139/2013*), com um modelo mais flexível. São definidas formas de articulação do Ministério da Saúde, dos estabelecimentos e serviços do SNS com as instituições particulares de solidariedade social (*Decreto-Lei n.º 138/2013*);

2014 – Surge o Fundo para Investigação em Saúde (*Decreto-Lei n.º 110/2014*).

### 2.2.3.3 Instituições que compõem o SNS em Portugal

O SNS detém autonomia administrativa e financeira, encontrando-se estruturado numa organização descentralizada, composta por órgãos centrais, regionais e locais que dispõem de serviços prestadores de cuidados de saúde primários e diferenciados. Todos os serviços e entidades públicas que prestam cuidados de saúde integram o SNS (agrupamentos de centros de saúde, estabelecimentos hospitalares e unidades locais de saúde). No Anexo I constata-se a atual composição da Rede Hospitalar do SNS<sup>3</sup>.

---

<sup>3</sup> Rede Hospitalar do SNS está disponível para consulta no *site* da ACSS <http://www.acss.min-saude.pt/>

## **2.3 Contabilidade de Gestão: Abordagem Geral sobre a sua aplicação**

A Contabilidade de Gestão existe com o intuito de produzir informação útil através de ferramentas que permitem aos gestores tomar decisões, coordenar funções, avaliar e analisar resultados (Drury, 2002).

Desde que começaram a aparecer os primeiros indícios de contabilidade de gestão que esta tem vindo a sofrer grandes alterações, para fazer face aos permanentes desafios que lhe são colocados (Atkinson *et al.* 2001; Drury, 2002). Ainda assim, Vieira (2002) refere que a contabilidade de gestão se encontra estagnada. Segundo o autor, este fato depende essencialmente da fraca capacidade que os modelos de contabilidade de gestão convencionais têm de fornecer informação relevante para as empresas. Tal deve-se, em muito, às falhas implícitas a fatores técnicos e por não terem capacidade de acompanhar as mudanças ocorridas a nível do ambiente económico empresarial e dos atuais processos tecnológicos, necessários à globalização dos mercados. As atuais pressões competitivas obrigam as empresas a tornar os seus processos mais flexíveis de modo a que se tornem aptos a acompanhar as constantes e rápidas atualizações. Para contrariar a dita exigência dos mercados e as dificuldades associadas aos seus processos, as organizações têm tentado colocar em prática alterações significativas no que diz respeito à avaliação e estruturas de custos, surgindo desafios relativos às práticas de contabilidade e controlo de gestão. Desta forma, é de referir que o modelo de contabilidade e controlo de gestão utilizado pelos gestores de uma organização deve acompanhar os desafios que esta enfrenta e a sua estratégia de ação (Horngren, 2004).

No entanto, a evolução da contabilidade de gestão tem-se mostrado divergente quando se comparam diversos países e constata-se que, aos poucos, estes procuram adotar modelos mais evoluídos. No entanto, na sua maioria, as empresas optam por métodos de custeio tradicionais (Alder *et al.*, 2000). Granlund & Lukka (1998) realizaram um estudo em diferentes países (nomeadamente Inglaterra, Alemanha, Estados Unidos da América e Japão) sobre a mesma matéria, em que sugerem que as divergências encontradas se devem em grande parte a fatores culturais e a leis governamentais, sublinhando ainda necessidade de convergência nas práticas de contabilidade de gestão.

Também em Portugal o contexto empresarial sofreu alterações. Com a entrada do país na União Europeia, as empresas ficaram sujeitas ao aumento da concorrência externa que em muito se deveu à maior fluidez do mercado económico. Logo surgiu a necessidade de se adaptarem e

reestruturarem sistemas de informação, tornando-os flexíveis, de forma a acompanhar as rápidas mudanças no setor empresarial. Apesar da crescente necessidade de mudança que se faz sentir, muitas organizações do país utilizam técnicas de recolha de informação convencionais (Alves, 2002; Ferreira, 2002). Gomes (2007) realizou um estudo cujo principal objetivo era descrever as práticas de Contabilidade de Gestão em Portugal. Para tal, a autora inquiriu um conjunto de 111 das maiores empresas nacionais. A autora comprovou que, como anteriormente referido, se vive um ambiente altamente competitivo no meio empresarial e que as organizações do país não contrariam essa tendência, manifestando a necessidade de manter constantemente equiparado o nível de evolução tecnológico dos sistemas de informação com as técnicas de contabilidade de gestão. Ainda assim, as técnicas tradicionais continuam a ser as mais aplicadas apesar da sua reconhecida inadequação e, de um modo geral, as empresas utilizam a informação produzida por estas para o controlo de gestão e a tomada de decisões.

### 2.3.1 Contabilidade de Gestão no Setor Hospitalar

As práticas de contabilidade de gestão podem ser determinantes no que diz respeito ao sucesso da entidade (Kaplan & Norton, 2001; Schulz *et al.*, 2010). Neste sentido, o governo tem manifestado a necessidade de se implementarem reformas no setor hospitalar que levem a uma maior sofisticação dos modelos de contabilidade de custos (Arnaboldi & Lapsley, 2005b).

Segundo Greenhalgh *et al.* (2005) as organizações hospitalares têm vindo a adotar técnicas de gestão presentes na dinâmica empresarial comum, no sentido de uma crescente tentativa de se implementarem técnicas capazes de responder às rápidas alterações tecnológicas e de mercado. A acrescer a estes fatores, existe ainda a necessidade de se alinharem objetivos de diferentes profissionais face à enorme diversidade de serviços que estas entidades abrangem (Shortell *et al.*, 1996). Hill (2000) tem vindo a reconhecer a importância da necessidade de divulgação de uma informação sobre custos mais rigorosa, com o intuito de consciencializar os principais prescritores de recursos hospitalares (médicos e enfermeiros) sobre o custo dos mesmos, no processo de tomada de decisões clínicas. Este tem sido um objetivo difícil de pôr em prática (Nyland & Pettersen, 2004).

Foram várias as tentativas de aplicação de diferentes modelos de custeio a organizações que prestam serviços de saúde a nível nacional e internacional. Segundo Devine *et al.* (2000), estas ferramentas servem como apoio no controlo dos custos e no cumprimento do orçamento pré-definido pelos Contratos-Programa, aplicado aos hospitais do setor público. Desta forma e pelas

suas especificidades, tem-se verificado a adoção de modelos de custeio diversificados que vão do Método das Secções Homogêneas ao *Time-Driven Activity Based Costing*.

De notar que em Inglaterra os custos das entidades de saúde do SNS do país passaram a ser alocados de acordo com uma abordagem mais direta e sofisticada: o Patient Level Information Costing Systems (*Patient level information and costing systems (PLICS) and reference costs best practice guidance for 2011-2012*, 2012) (Volg, 2012). Os custos são apurados através da determinação dos recursos efetivamente consumidos por doente e os gastos relacionados com ditos consumos, tendo sempre em foque os custos reais incorridos pela unidade clínica na prestação do serviço. Em suma, os custos são determinados tendo em conta as interações e ocorrências dos pacientes de forma individual. O mesmo autor propôs-se a melhorar este modelo PLICS, vigente em Inglaterra e na Alemanha, a nível da repartição de custos por paciente *Paciet-level cost apportioning – PLCA*, concluindo que, de modo geral, devem ser aplicadas: a matriz de custos do sistema alemão; um eixo representativo das linhas de serviço; a determinação do ponto de entrega (nível de desagregação da informação) e uma grelha dos principais custos, com o objetivo de, no futuro, poderem ser custeados em função do tempo (TDABC).

### 2.3.2 Contabilidade de Gestão no setor Hospitalar em Portugal

Os hospitais são entidades tidas como das mais difíceis de gerir, devido à sua dimensão e estrutura complexa. As organizações hospitalares atuam em mercados igualmente exigentes, necessitando de modelos económicos e de gestão com características específicas que permitam fazer face às necessidades destas instituições (Jacobs, 1974; Drucker, 1989), modelos de custeio que consigam produzir informação acerca dos custos das atividades por departamento ou serviço para posterior análise económica (Carvalho *et al.*, 2007).

Macedo & Macedo (2005) sublinham a importância da Contabilidade de custos para as entidades de saúde, sendo que a importância que lhe é atribuída se encontra legalmente comprovada pela portaria que aprova o POCMS (Plano Oficial de Contas do Ministério da Saúde), posto em prática efetivamente desde de 2003. Aí é também mencionada a obrigatoriedade da aplicação de contabilidade analítica a todas as entidades do SNS. Desde 1996 que existe o PCAH e que todos os hospitais integrados no SNS são obrigados a seguir as regras definidas neste plano. Foi criado com o propósito de facilitar a análise de certos elementos de saúde através da leitura de mapas de gestão interna. Na Lei da Gestão Hospitalar (*Lei 27/2002*), é referido que a organização dos hospitais deve ir de encontro ao

desenvolvimento de centros de custo, uma referência ao modelo das secções homogéneas. De facto este método é previsto na terceira Edição do Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais – PCAH. Segundo Costa *et al.*, (2008). O Método das Secções Homogéneas encontra-se generalizado aos hospitais públicos do país de certa forma por imposição do referido PCAH, tendo como desvantagens as limitações ao nível da desagregação da informação e os critérios utilizados para imputação dos custos indiretos.

Picoito (2008) conduziu uma pesquisa num centro hospitalar português, cujo objetivo principal consistiu na compreensão da forma como o Centro Hospitalar em estudo aplicava o PCAH. A autora pôde observar que alguns dos custos são alocados de forma diferenciada ao espectável (neste caso, os gastos com o pessoal e as depreciações) mas que ainda assim a entidade em estudo cumpre todos os critérios pré-concebidos pelo plano de contabilidade analítica dos hospitais.

O Ministério da Saúde lançou recentemente em Portugal uma tentativa de implementação do ABC, num projeto denominado, Sistema de Custeio por Atividade dos Hospitais – SCAH, que consistia na aplicação de um modelo de custeio ABC em cinco hospitais piloto do país, um de cada ARS (Rodrigues *et al.*, 2010).

### 2.3.2.1- Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais

O PCAH tem como principal objetivo a definição de linhas orientadoras para a uniformização dos critérios de imputação e distribuição dos custos e proveitos. Como previamente referido, este plano é de aplicação obrigatória a todos os hospitais que integram o SNS, pelo que centros de saúde e hospitais privados estão excluídos da aplicação do mesmo. Desde a sua conceção e aplicação, o PCAH foi alvo três edições.

A primeira edição (PCAH, 1996) foi estruturada em secções homogéneas. O seu principal objetivo passava pela divulgação de informação à Administração Central, uma vez que era da competência desta supervisionar o financiamento (de notar que o financiamento aos hospitais era feito com base no custo histórico), planeamento e orçamentação.

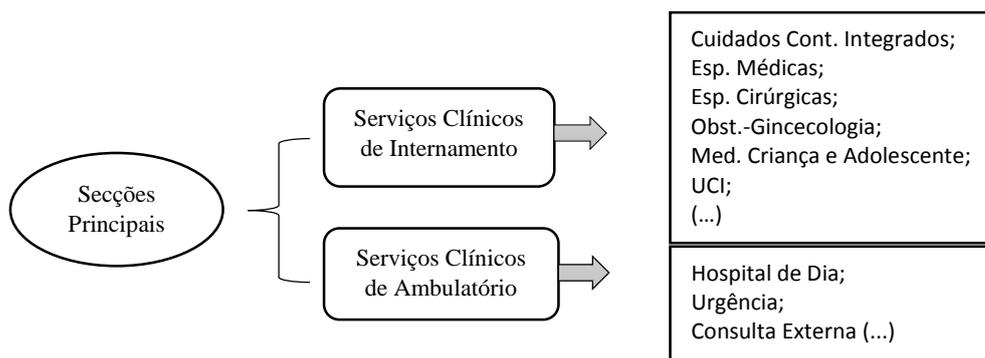
A segunda edição (PCAH, 2000) surgiu com o intuito de corrigir determinadas situações detetadas aquando da implementação da edição anterior. Contemplava, para além da repartição dos custos, também a repartição dos proveitos pelos centros de custo e proveitos, permanecendo o método das secções homogéneas.

A terceira e atual, edição (PCAH, 2007) do PCAH cumulativamente à sua antecessora veio, acrescentar a separação da produção realizada para o SNS e para fora deste, com diferentes regras de distribuição. De modo geral, como referido anteriormente, o plano pretende determinar linhas orientadoras para a uniformização dos critérios de imputação dos custos e proveitos, com o propósito de obter dados que levem a um controlo e gestão mais eficientes das entidades hospitalares. Relativamente ao apuramento dos custos, o PCAH tem por base a obtenção de custos diretos, indiretos, totais e unitários de cada secção homogénea, sendo que este apuramento é efetuado ao longo de quatro níveis.

Primeiramente há que descrever a forma como as atividades decorridas no contexto hospitalar são agrupadas de acordo com o PCAH.

Entende-se por secções principais as que “concorrem diretamente para a atividade principal da Instituição Hospitalar” (PCAH, 2007: 9).

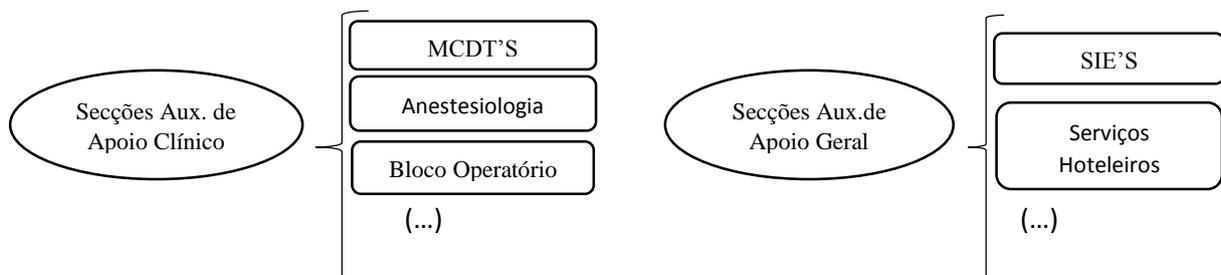
**Figura 1: Secções Principais**



Fonte: PCAH, 2007: 25

Entende-se por secções auxiliares as que “concorrem com os seus serviços para outras secções...” (PCAH, 2007: 9).

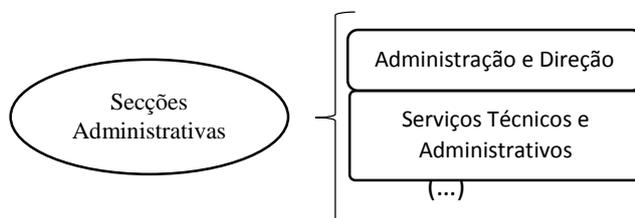
**Figura 2: Secções Auxiliares**



Fonte: PCAH, 2007: 25

As secções que correspondem às secções administrativas são as que agregam as atividades ditas como gerais (PCAH, 2007).

**Figura 3:** Secções Administrativas



Fonte: PCAH, 2007: 25

Por fim, na secção de não imputáveis, são integrados todos os custos e proveitos que não correspondem à atividade de qualquer outra secção (tais como, exames pedidos ao exterior) (PCAH, 2007).

No primeiro nível de apuramento de custos são determinados os custos diretos, das secções a que correspondem. Estes equivalem aos que se associam “ diretamente e sem qualquer dificuldade a uma secção homogénea, visto serem a consequência direta da sua atividade. “ (PCAH, 2007: 29) que facilmente se identifica a unidade funcional que se encontra na origem do seu consumo. Por esse motivo são rapidamente alocados à secção homogénea respetiva.

**Tabela 2:** Apuramento dos Custos 1º Nível

|                | Secções Principais |   |     | Secções Auxiliares |             | Secções Administrativas |   |     | Não Imputáveis |
|----------------|--------------------|---|-----|--------------------|-------------|-------------------------|---|-----|----------------|
|                | A                  | B | ... | Apoio Clínico      | Apoio Geral | A                       | B | ... |                |
| Custos Diretos | X                  | X | X   | X                  | X           | X                       | X | X   | X              |

Fonte: PCAH, 2007: 26

Os segundos, terceiros e quartos níveis de imputação correspondem à distribuição dos custos das secções administrativas e auxiliares numa lógica sequencial, sob a designação de custos indiretos.

Saliente-se que o PCAH considera como custos diretos das secções as naturezas de custo originadas em cada em cada secção, estabelecendo critérios de imputação a observar na distribuição da generalidade das naturezas de custos da contabilidade financeira. Note-se que, muito embora o esquema de imputação das secções administrativas constante do PCAH (3ª Edição PCAH, 2007: 27) sugira a existência de custos indiretos nestas secções e nas secções de

## Levantamento do Modelo de Custeio num Hospital

não imputáveis, não é clara a sua determinação à luz dos critérios estipulados para determinação dos custos diretos e indiretos das secções.

**Tabela 3:** Apuramento dos Custos 2º Nível

|                  | Secções Principais |   |     | Secções Auxiliares |             | Secções Administrativas |   |     | Não Imputáveis |
|------------------|--------------------|---|-----|--------------------|-------------|-------------------------|---|-----|----------------|
|                  | A                  | B | ... | Apoio Clínico      | Apoio Geral | A                       | B | ... |                |
| Custos Diretos   | X                  | X | X   | X                  | X           | X                       | X | X   | X              |
| Custos Indiretos |                    |   |     |                    |             | X                       | X | X   | X              |
| Custos Totais    |                    |   |     |                    |             | X                       | X | X   |                |

*Fonte:* Adaptado do PCAH, 2007: 27

O terceiro nível consiste na imputação dos custos totais das secções auxiliares de apoio geral às secções de apoio clínico e secções principais.

**Tabela 4:** Apuramento dos Custos 3º Nível

|                  | Secções Principais |   |     | Secções Auxiliares |             | Secções Administrativas |   |     | Não Imputáveis |
|------------------|--------------------|---|-----|--------------------|-------------|-------------------------|---|-----|----------------|
|                  | A                  | B | ... | Apoio Clínico      | Apoio Geral | A                       | B | ... |                |
| Custos Diretos   | X                  | X | X   | X                  | X           | X                       | X | X   | X              |
| Custos Indiretos | X                  | X | X   | X                  | X           | X                       | X | X   | X              |
| Custos Totais    |                    |   |     |                    | X           | X                       | X | X   |                |

*Fonte:* Adaptado do PCAH, 2007: 27

Por fim, no quarto nível os custos totais das secções auxiliares de apoio geral são imputados às secções principais.

**Tabela 5:** Apuramento dos Custos 4º Nível

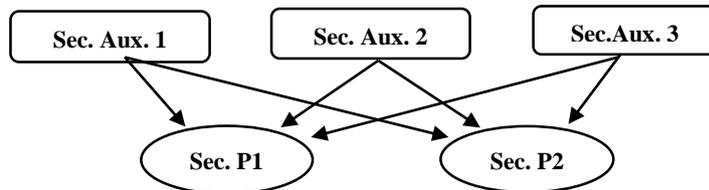
|                  | Secções Principais |   |     | Secções Auxiliares |             | Secções Administrativas |   |     | Não Imputáveis |
|------------------|--------------------|---|-----|--------------------|-------------|-------------------------|---|-----|----------------|
|                  | A                  | B | ... | Apoio Clínico      | Apoio Geral | A                       | B | ... |                |
| Custos Diretos   | X                  | X | X   | X                  | X           | X                       | X | X   | X              |
| Custos Indiretos | X                  | X | X   | X                  | X           | X                       | X | X   | X              |
| Custos Totais    |                    |   |     | X                  | X           | X                       | X | X   |                |

*Fonte:* Adaptado do PCAH, 2007: 28

O PCAH estipula três métodos diferentes de repartição dos custos pelas secções, nomeadamente, o Método de distribuição Direta, o Método de distribuição Sequencial e o Método de distribuição Recíproca.

O método de distribuição direta consiste na alocação dos custos totais das secções auxiliares diretamente às secções principais, isto é, os custos são imputados apenas às secções principais, ignorando as possíveis relações que possam existir entre as secções auxiliares.

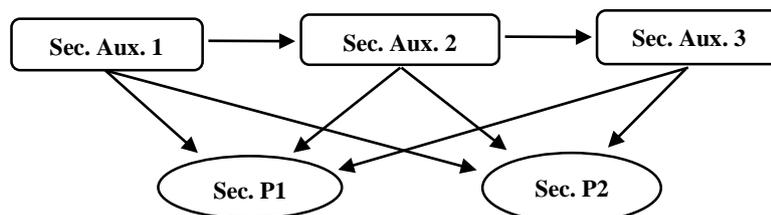
**Figura 4: Método de Distribuição Direta**



Fonte: PCAH, 2007: 48

No método de distribuição sequencial, ou em escada (*stepdown*), como de acordo com a sua designação, os custos vão ser imputados de acordo com uma lógica sequencial, tendo e em conta, contrariamente ao método anterior, as relações que possam existir entre as secções auxiliares. Os custos vão sendo repercutidos por ordem de grandeza da secção, ou seja, a secção auxiliar com maiores custos repercuti-los-á na secção auxiliar seguidamente com menores custos e assim sucessivamente. Ainda assim, este método não prevê a hipótese de alguma secção de custos menores fornecer algum serviço a uma de custos superiores. De notar que este consiste no método de repartição dos custos de referência de acordo com PCAH (2007), sendo também o de utilização mais comum nos hospitais do país tendo como poderemos comprovar no estudo apresentado em seguida.

**Figura 5: Método de Distribuição Sequencial**

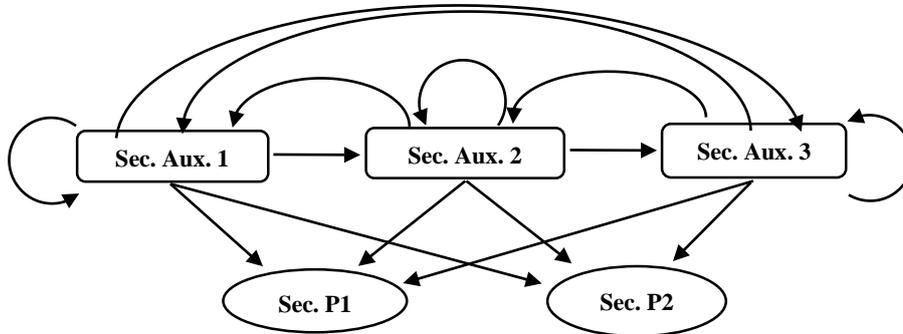


Fonte: PCAH, 2007: 49

O método de distribuição recíproca corresponde ao mais complexo dos três. No entanto, este é o único dos três métodos que ostenta todas as situações de repartição dos custos que possam ocorrer entre as várias secções auxiliares, antecedentes à distribuição dos custos pelas secções principais. Ainda que este método seja referenciado no PCAH como o método ideal para aplicação por parte das organizações de saúde, face ao seu elevado grau de complexidade

associada à exigência de recursos tecnológicos superiores e dispêndio de tempo, a sua aplicação é quase nula em Portugal.

**Figura 6:** Método de Distribuição Recíproca



Fonte: PCAH, 2007: 50

Aquando da conclusão dos quatro níveis de alocação dos custos, tendo em conta a produção conhecida de cada secção, torna-se possível obter o respetivo Custo Unitário.

## 2.4 Reformas no setor da saúde

Nas últimas décadas, o desempenho organizacional e a procura por informação de qualidade tem sido objeto de preocupação por parte dos governos, dando assim origem a várias reformas, em particular no setor público, com o intuito de melhorar os serviços prestados pelos mesmos (Johnson & Kaplan, 1987; Hood, 1995; Neely, 2005; Agrizzi, 2008). Face à referida necessidade de melhoria da qualidade de gestão associada ao setor público que se estendeu ao setor da saúde, compreende-se que atualmente este setor se encontre numa fase de reforma profunda e global. Esta reforma em muito se deve à tentativa que tem sido posta em prática de contrariar a crescente despesa com a saúde, que continua deter uma das maiores fatias do orçamento de estado. Sendo o acesso a cuidados de saúde um direito reconhecido em toda a Europa, a possível solução passará pelo incremento da eficiência de prestação de cuidados e dos próprios serviços de saúde (Garrett *et al.*, 2009; Silva, 2010).

De forma a efetivar estas mudanças em Portugal, de acordo com as recomendações propostas pela OCDE de 1998 a 2000 (*Observatório Português dos Sistemas de Saúde*, 2001), tornou-se necessária a alteração do estatuto jurídico do hospital público, uma vez que este era um impedimento à introdução de novas medidas de gestão. As estas medidas estava inerente uma maior autonomia, flexibilidade de gestão e responsabilidade financeira das organizações hospitalares e sua introdução veio garantir aos hospitais o estatuto de empresas públicas. Apesar

da tentativa de aplicação destas novas medidas, os hospitais públicos eram tidos como ineficientes uma vez, que a produtividade era tida como baixa e as despesas elevadas, tal como o crescimento de encargos (Campos, 2000).

Por forma a contrariar tal situação, em 2002, foram definidas um conjunto de regras que levaram os hospitais a passarem de estabelecimentos públicos a entidades públicas empresariais (EPE) (*Resolução do Conselho de Ministros n.º 41, 2002*).

Posteriormente, foi aprovado um regime jurídico de gestão hospitalar (anexo à Lei n.º 27/2002, modificando a Lei das Bases de Saúde, de 1990), no qual passaram a integrar vários modelos de hospitais: Hospitais SPA, Hospitais EPE, Hospital SA, Clínicas com o sem designação de hospital, instituições e serviços geridos por entidades públicas ou privadas (mediante contrato) e, por fim, Hospitais em parcerias público-privadas (Campos, 2003). Após a instituição destas novas medidas verificou-se que 34 hospitais do SNS foram convertidos em sociedades anónimas, dando origem 31 hospitais SA (Macedo, 2008). Os hospitais SA são vistos como um instrumento para alcançar maior afetação dos recursos e gestão da prestação de cuidados de saúde, sendo tidos como dos maiores incentivos dados à reforma estrutural da gestão dos setor hospitalar, face ao desenvolvimento do modelo de financiamento, avaliação de desempenho e a tentativa de se introduzir novas ferramentas como mecanismos de Benchmarking e SIGIC-sistema integrado de gestão de inscritos para cirurgia (Ribeiro, 2004).

As parcerias público-privadas são um conceito de gestão pública que assenta numa perspetiva de melhorar a prestação de serviços públicos, porém o estatuto EPE foi alargado a mais sete hospitais e centros hospitalares. De acordo com o *Observatório Português dos Sistemas de Saúde* (2009), o estatuto EPE é o que melhor se adequa à gestão hospitalar uma vez que partilha a independência da gestão com a dependência da tutela governamental.

Atualmente mantém-se uma grande necessidade de contrariar a presente crise económico-financeira que o país atravessa. Para tal, e no âmbito da saúde, em Portugal encontra-se em desenvolvimento um programa de ajustamento económico e financeiro negociado pelo Governo Português com o Fundo Monetário Internacional, a Comissão Europeia e o Banco Central Europeu, face ao processo de adaptação aos novos cortes orçamentais, assim como um processo de estimativa de alternativas de financiamento, a determinação de qual o tipo de serviços a contratar e qual o impacto das medidas adotadas no Serviço Nacional de Saúde (SNS).

A Direção Geral de Saúde (DGS) faz crer que as reformas a implementar devem ir de encontro à sustentabilidade do Ministério da Saúde. De modo geral as medidas a implementar passam pela alteração de comportamentos no âmbito de políticas de promoção da saúde e prevenção da doença. O Ministério da saúde identificou oito áreas que considerou como prioritárias, nomeadamente, patologias do foro cerebral e cardiovasculares, patologias respiratórias, diabetes, doenças oncológicas, a infeção pelo VIH/sida, saúde mental, promoção da alimentação saudável e por fim, prevenção e controlo do tabagismo. Para cada uma delas foram também determinados um conjunto de objetivos, que deram origem a programas específicos englobados no Plano Nacional de Saúde.

O Ministério da Saúde prevê também a implementação de reformas com intuito de contornar situações fraudulentas que possam ocorrer, uma vez que a Organização Mundial de Saúde (OMS) estimou que 6% da despesa com a saúde corresponde a erros ou fraude (dados relativos a 2013). As reformas previstas consistem em reduzir custos com o trabalho extraordinário (através da redução do número de horas e do preço/hora); reduzir a despesa pública com medicamentos (através da redução dos preços e da parcela suportada pelos utentes do SNS, verifica-se um crescimento do volume de vendas, que sugere a manutenção e até melhoria da acessibilidade dos utentes). De notar que as medidas tomadas para melhoria da eficiência na prestação de cuidados, na redução dos erros na prática clínica e na fraude permitiram reduzir a despesa em saúde sem afetar o acesso, a equidade e a qualidade. Espera-se que o financiamento advinha da redução de margens de lucro, desperdício e ineficiência.

Uma outra medida definida em termos de eficiência do sistema consistiu em se reorganizarem os agrupamentos de centros de saúde para melhor articulação com os hospitais, assim como a própria rede hospitalar. Certos hospitais foram agrupados em centros hospitalares, enquanto outros foram encerrados e outros originaram Centros de serviços adicional como maternidades, ou centros de reabilitação (Anexo I).

Foram ainda desenvolvidas outras medidas que pretendiam garantir o acesso mais equitativo a cuidados de saúde, como reduzir o preço dos medicamentos (com aumento de volume vendido e acesso), aumentar a percentagem de população isenta de taxas moderadoras e induzir uma redução de preços, inclusive no setor privado.

Em suma, para que as ações a efetivar neste processo de reforma hospitalar sejam determinantes, a eficiência, o financiamento, a qualidade, a integração de cuidados, a

*governance*, os sistemas de informação e o envolvimento dos cidadãos devem ser fatores a considerar e as ditas medidas devem agir em conformidade e em simultâneo.

## **2.5 Estudos desenvolvidos no domínio da Gestão Hospitalar**

Os hospitais são entidades com um grau de complexidade superior, pela multiplicidade e interdependência dos fatores críticos, pela diversidade das valências profissionais e humanas, pela urgência nas decisões e pela responsabilidade vital nos serviços que prestam. Desenvolvem a sua atividade em diferentes regimes: internamento, ambulatório e urgência. A finalidade consiste na prestação de cuidados de saúde diferenciados, o que, requer uma agregação de serviços específica por forma a atuarem em conformidade com as várias instituições que compõem um centro hospitalar (Jacobs, 1974; Saúde, 2001). É de notar que neste tipo de organizações existe uma dificuldade acrescida em determinar os custos dos serviços prestados e como tal um bom modelo de custeio é essencial a este tipo de organizações (Skærbæk & Thisted, 2004; Lapão, 2005; Rodrigues *et al.*, 2010).

*“One of the key challenges to the continued viability of healthcare organizations is the development of relevant and accurate cost information on which to base strategic, pricing and management decisions.”* (Demeere *et al.*, 2009: 296).

Em contexto internacional, a maior parte dos estudos revistos aborda essencialmente as tentativas de aplicação do *Activity-Based Costing* e do *Time-Driven Activity-Based Costing* no custeio dos serviços hospitalares.

Lawson (1994) publicou um artigo com o propósito de demonstrar os benefícios da aplicação de um modelo de custeio inovador como o ABC às organizações hospitalares. O estudo foi fundamentado com base em inquéritos feitos a entidades que fornecem serviços de saúde na região de Nova Iorque. Segundo o próprio, a melhoria na recolha de informação permitia a estas entidades deterem um maior controlo sobre os custos, o que levaria uma melhor gestão de recursos e uma tomada decisões mais assertiva, repercutindo-se no fornecimento de serviços de melhor qualidade e maior eficiência.

No mesmo âmbito, Ramsey (1994) publicou um estudo no qual pretendia demonstrar os benefícios da aplicação de um sistema ABC nos hospitais. De acordo com o autor, existem três pontos fulcrais para a implementação deste modelo, nomeadamente, um modelo de custeio apropriado às necessidades complexas deste tipo de entidade garante custo/ qualidade, reduzindo o desperdício de recursos, um modelo de custeio mais sofisticado facilita o controlo

eficaz dos recursos e por fim garantir uma melhoria continua nas linhas em que os serviços operam. O autor demonstrou as vantagens da aplicação do modelo de custeio ABC em segmentos específicos de um hospital no departamento de radiologia e na enfermaria, demonstrando que este sistema, para além de ser um modelo contabilístico, possui aplicações enquanto ferramenta de gestão estratégica.

Arnaboldi e Lapsley (2005) documentaram tentativas de introdução de sistemas de custeio em organizações hospitalares do Reino Unido. Os resultados apurados demonstram que as mudanças ambientais, mais concretamente a restrição de receita, detêm maior influência no que toca à adoção de modelos de custeio. O segundo estudo refere que a evolução ocorrida desde a implementação do ABC até à utilização efetiva deste modelo há muito se deve à existência de um ambiente competitivo e à interação eficaz com sistemas de informação existentes. Por sua vez, as conclusões obtidas reforçam a complexidade das organizações de saúde, no que toca à aplicação de modelos contabilísticos.

Na Finlândia, Jarvinen (2006) realizou uma investigação, que consistiu em observar a implementação e adoção do ABC em dois hospitais do país. Desta forma foi possível observar que no âmbito da Teoria Institucional, existe pressão sobre as entidades hospitalares para que estas atualizem os modelos de custeio para que melhorem a eficiência e a obtenção dos valores exatos dos custos. No entanto de acordo com o autor “*New accounting systems may also emerge not because there is certain knowledge of the economic outcomes, but because there is an uncertain faith that a new system is needed*” (Jarvinen, 2006:44).

Eden *et al.* (2006) desenvolveram uma investigação com base em inquéritos e entrevistas em quatro hospitais de Ontário no Canadá para compreenderem o motivo pelo qual a adoção do sistema de custeio ABC se verifica tão baixa. Os autores constataram que nos hospitais do país a informação dos custos não era utilizada como uma ferramenta de gestão, estando isto na principal origem da fraca adesão ao modelo ABC. Concluiu-se também há que outros fatores que influenciam este fenómeno, designadamente, o sistema de orçamentação ser muito tradicional, os primeiros hospitais a implementar o sistema não terem sido capazes de cativar outros a fazer o mesmo e os médicos não estarem envolvidos na gestão do orçamento do hospital. Por fim, verificaram que muitos sistemas de contabilidade nos hospitais não são suficientemente evoluídos para fornecerem informação sobre os custos.

Em Itália, Campanale *et al.* (2014) desenvolveram um estudo que consistia na descrição da implementação de um modelo TDABC em hospitais públicos. Através da aplicação deste

modelo de custeio os autores pretendiam comprovar uma maior transparência da informação contabilística e melhoria na eficiência da alocação de recursos. Face às potencialidades deste estudo, as autoras comprovaram que os modelos de custeio tradicionais não são suficientemente eficazes no que toca ao aprovisionamento de informação útil à gestão e a aplicação de um modelo inovador como o TDABC traria vantagens em termos de transparência de informação, levando a uma gestão mais eficaz das entidades em causa e, por sua vez, ao aumento da satisfação do utente.

Hil (2000) realizou no Reino Unido um trabalho de investigação onde pretendia documentar tentativas de introdução de sistemas de custeio em organizações hospitalares do país. Este tinha como objetivo investigar o impacto dos fatores ambientais e organizacionais na adoção de sistemas de custeio. Os resultados apurados demonstram que as mudanças ambientais, mais concretamente a restrição de receita, detêm maior influência no que toca à adoção de modelos de custeio.

Xue (2004) propôs-se estudar o processo de desenvolvimento de um sistema de informação em seis hospitais chineses. O estudo pretendia dar resposta a cinco questões essenciais: Quais as condições contextuais que influenciam os Sistemas de Informação nos Hospitais Chineses; Como são os Sistemas de Informação desenvolvidos na China; Quais os resultados provenientes do desenvolvimento destes sistemas; Quais as barreiras ao desenvolvimento dos sistemas e Quais os resultados verificados. Com a análise destes 6 casos a autora concluiu que na china os sistemas de informação hospitalares verificam-se como bastante dinâmicos, apesar de alguma falta de comunicação dentro da entidade, dado que a utilização destes sistemas é feita apenas pela administração.

Cardinaels, *et al.* (2004) afirmaram que existe alguma pressão para que os hospitais se tornem eficientes no que toca aos sistemas de custeio utilizados. No entanto, sistemas como o ABC ainda não foram configurados de acordo com a complexidade das entidades hospitalares. Através da realização deste estudo, os autores pretenderam provar que a inclusão de questões específicas a nível da entidade seria uma mais-valia para a eficiência dos sistemas informação hospitalares. Questões como o apoio dos *medical parties* face ao uso do sistema de custos, a consciencialização dos problemas com o sistema de custeio existente e o tipo de contrato interno que existe para com os médicos, foram abordadas. Os resultados do estudo sugerem também que a administração do hospital não deve subestimar o interesse do pessoal médico no processo de reformulação dos sistemas de custos.

Em Espanha, Sánchez-Martínez *et al.* (2006) efetuou-se uma pesquisa cujo intuito consistiu em fornecer uma descrição e análise dos principais modelos de custeio utilizados pelos hospitais de Sistema Nacional de Saúde espanhol (SNS), uma vez que se constatou que os custos dos Hospitais estariam a ser calculados, de modo geral, através do custeio integral, em oposição a outros sistemas de custeio como o custeio direto ou *Activity Based Costing* (ABC). Segundo os autores, com este estudo foi possível averiguar que modelos atuais como o Custeio Baseado em Atividades seriam do interesse de todos hospitais e os sistemas de informação deveriam ter em conta o custeio paciente.

Como tem vindo a ser comprovado, a medição dos custos de todos os atos clínicos é uma atividade algo complexa e exigente. Com o intuito de simplificar e tornar esta tarefa mais precisa, Spence (2013) publicou recentemente um conjunto de 5 formas de tornar estratégica a contabilidade de custos hospitalar: criar um modelo de custeio que equilibre eficiência com precisão; integrar os gestores dos departamentos numa tentativa de melhorar a forma como os custos são alocados; simplificar a validação de dados e tarefas de reconciliação; fornecer uma visão oportuna e consistente do desempenho das várias linhas de serviço; atribuir responsabilidades contabilísticas às linhas de serviços clínicos.

A nível nacional têm sido desenvolvidas também algumas pesquisas no âmbito dos modelos de custeio e respetiva aplicabilidade para as entidades Hospitalares.

Rodrigues *et al.* (2010) apresentam as razões que levaram o Ministério da Saúde a criar um projeto, baseado no ABC, em cinco Hospitais Piloto do SNS; as vantagens deste sistema; os módulos em que o modelo assenta; a descrição da amostra, as regras de imputação dos recursos às atividades e da atribuição dos custos das atividades aos objetos de custeio; o processo de implementação do modelo; a implementação de pontos fortes e dificuldades deste processo bem como alguns resultados gerados. Posto isto, foi possível verificar que nas instituições do setor da saúde existem algumas dificuldades no que toca à implementação do ABC, ainda que este seja encarado como um modelo vantajoso para um conhecimento mais abrangente dos custos.

Num Hospital de Setúbal foi conduzida uma pesquisa que teve como objetivo principal entender como é que o Centro Hospitalar de Setúbal aplica o Plano Analítico de Contabilidade Hospitalar (PCAH) e a sua atuação tendo em conta as funções do hospital. O estudo em causa pretendia também dar ênfase à utilidade dada aos outputs gerados através dos custos contabilísticos nos processos de tomada de decisão, por parte dos médicos e administração do hospital (Picoito, 2008). Através da análise efetuada, a autora pôde observar que alguns dos custos são alocados

de forma diferenciada ao espetável (neste caso, os gastos com o pessoal e as depreciações) e especular sobre o que acontece noutros hospitais. Com a realização deste estudo verificou-se ainda que os dados obtidos através da contabilidade de custos não são úteis ao processo de tomada de decisões, sendo que este processo apenas é efetivado por uma questão de obrigatoriedade de divulgação da informação.

Barbosa (2006) procurou, através da realização de um estudo de caso num hospital público, compreender de que forma a informação contabilística é útil para os profissionais de saúde no contexto hospitalar (público). O autor conclui que a informação contabilística era genericamente pouco utilizada. Ao longo do trabalho o autor demonstra o que se tem vindo a comprovar noutros estudos: a importância atribuída à informação contabilística pelos profissionais da área é muito pouco significativa, servindo apenas como um fator de comunicação externa e pouco útil à tomada de decisões.

Noutra pesquisa realizada em Portugal, pretendeu-se questionar as práticas utilizadas na construção da informação necessária à avaliação do desempenho da gestão clínica e hospitalar (Leite & Rodrigues, 2007) e através destes dados, determinar-se o grau de implementação do plano de contabilidade analítica nos hospitais públicos portugueses. De modo geral, com a realização deste estudo os autores verificaram que as práticas de contabilidade de gestão dos hospitais são insuficientes para o controlo e a avaliação do desempenho dos mesmos, uma vez que não existem indicadores de gestão e eficiência para que possa ser feito o controlo referido.

Foi também desenvolvido um estudo com o objetivo de verificar o papel desempenhado pela informação produzida pelos modelos de contabilidade de custos no contexto da atual reforma nos Hospitais Públicos Portugueses (Pereira & Jorge, 2010). Neste estudo averiguou-se que a informação de custos é pouco utilizada para efeitos de gestão interna das organizações ou seja, a informação produzida pelo modelo de custeio serve apenas para cumprir com formalidades externas de relato. Posto isto, os hospitais tendem a não investir em modelos de custeio mais sofisticados, sendo que muitas destas organizações acabam por alocar os custos de forma ineficiente.

O estudo realizado por Rego, *et al.* (2010) teve como objetivo avaliar o impacto da gestão empresarial nos hospitais públicos portugueses, tendo em conta que a falta de recursos e o aumento das necessidades de cuidados de saúde são uma realidade presente e futura. Os resultados obtidos através deste estudo demonstram que os hospitais públicos portugueses

melhoraram os seus níveis de eficiência no período de avaliação em causa e que a aplicação de técnicas de gestão empresarial no contexto hospitalar teve um impacto positivo.

Tendo em conta a revisão de literatura tratada, torna-se clara uma constante tentativa de se implementar formas cada vez mais sofisticadas de determinar os custos em contexto hospitalar internacional e nacional. Estas têm como propósito contornar as falhas apontadas aos modelos que se encontram em prática. De modo geral, a informação obtida através de modelos de custeio atuais não é tida como útil ao processo de tomada de decisões de gestão interna, sendo vista apenas como forma de aumentar a credibilidade deste tipo de serviços externamente. Apesar de os sistemas de informação serem bastante dinâmicos, existem falhas de comunicação interna dada a falta de confiança que os profissionais detêm sobre os dados que recolhem.

As organizações hospitalares reconhecem vários benefícios à implementação de métodos de custeio mais sofisticados, nomeadamente, o *Activity-Based Costing* e o *Time Driven Activity-Based Costing*. Estes são vistos como modelos de custeio úteis por fomentarem uma melhor gestão dos recursos, um maior controlo sobre os custos e uma transparência na informação divulgada. A carência tecnológica neste âmbito e os elevados consumos monetários e de tempo são tidos como os principais fatores para que as entidades hospitalares não apostem em modelos de custeio mais evoluídos.

## **CAPÍTULO 3 – METODOLOGIA**

### **3.1 Metodologia a aplicar**

Existem vários paradigmas de investigação, cujo propósito consiste em guiar o investigador na escolha da estratégia (técnicas de análise e recolha de dados) utilizada na sua pesquisa. Para tal, antes de se optar por um determinado método de investigação torna-se necessário conhecer quais os tipos de paradigmas existentes, para que o investigador entenda qual o seu posicionamento na construção do conhecimento (Orlikowski & Baroudi, 1991). No estudo que se pretende desenvolver adota-se uma metodologia de investigação qualitativa. Neste tipo de metodologia formulam-se conclusões através de métodos naturalistas que consistem na observação dos atores que se quer estudar na sua envolvência, neste tipo de pesquisa o resultado de uma investigação provém não da observação da realidade em si, mas da interpretação que é feita pelos indivíduos que estão envolvidos num determinado fenómeno. Na perspetiva desta metodologia, a gestão é demasiado complexa para ser fundamentada com base em teorias e leis, pois existem muitas verdades e significados para um facto que são aplicáveis a qualquer situação (Johnson & Christensen, 2010).

No presente trabalho optou-se pela utilização de uma metodologia qualitativa, sendo a que mais se adequa ao estudo que se pretende efetuar, uma vez que as tendências paradigmáticas em causa se focam na compreensão dos fenómenos a estudar ao invés da explicação causal dos mesmos (Carvalho, 1998). A pesquisa qualitativa permite ao investigador obter as suas próprias conclusões através do contacto direto com fenómenos que pretende estudar, ao invés de enumerar ou medir situações de forma genérica (Creswell, 2003). Posto isto e tendo em conta o tipo de metodologia que se pretende aplicar, optou-se pela realização de um estudo de caso.

O estudo de caso consiste na observação de uma ou mais realidades durante um determinado período de tempo, onde o pesquisador recolhe e trata a informação através de um conjunto de técnicas específicas (Stake, 1995). Em contabilidade de gestão, a metodologia de estudo caso utiliza-se frequentemente, uma vez que facilita a compreensão de processos e sistemas contabilísticos (Ryan *et al.*, 2002), sendo este um dos principais objetivos da pesquisa em causa. “*Case study is a separate research method that has its own research designs. The design is the logical sequence that connects the empirical data to a study’s initial research questions and ultimately to it’s conclusions*” (Yin, 2009:26).

Existem vários tipos de estudo caso a aplicar consoante o tipo de investigação que se pretenda fazer, designadamente, o ilustrativo, cujo objetivo consiste em demonstrar novas práticas

desenvolvidas particularmente para um caso específico, o experimental, utilizado quando o estudo tem por objetivo demonstrar a aplicabilidade de uma determinada técnica, o exploratório, útil quando o investigador pretende testar hipóteses concebidas, por forma criar generalizações, o explanatório, que através da explicação das praticas ou técnicas aplicadas ao caso a estudar, pretende criar teorias justificativas e, por fim, o descritivo, o método escolhido para a realização desta investigação.

Optou-se por este método tendo em conta que o estudo consiste na descrição detalhada de uma realidade prática, através da observação dos vários fatores determinantes, de acordo com os objetivos da investigação a efetuar (Ryan *et al.*, 2002; Ahrens & Chapman, 2006; Yin, 2009). O trabalho a desenvolver pretende descrever os modelos de custeio utilizados num hospital em concreto o Hospital Garcia de Orta em Almada.

Para dar resposta a parte dos objetivos da investigação foram efetuadas entrevistas semiestruturadas, um diálogo com um objetivo suportado por um guião previamente preparado que serve como eixo orientador da conversa (Morgan, 1988; Costa *et al.*, 2004). Yin (2009:106) considera as entrevistas como “...one of the most important sources of case study information”. Bogdan & Biklen (1994:134) afirmaram que a entrevista, em investigação qualitativa, pode edificar a estratégia dominante para a recolha de dados ou pode ser utilizada em conjunto com a observação participante, análise de documentos e outras técnicas. A entrevista deve ser planeada com especial atenção, sendo necessário selecionar os participantes e especificar qual a dimensão do estudo que estamos a realizar e elaborar o guião da entrevista com base nessa mesma dimensão. Na tabela seguinte encontram-se nomeadas as vantagens e desvantagens deste tipo de forma de recolha de dados.

**Tabela 6:** Vantagens e Desvantagens de Entrevistas

| Vantagens   | Desvantagens                                    |
|---|---|
| Flexibilidade de duração;                         | Requer alguma experiência na área;              |
| Adaptação a diferentes situações e entrevistados; | Limita o número de sujeitos a entrevistar;      |
| Oportunidade para questionar;                     | Disponibilidade de ambas as partes;             |
| Oportunidade para aprofundar;                     | A fiabilidade pode ser posta em causa em vários |
| Recolha de informação variada                     | aspectos (entrevistador, guião e participantes) |

*Fonte:* Costa *et al.*(2004)

De acordo com Cohen *et al.*, (2007: 351), o investigador que assim o desejar pode optar por utilizar as entrevistas como principal método de recolha de informação, para testar ou sugerir

novas hipóteses, investigar resultados inesperados, validar outros métodos e aprofundar as motivações dos respondentes.

As entrevistas podem ser efetuadas em diferentes contextos, conforme adequação ao estudo que se pretende realizar, e Creswell (2009) enumerou as seguintes opções:

- Entrevistas Individuais - no contexto do presente estudo são as que mais se adequam, uma vez que se pretende a participação de diferentes indivíduos sem possíveis influências; Entrevista Telefónica mais comum nas entrevistas informais;
- Entrevista em Grupo - este tipo de entrevista é a mais utilizada para estudos que exijam um *Focus Group*, por forma a evidenciar diferentes perspetivas, permitindo ainda economizar tempo;
- Entrevista de Painel - em que, ao contrário da técnica anteriormente aplicada, existem vários entrevistadores e apenas um indivíduo a providenciar as respostas (estes casos são pouco comuns numa pesquisa);
- Entrevista através das Tecnologias da informação e comunicação (TIC) - face à evolução tecnológica, há quem opte por fazer entrevistas por esta via (e-mail).

Existem três tipos de entrevistas aplicáveis à realização de um estudo de caso, designadamente, entrevistas não estruturadas, entrevistas estruturadas e entrevistas semiestruturadas. No primeiro caso, o entrevistador propõe o tema que se vai desenvolvendo ao longo da conversa, isto é, o entrevistador possui um guião com o qual opera e sabe qual a informação que pretende obter no entanto as questões não seguem uma ordem específica e emergem com o decorrer da conversa (Bernard, 1995), o que exige alguma experiência por parte do entrevistador. As entrevistas estruturadas ou fechadas consistem num conjunto de questões fixas e previamente concebidas pelo entrevistador que seguem uma ordem lógica, para que a resposta do entrevistado siga um padrão requerido, uma vez que a sua utilidade é mais eficaz na obtenção de informação padronizada (ex: amostras). No caso concreto deste tipo de investigação a desenvolver, torna-se adequado o uso de entrevistas semiestruturadas, uma vez que estas são próprias para a exploração de perceções e opiniões dos entrevistados (Barriball & While, 1994; Bernard, 1995). As entrevistas semiestruturadas consistem simultaneamente em questões previamente concebidas e questões abertas, visto que, por vezes, no decorrer da entrevista, há a hipótese de surgirem questões que não haviam sido previamente consideradas, por forma a obter mais informações e esclarecimento de respostas que podem ser fundamentadas em experiências profissionais e pessoais.

## Levantamento do Modelo de Custeio num Hospital

Para complementar as informações a recolher para o estudo em causa, é também fulcral a obtenção de outros dados numéricos de valorimetria, a análise de relatórios e outra documentação adicional.

**Tabela 7:** Tipo de Entrevista Vs Estilo de Investigação

| Tipo de Entrevista | Estilo de Investigação |             |                |            |
|--------------------|------------------------|-------------|----------------|------------|
|                    | Controlo               | Verificação | Aprofundamento | Exploração |
| Não Estruturada    |                        |             | X              | X          |
| Semiestruturada    |                        | X           | X              |            |
| Estruturada        | X                      | X           |                |            |

*Fonte: Cohen et al. (2007)*

**Tabela 8:** Pontos Fortes e Fracos dos diversos Tipos de Entrevista.

| Tipos de Entrevistas | Pontos Fortes  | Pontos Fracos  |
|----------------------|--|--|
| Não Estruturada      | Boa perceção de diferenças individuais;<br>Questões Individualizadas;<br>Comunicação mais simples            | Informação pouco sistematizada;<br>Muita experiencia do investigador                           |
| Semiestruturada      | Otimização do tempo;<br>Informação sistematizada;<br>Facilidade na introdução de novas questões ou temáticas | Boa preparação por parte do entrevistado   |
| Estruturada          | Informação muito sistematizada;<br>Fácil análise de dados  | Pouco flexível;<br>Reduz ou anula a hipótese de desenvolver questões que não as pré definidas; |

*Fonte: Costa et al. (2004)*

### **3.2 Passos a Efetuar**

Na presente investigação, após selecionado o tema a estudar e efetuada necessária revisão de literatura, optou-se, como já assinalado, por efetuar um estudo caso descritivo com o objetivo de identificar e descrever a forma como são determinados os custos dos serviços no Hospital Garcia de Orta. O estudo passa por dar respostas a um conjunto de questões, designadamente, a descrição e compreensão da forma como são calculados os custos dos atos clínicos no HGO, como questão principal e como objetivos específicos, (i) a identificação dos objetos de custeio, (ii) quais os utilizadores principais da informação, (iii) tipificar a utilidade da informação obtida, e (iv) aferir o grau de utilização da informação produzida.

A metodologia estudo caso tem um grau de complexidade elevado (Yin, 2003). Combinando as propostas de Yin (2009) e Ryan *et al.* (2002) os passos cruciais para a realização de um estudo de caso são os seguintes:

- Desenvolver o modelo de pesquisa a seguir;
- Preparar a recolha de dados;
- Recolher evidências;
- Avaliar as evidências recolhidas;
- Identificar e explicar padrões;
- Redigir o trabalho.

Para concretização do estudo caso, nomeadamente para a sua preparação e para a recolha das evidências necessárias adota-se a metodologia proposta por Bailey (1995), constituída por 5 etapas principais:

- Obter acesso;
- Obter consentimento informado;
- Trabalhar com atores chave;
- Estabelecer consensos;
- Observação e entrevistas.

*“Participating in relationships with the members in the setting is the basis of the interpretative process that is so central to field research”*(Bailey, 1995: 49)

Refira-se que as quatro primeiras medidas são associadas à preparação da recolha de dados e a última à recolha de evidências.

A primeira etapa foi a obtenção de acesso à informação requerida, isto porque Bailey (1995), e no caso concreto dos hospitais por estes serem organizações fechadas torna-se necessária a obtenções de autorizações especiais para a realização de um estudo com estas características. É ainda durante esta etapa que se estabelecem os contactos com *gatekeepers* que servem de elo de ligação à concretização das etapas seguintes. Os *gatekeepers* são as pessoas com quem se estabelece o contacto inicial para a realização de uma investigação deste género, isto é, são as pessoas que numa fase inicial poderão ou não aceitar a concretização da pesquisa na instituição a que estão ligadas e ainda poderão facilitar o acesso à documentação e a comunicação com os *key actors*. Ao entrar em contacto com os *gatekeepers* há que clarificar e explicar os objetivos do estudo que se pretende fazer. O passo seguinte, de obtenção de consentimento da informação, consiste na clarificação precisa da utilidade que vai ser dada à informação

disponibilizada por forma a criar uma relação de confiança entre ambas as partes. Daí espera-se que o *gatekeeper* ajude na concretização dos passos seguintes, de trabalhar com os atores chave e estabelecer consensos. A terceira e quartas etapas encontram-se associadas e desenvolvem-se geralmente em conjunto. O *key actor* pode atuar como mentor ou guia, dando apoio na realização do estudo, partilhando conhecimento e estabelecendo outros contatos úteis, sendo de realçar que por vezes o *gatekeeper* é também o *key actor*. A última fase da recolha da evidência materializa-se pela observação participante por entrevistas. No presente caso procedeu-se, à análise e observação de documentação disponibilizada pela entidade, e a conjunto de entrevistas semiestruturadas que permitiram fundamentar as questões secundárias previamente levantadas aquando da recolha de revisão de literatura.

A entrevista pode ser vista como um dos principais meios de recolher informação relacionada com os objetivos da investigação (Cohen *et al.*, 2007). Weisberg, *et al.* (1996), desenvolveram um conjunto de *guidelines* para ajudar os investigadores a obter sucesso nas entrevistas e as respostas pretendidas por parte dos entrevistados. Estas foram tidas em conta no decorrer da minha pesquisa complementadas por outros pontos orientadores. Segundo os autores, para que um investigador consiga alcançar bons resultados, isto é, respostas úteis à pesquisa que estão a efetuar, há que ter em consideração alguns fatores:

- Colocar as questões - as questões devem ser colocadas tal e qual como previamente estipuladas, visto que em certos casos alguma alteração no vocabulário pode levar o entrevistado a dar uma resposta que não corresponda ao pretendido. Para sustentar este primeiro ponto Yin (2009:108) referiu que “*Well-informed interviewees can provide important insights into such affairs or events. The interviewees also can provide shortcuts to the prior history of such situations, helping you to identify other relevant sources of evidence.*”;
- Gravar as respostas - a gravação das respostas permite ao investigador fazer uma análise mais concisa da entrevista sem que corra o risco de criar uma interpretação errada através da leitura das notas tomadas (de notar que tomar notas é essencial numa entrevista), sendo que o investigador apenas deve recorrer à gravação da mesma quando existe o consentimento do entrevistado (Bailey, 1995; Weisberg *et al.*, 1996);
- Não manifestar opiniões - durante a entrevista o entrevistador não deve fazer qualquer tipo de comentário que possa provocar alguma desconfiança ou

influência no entrevistado, ou que possa levar a que este não manifeste a sua opinião;

- Ganhar empatia por parte do entrevistado - é importante que o entrevistado se sinta confortável a responder às questões, sendo necessário que este crie uma empatia com o entrevistador;
- Sondar - o investigador precisa de respostas claras, completas e relevantes. Quando o entrevistado não corresponder às expectativas, o entrevistador deve tentar contrariar esse fato reforçando a pergunta
- Lidar com a recusa - em certos casos o entrevistado pode recusar responder a algumas questões. Ainda que raras (uma vez que se parte do pressuposto que existe um acordo de cooperação mútuo) estas situações podem acontecer. Nestes casos o entrevistador deve tentar obter a resposta sem que esta ponha em causa a colaboração na restante entrevista.

A aplicação destas *guidelines* foi efetuada de acordo com os pontos orientadores (Weisberg *et al.*, 1996):

- Selecionar os entrevistados e contactá-los a solicitar a sua participação no estudo;
- Marcar a entrevista;
- Utilizar linguagem adequada;
- Apresentar-se adequadamente e esclarecer os objetivos da entrevista;
- Explicar como vai ser feito o registo da entrevista (escrito, áudio, vídeo);
- Não deixar o investigador influenciar-se pelas suas próprias opiniões;
- Tentar evitar que o entrevistado divague;
- Evitar fugir do guião previamente definido.

### **3.3 Fontes de Pesquisa e Atuação**

A presente investigação foi desenvolvida tendo em conta duas grandes fontes de evidência, nomeadamente, a observação participante e a realização de entrevistas. Adicionalmente, procedeu-se, à recolha de informação sobre a entidade através de dados disponíveis na internet com o organograma, atuação e visão da mesma.

### 3.3.1 Observação Participante

Para o desenvolvimento do estudo foi possível acordar a permanência nas instalações do hospital dois dias, por semana ao longo de cerca de três meses, o que facilitou a recolha de informação e esclarecimento tempestivo de dúvidas na análise dos dados facultados. Numa fase inicial, e para dar resposta ao objetivo principal da presente dissertação, procedeu-se à recolha de informação e dados sobre o custeio, através de relatórios internos da entidade, tais com, a listagem parametrizada dos custos, mapas das secções principais e auxiliares, relatório de contas de 2014, relatório analítico de desempenho económico-financeiro e, ainda, o relatório de auditoria interna.

A fase seguinte passou por um conjunto de reuniões informais com a gestão hospitalar, as quais possibilitaram a obtenção de conclusões sobre a alocação e distribuição de alguns custos e produção hospitalar. A identificação dos entrevistados decorreu da intervenção direta da diretora financeira do hospital, que acompanhou o trabalho de investigação desenvolvido.

### 3.3.2 Entrevistas

Para os objetivos secundários do presente trabalho de investigação foram realizadas entrevistas semiestruturadas. As entrevistas foram registadas através de anotações no decorrer das mesmas e redigidas até ao final do dia como sugere Yin (2009), suportadas por um guião (Anexo VI) concebido e estruturado por temas com o intuito de responder às questões de investigação definidas para o objetivo secundário da dissertação. Para todas as entrevistas foram registados dados como a data, a hora, a duração da entrevista, o nome e função do entrevistado e as principais conclusões obtidas. As entrevistas decorreram durante cerca de um mês, sendo que foram entrevistados onze colaboradores de diferentes níveis hierárquicos, perfazendo uma duração total de cerca de nove horas e meia (Anexo VIII).

### 3.3.3 Guião

O guião (Anexo VI), que serve de base ao desenvolvimento das entrevistas semiestruturadas, foi previamente concebido tendo em conta as conclusões que se averiguaram através da revisão de literatura e outras questões que se consideraram pertinentes após conta as reuniões informais com a gestão hospitalar, aquando da fase inicial do processo. As questões que dão forma ao guião foram estruturadas no âmbito da temática geral proposta para a análise, num segundo ponto questões sobre os utilizadores da informação produzida, a comunicação e a necessidade informativa do HGO. Posto isto, foram desenvolvidos quatro subtemas de questões:

## Levantamento do Modelo de Custeio num Hospital

- Quem são os utilizadores da informação produzida, uma vez que de acordo com alguns estudos (Barbosa, 2006; Pereira & Jorge, 2010) a informação contabilística produzida para as organizações hospitalares ainda é vista apenas como forma de aumentar a credibilidade deste tipo de serviços externamente;
- Sobre os tipos de necessidade informativa requerida para o bom funcionamento do HGO, dado que alguns autores (Picoito, 2008; Campanale, *et al.*, 2014) averiguaram que os dados obtidos através dos modelos de custeio atuais não são tidos como úteis ao processo de tomada de decisões;
- Sobre a periodicidade da informação contabilística e de que forma o fluxo de informação é ou não constante. Durante a realização do estudo percebeu-se que idealmente a informação deveria ser relatada com a periodicidade reduzida, ainda que, de acordo com um estudo conduzido em 6 hospitais chineses (Xue, 2004), se tenha averiguado que os sistemas de informação eram bastantes dinâmicos;
- Sobre a utilidade da informação produzida, vários estudos atuais (Barbosa, 2006; Picoito, 2008; Rodrigues *et al.*, 2010) concluíram que a informação sobre os custos é pouco utilizada em termos de gestão interna e tomada de decisões, servindo meramente para cumprir formalidades externas de relato.

Em suma, a utilização de várias fontes de evidência fortalece os dados obtidos e contribuí para a maior qualidade do estudo a realizar (Yin, 2009).

## **CAPÍTULO 4 – ESTUDO CASO**

### **4.1 Apresentação do Hospital em estudo**

#### **4.1.1 Hospital Garcia de Orta**

O Hospital Garcia de Orta, EPE (HGO) constitui uma pessoa coletiva de direito público e é tido como uma das principais instituições hospitalares da Península de Setúbal. Em 2003 adquiriu a denominação de Hospital Central, como resultado do elevado grau de crescimento e diferenciação alcançado. Posteriormente, passou a pertencer ao setor empresarial do estado e mantém, desde 2006, o estatuto de entidade pública empresarial (EPE). Iniciou a sua atividade em 1991, substituindo o antigo Hospital das Misericórdias de Almada (também conhecido como Hospital Distrital de Almada), pela sua fraca capacidade de resposta às necessidades da população, assegurando apenas o acesso a cuidados de saúde básicos.

O HGO detém uma lotação superior a 500 camas e capacidade para dar resposta à generalidade das situações clínicas.

A sua principal área geográfica de intervenção abrange os concelhos de Almada e Seixal (cerca de 350 000 habitantes), sendo uma referência para toda a Península de Setúbal nas áreas de especialidade de neonatologia, neurocirurgia, transplante renal, cardiologia de intervenção e serviço de urgência. O Hospital presta, ainda, acompanhamento regular de neurocirurgia a vários hospitais do sul do país.

## **4.2 Estudo Empírico**

O hospital é tido como uma das organizações mais complexas e mutante. Tem como foco principal da sua atividade a prestação de cuidados de saúde diferenciados e produz outros serviços, tais como formação, investigação e serviços comunitários. A atividade hospitalar presta serviços desenvolvidos em regime de internamento, ambulatório e urgência. De notar que estes serviços devem ser prestados articuladamente com as várias instituições que compõem um centro hospitalar, tendo em conta a rede de SNS (Anexo I) em que estão inseridas (Jacobs, 1974; Direção-Geral de Saúde, 2001).

### **4.2.1 Descrição do processo produtivo do HGO**

Butler (1995) define o conceito de produção hospitalar como a melhoria do estado de saúde do utente ou aumento do bem-estar. Desta forma, as diferentes modalidades em que os cuidados de saúde são prestados devem espelhar o que se considera como grande objetivo das organizações que compõem o sistema de saúde.

Como todos os hospitais, clínicas ou centros de saúde, a atividade do Hospital Garcia de Orta consiste na prestação de cuidados de saúde, tanto à entrada como à saída, “internamento” (601ª Deliberação do CSE, 2005: Conceito 3443), “ambulatório” (601ª Deliberação do CSE, 2005: Conceito 494) e “urgência” (O diagrama do processo produtivo encontra-se no Anexo V).

Diz-se que o episódio termina em “internamento” quando o doente está sob vigilância pelo menos 24h no estabelecimento de saúde, sendo que este gera sempre valor para o hospital independentemente do desfecho episódio do doente. O “ambulatório” produz sempre para si próprio e subdivide-se em consulta externa, hospital de dia e cirurgia de ambulatório.

A “consulta externa” (601ª Deliberação do CSE, 2005: Conceito 554), no ato de assistência prestada ao doente, pode consistir na observação clínica, prescrição terapêutica, diagnóstico, aconselhamento ou análise da evolução do estado de saúde.

O “hospital de dia” (601ª Deliberação do CSE, 2005: Conceito 524), no qual o doente requer vigilância por menos de 24h, presta serviços programados que não podem ser feitos em casa tais como transfusões, quimioterapia e administração de certos medicamentos ou injeções e meios complementares de diagnóstico.

Na “cirurgia de ambulatório” (601ª Deliberação CSE, 2005: Conceito 506), que se distingue da cirurgia convencional pela menor complexidade dos procedimentos efetuados, os procedimentos são realizados sob anestesia local e o doente pode sair em menos de 24h. Note-

se que na presença de fatores risco, como o doente residir a mais de 30 km do hospital ou sozinho, a abordagem clínica é feita sob o regime de internamento. Os episódios que ocorrem em ambulatório são programados, contrariamente ao que sucede na “urgência”. Entende-se por atendimento em “serviço de urgência” (601ª Deliberação do CSE, 2005: Conceito 555) o ato de assistência prestada ao doente, em qualquer situação de emergência, 24 horas, 365 dias por ano.

Ainda que os *input's* e *output's* correspondam às mesmas unidades de serviço, não significa que estas atuem de forma paralela, ou seja, um doente que entre pela urgência pode sair pela urgência e neste caso o *output* gerado será de urgência e os proveitos serão atribuídos em conformidade. Se, por outro, lado o doente sair pelo internamento dá origem a dois meios episódios, um de urgência e outro de internamento os quais beneficiam dos proveitos. Logo, neste caso, o serviço de urgência não terá qualquer proveito suportando apenas custos. Já no caso concreto de o doente entrar em ambulatório, mas o seu estado ser considerado de tal gravidade que o clínico o envia para urgência ou internamento, surgem dois episódios, isto é, qualquer dos episódios vai gerar custos e proveitos. Torna-se assim necessário identificar concretamente o trajeto percorrido pelos doentes durante o episódio clínico, uma vez que se encontra definido no Contrato Programa aprovado pela ACSS, o valor a cobrir por episódio tendo em conta o seu Grupo de Diagnóstico Homogéneo (GDH) <sup>4</sup> e o Grupo hospitalar <sup>5</sup> em que se insere.

Para determinar os custos da produção hospitalar, torna-se necessária a existência de unidades de medição de produção. Estas unidades são o número de doentes tratados (601ª Deliberação CSE, 2005: Conceito 3756) (saídos ou admitidos), os dias de internamento (601ª Deliberação do CSE, 2005: Conceito 513), ou o número de doentes tratados ponderados pela demora média de internamento (pré definidos por centro hospitalar no respetivo Contrato Programa). Esta última unidade de produção surgiu como forma de contornar o fato da utilização isolada da unidade de produção “dias de internamento” não refletir eficazmente o aumento de casos tratados, considerando que os primeiros dias de internamento são mais dispendiosos pelo fato de o doente necessitar de uma maior assistência (Carreira, 1999).

---

<sup>4</sup> Os GDH são um sistema que permite classificar os doentes internados agrupando-os em conjuntos clinicamente similares, tendo em conta a patologia que o levou ao internamento bem como os recursos consumidos em função da mesma. A cada grupo é associado um peso relativo, isto é, um coeficiente de ponderação que reflete o custo esperado com o tratamento de um doente agrupado nesse GDH, expresso em termos relativos face ao custo médio do doente típico a nível nacional.

<sup>5</sup> O HGO está inserido no Grupo D

## 4.2.2 Caracterização das atividades do HGO

### **Especialidades Médicas**

#### Medicina Interna

Este é o maior serviço do hospital em termos quantitativos (doentes tratados, e camas). Cerca de 97% dos doentes têm origem na urgência, muito embora a maior parte da atividade da medicina interna se destine ao internamento. Esta especialidade é predominantemente utilizada pelos doentes admitidos na urgência que acabam por ser internados;

#### Cardiologia

O serviço de cardiologia desenvolve maioritariamente a sua atividade no internamento e no ambulatório. A origem dos doentes é a consulta externa em cerca de 60%, onde se define a necessidade de internamento. Este serviço de cardiologia é o utilizador principal do centro de custos “técnicas de cardiologia”;

#### Dermatologia

O serviço de dermatologia presta todo o tipo de cuidados a todo o tipo de patologias da pele e a sua atividade é muito centrada no ambulatório, em “consulta externa”. Apesar de se tratar de um serviço médico, realiza algumas cirurgias por ano (cerca de 700), cujos consumos cirúrgicos estão associados ao Bloco Operatório;

#### Endocrinologia

A atividade do serviço de endocrinologia é centrada apenas na prestação de cuidados em ambulatório, Consulta Externa;

#### Gastrenterologia

O serviço de gastrenterologia atua de forma semelhante ao serviço de cardiologia, à exceção da grande maioria dos seus doentes terem origem na urgência

#### Doenças Infeciosas

A principal atividade prestada pelo serviço de doenças infecciosas consiste no tratamento do VIH/SIDA. Alguns doentes tem origem na urgência, no entanto a sua atuação maioritária é em “ambulatório”, “consulta externa”;

#### Nefrologia

A atividade desenvolvida pelo serviço de nefrologia consiste apenas no tratamento de doenças e doentes transplantados de foro renal. A sua atividade centra-se no ambulatório, “consulta externa” e unidade especial hospital de dia de nefrologia (unidade de hemodiálise) cuja particularidade é que trabalha para si, assim como os 3 *output's* do hospital o “internamento”, “ambulatório” e a “urgência”. Os restantes serviços prestados em “hospital de dia” não

trabalham para a urgência (consultar o Anexo V, Hospital de Dia – Nefrologia). A origem maioria dos doentes internados deste serviço é a urgência;

#### Neurologia

O serviço de neurologia detém uma grande parte da sua atividade associada ao internamento, cerca de 60% dos seus doentes têm origem no serviço de urgência. Ainda assim, tem uma importante componente de ambulatório (“consulta externa” e “hospital de dia”);

#### Pneumologia

A maior parte da atividade do serviço de pneumologia desenvolve-se no “internamento” e “ambulatório”, sendo que cerca de 80% a 90% destes doentes têm origem na urgência;

#### Reumatologia

A atividade do serviço de reumatologia centra-se na prestação de cuidados por ambulatório, consulta externa;

#### Serviço de Hemato-Oncologia

O serviço de hemato-oncologia trata doenças do foro hematológico (sangue) sendo descrito praticamente como um serviço oncológico. Tem uma grande componente de ambulatório, especialmente no “hospital de dia”, mas também de “consulta externa” e uma pequena componente de “internamento”. Este serviço trabalha para outras especialidades como a cirurgia geral, a pneumologia e a dermatologia (em termos de espaço físico é igual as particularidades dos atos é variam). A origem dos doentes é no “serviço de urgência”.

### **Especialidades Cirúrgicas**

#### Cirurgia Geral

O serviço de cirurgia geral tem a sua atuação vocacionada essencialmente para internamento. Engloba na sua atividade cirurgias de urgência ou programadas e produz os seus próprios MCDT's;

#### Cirurgia Maxilo-facial

O serviço de cirurgia maxilo-facial trabalha para internamento e ambulatório, efetuando consultas externas aos doentes a si alocados. Não detém na sua atividade a realização de exames, nem urgência;

#### Cirurgia Plástica e Reconstructiva

A atividade do serviço de cirurgia plástica e reconstructiva passa em grande parte pelo internamento e pela realização de “consulta externa” aos doentes, sendo que, para além da cirurgia normal implícita também efetua “cirurgia em ambulatório”;

Angiologia e Cirurgia Vascular

A atividade dos serviços de angiologia e cirurgia vascular está centrada no internamento, prestada através do bloco, fazendo-se servir, caso seja necessário, de imagiologia. Este serviço produz dopplers para urgência e internamento, assim como MCDT's não só para estes mas também para o exterior;

Neurocirurgia

Como todos os serviços cirúrgicos a atividade do serviço de neurologia está centralizada no bloco operatório, sendo o seu produto o internamento. Produz algumas cirurgias em ambulatório. Este serviço, em particular, tem associado a UCI de neurocirurgia;

Oftalmologia e Otorrinolaringologia

Os serviços de oftalmologia e otorrinolaringologia são especialidades médico-cirúrgicas que tal como outras especialidades do mesmo tipo produzem MCDT's para o seu serviço e para outros. O foco principal da sua atividade é o desenvolvimento de cirurgias da área em internamento ou ambulatório, tal como consulta externa;

Urologia

O serviço de urologia tende a isolar-se das restantes especialidades cirúrgicas no sentido em que apenas produz MCDT's para consumo próprio, sendo que autonomamente determina o tipo de exames a realizar. A sua atividade contribui essencialmente para a produção de internamento e hospital de dia;

Orto traumatologia

A unidade orto traumatologia é composta por duas componentes ortopedia, que aborda patologias ditas programadas ou seja, tudo o que é cirurgicamente tratado, como por exemplo colocação ou renovação de próteses face ao desgaste temporal. Trauma, que trata de todas as patologias ditas não programadas (Ex: partir um braço). Este serviço especialmente, em trauma, tem grande parte dos seus *input's* alocados à urgência mas os seus *output's* finais são internamento e ambulatório.

**Cirurgia de Ambulatório**

A cirurgia de Ambulatório consiste na unidade que presta serviços cirúrgicos a qualquer tipo de especialidade médico-cirúrgica. Os seus proveitos são afetos a ambulatório. O espaço físico para este serviço pode variar.

**Psiquiatria e Saúde Mental**

Esta unidade funciona para os três grandes *output's* do HGO através da atuação dos serviços seguidamente descritos:

Agudos

A unidade de agudos corresponde ao internamento em serviço psiquiátrico envolvendo os cuidados necessários, como administração de medicamentos, avaliação e tratamento do doente. Os seus consumos são facilmente determinados por alocação direta. A consulta externa associada a este serviço funciona no HGO e em Cruz de Pau.

Na ótica do custeio são tratados em centros de custo separados. São dadas consultas de especialidades médicas de psiquiatria e outras patologias, como sexologia, e não médicas, como psicologia. “Hospital de dia” este serviço funciona também na Cruz de Pau.

Exceccionalmente, no caso da psiquiatria, estão associadas a este serviço atividades que não necessitam da intervenção de um médico, apenas de terapeutas e pessoal de enfermagem, tais como terapia ocupacional e sessões de apoio á vida. Torna-se difícil determinar e afetar custos do próprio serviço, tendo em conta os cuidados que oferecem (Ex: os custos que podem surgir das sessões são o consumo de bens alimentar em pequenas quantidades ou do espaço utilizado). O centro de custo “Urgência Geral” inclui toda a psiquiatria desenvolvida.

### **Pediatria**

Área infantil, esta unidade de prestação de cuidados de saúde tem associadas várias atividades como o Centro de Desenvolvimento da Criança (este centro é o único da zona sul e tido como um centro de excelência), cujo espaço físico é totalmente separado do edifício do HGO, trabalha em consulta e terapias com crianças com problemas de vários géneros como neurológicos, psicomotores, espina bífida e paralisia cerebral. A atividade da subespecialidade de cuidados intensivos neonatais e pediátricos, da pedopsiquiatria e do bloco operatório de cirurgia pediátrica reflete-se na produção dos três *output's* anteriormente descritos, internamento, ambulatório e urgência. No caso do internamento pediátrico (espaço físico), é possível distinguir as crianças alocadas a cada serviço médico-cirúrgico e, por isso, os consumos associados à intervenção realizada refletem-se nos respetivos centros de custos, ainda que os consumos em efetivados em enfermaria de pediária sejam alocados a este centro de custo. Este serviço é um bom exemplo da complexidade de uma organização hospitalar, através da coexistência de serviços físicos e serviços responsáveis. Por ex.: Todos os custos resultantes da operação de uma criança operada em neurocirurgia, assim como os custos dos médicos, da alimentação e os medicamentos serão custeados ao serviço de neurocirurgia. No entanto os custos resultantes do internamento, como o pessoal de enfermagem e materiais de consumo, vão ser alocados ao centro de custo internamento.

## **Medicina Física e de Reabilitação**

O serviço de medicina física e de reabilitação presta tratamentos de fisioterapia e as respetivas consultas de reavaliação, quer para doentes internados, quer para doentes em ambulatório.

Serviços de Imagiologia - Aqui estão inseridos os serviços de radiologia, neurorradiologia e angiografia, todos estes serviços trabalham para os restantes e para eles mesmos (meios complementares de diagnóstico). Os doentes tem origem indiscriminadamente por qualquer uma das três portas.

O Hospital detém três grandes laboratórios que trabalham em conformidade e para todos os serviços, uma vez que são caracterizados como serviços produtores. Designadamente, o Laboratório de Anatomia Patologia, o Laboratório de Patologia Clínica e o Laboratório de Imuno-Hemoterapia.

O Laboratório de Anatomia Patologia desenvolve as seguintes funções:

- Anatomia Patológica Geral

Na ótica do custeio, no centro de custo anatomia patológica geral aparecem todos os consumos que não são específicos a nenhum dos outros serviços; quer a nível clínico; quer a nível administrativo);

- Citologia

No centro de custo citopatologia realiza-se o estudo das células e alteração das mesmas;

- Histopatologia

No centro de custo histopatologia qual se concretiza o estudo da forma como uma doença afeta um conjunto de células, através de biopsias, que podem inclusive ser efetuadas durante uma cirurgia ou mesmo aquando de uma autópsia;

- Registo Oncológico

No centro de custo registo oncológico vão ser afetos os consumos associados a todas as situações de suspeita de tumores que impliquem a retirada de uma peça (por Ex: um sinal). Ainda neste centro de custo são tratadas todo o tipo de análises afetas à peça em questão, que permitirão avaliar a evolução, o grau, o estadio (pode ser agressivo e não ter metástases, pode ser fraco e já estar muito avançado) e a origem;

- Autópsias

Neste centro são custeados os consumos de autópsias de doentes que falecem dentro do hospital, cuja causa não é determinada aquando do óbito, assim como autópsias fetais (é de notar que neste centro não se inserem autópsias médico-legais).

O Laboratório de Patologia Clínica envolve as seguintes atividades:

- Patologia Clínica Geral

Neste centro de custo são inseridos os gastos que não são específicos a nenhuma outra atividade aglomerada a esta unidade (quer a nível clínico quer a, nível administrativo);

- Laboratório de Bioquímica

Este centro de custo envolve todos os custos aqui efetuados

- Hematologia Laboratorial

Este centro de custo foca a sua atividade na análise e observação de vários elementos do sangue

- Imunologia

O centro de custo imunologia estuda o sistema imunitário

- Microbiologia

O centro de microbiologia trabalha maioritariamente em conjunto com o Grupo de Coordenação Local do Programa de Prevenção e Controlo da Infecção e Resistência aos Antimicrobianos (GCL-PPCIRA), comissão autónoma com o objetivo de reduzir a taxa de infeção no Hospital. A nível de custeio, os gastos associados enquadram-se no centro de custo dos órgãos de apoio técnico

- Laboratório de Urgência

Este centro de custo consiste no laboratório de apoio às urgências (funciona 24h por dia, 365 dias ano). É possível determinar rigorosamente os custos das análises efetivadas e o serviço requisitante, uma vez que estes são serviços produtores e trabalham para eles e para outros serviços.

#### Laboratório de Imuno-Hemoterapia

Corresponde ao Serviço de Medicina Transfusional. De modo geral, efetua serviços de sangue, isto é, transfusões e doações benévolas de sangue (que podem também ser de plasma, ferro e medula). Trabalha para ambulatório através do hospital de dia e/ou consulta externa.

#### **Medicina Nuclear**

Esta unidade de cuidados foca a sua atividade na realização de exames de diagnóstico, como cintigrafias (cardíacas, ósseas, pulmonares, renais), a doentes internados ou em ambulatório. Adicionalmente, esta unidade vende serviços externos em particular ao hospital do Barreiro.

### **Anestesiologia**

É um serviço meramente produtor de serviços para outros serviços, especialmente para as especialidades médicas, se houver a necessidade de sedar o doente para a realização de algum tipo de exame (pneumológico, ginecológico ou gastrológico) e especialidades cirúrgicas e ainda vendem a prestação de serviços para imagiologia (por exemplo: aquando da realização de ressonâncias em crianças ou pessoas q tem ataques de pânico). Em termos de espaço físico este serviço é efetivado na sala de angiografia e contribui diretamente para proveitos de ambulatório em consulta externa.

### **Bloco Operatório**

Consiste no espaço físico onde são efetuadas cirurgias, assim como as “técnicas “. Trabalha para todas as especialidades cirúrgicas, sendo a sua produção final afeta essencialmente a internamento e cirurgia de ambulatório.

### **Esterilização**

Este centro de custo é um produtor interno, uma vez que produz serviços travessais a todo o hospital para todos, como a limpeza e desinfeção de material cirúrgico e não cirúrgico, ferros e pensos. Todos os processos inerentes a este centro de custo têm regras muito detalhadas, assim como materiais e meios de limpeza muito específicos.

**Áreas Hoteleiras** este serviço é transversal a todo o hospital

#### Alimentação

Nem todo o ambulatório tem alimentação. No entanto os consumos referentes a este centro de custo são alocados diretamente ao respetivo serviço, sendo possível apurar-se por doente (GHAF);

#### Roupa

É possível identificar e alocar diretamente ao serviço o respetivo custo com a roupa

#### Higiene e limpeza

No centro de custos higiene e limpeza, relativamente ao custeio é determinada a fatura mensal, sendo possível controlar o nº de colaboradores e as respetivas horas afetas a cada serviço.

## Levantamento do Modelo de Custeio num Hospital

**Tabela 9:** Síntese da caracterização das atividades geradas pelos serviços clínicos

|                     | Serviço de apoio clínico         | Âmbito   |
|---------------------|----------------------------------|--|
|                     | Med. Física e de Reabilitação    | Presta tratamentos de fisioterapia a doentes internados em ambulatório   |
|                     | Serviços de Imagiologia          | A origem dos doentes é equitativamente qualquer uma das três portas  |
| Anatomia Patológica | Anatomia Patológica Geral        | Cento de custo ao qual são alocados todos os consumos que não são específicos a nenhum dos remanescentes serviços de anatomia patológica |
|                     | Citologia                        | Estuda as Células e respetivas alterações  |
|                     | Histopatologia                   | Estuda a forma como uma doença afeta um conjunto de células, através de biópsias;  |
|                     | Registo Oncológico               | Afetos os consumos associados a todas as suspeitas de tumores que impliquem a retirada de uma peça                                       |
|                     | Autópsias                        | O centro de custo agrega os consumos de autópsias de doentes que falecem dentro do hospital  |
| Patologia Clínica   | Patologia Clínica Geral          | Inclui os gastos que não são específicos a nenhuma outra atividade aglomerada a esta unidade   |
|                     | Laboratório de Bioquímica        | Envolve todos os custos aqui efetuados   |
|                     | Hematologia Laboratorial         | Análise e observação de vários elementos do sangue   |
|                     | Imunologia                       | Estudo do sistema imunitário   |
|                     | Microbiologia                    | Trabalha em conjunto com o GCL-PPCIRA. Os gastos associados enquadram-se no centro de custo dos órgãos de apoio técnico                  |
|                     | Laboratório de Urgência          | Laboratório de apoio às urgências funciona 24h por dia, 365 dias por ano   |
|                     | Laboratório de Imuno-Hemoterapia | Ou serviço de medicina transfusional, efetua transfusões e doações de sangue benévolas. Produz para ambulatório                          |
|                     | Medicina Nuclear                 | Atividade foca-se na realização de exames de diagnóstico, a doentes internados ou em ambulatório   |
|                     | Anestesiologia                   | Serviço produtor para as especialidades médicas, cirúrgicas e imagiologia. Contribui diretamente para proveitos de ambulatório           |
|                     | Bloco Operatório                 | Espaço físico onde são desempenhadas cirurgias convencionais e ambulatório;  |
|                     | Esterilização                    | Produz serviços internamente travessais a todo o hospital, cujos processos inerentes têm regras e meios muito específicos                |

*Fonte: Observação participante*

**Tabela 10:** Síntese da caracterização das atividades geradas por serviços de apoio clínicos

|                           | Serviço Clínico                     | Âmbito  |
|---------------------------|-------------------------------------|---|
| Especialidades Médicas    | Medicina Interna                    | Atividade efetuada no internamento, origem maioritária dos doentes: urgência  |
|                           | Cardiologia                         | Efetua a sua atividade no internamento e ambulatório, a origem dos doentes é a consulta externa. Serviço produtor e fornecedor do próprio centro de técnicas  |
|                           | Dermatologia                        | Presta cuidados em Consulta externa a todo o tipo de patologias da pele e realiza algumas cirurgias   |
|                           | Endocrinologia                      | Presta Consulta Externa   |
|                           | Gastroenterologia                   | Atividade foca-se no internamento e ambulatório, a origem dos doentes é a urgência  |
|                           | Doenças Infeciosas                  | Tratamento do VIH/SIDA, de doentes com origem em Consulta Externa e urgência  |
|                           | Nefrologia                          | Presta cuidados a doentes transplantados do rim, em Consulta Externa e Hospital de Dia (unidade de Hemodiálise). A origem dos doentes deste serviço é a urgência                                    |
|                           | Neurologia                          | Atividade associada ao Internamento e a origem dos doentes é a urgência   |
|                           | Pneumologia                         | Presta cuidados em internamento e ambulatório, doentes têm origem na urgência   |
|                           | Reumatologia                        | Prestação de cuidados em Consulta Externa   |
| Especialidades Cirúrgicas | Hemato-Oncologia                    | É genericamente um serviço oncológico, trabalha para várias especialidades. Atua em Hospital de Dia e Consulta Externa e os doentes são oriundos do serviço de urgência                             |
|                           | Cirurgia Geral                      | Atua para internamento. Efetua cirurgias de urgência ou programadas e produz os seus MCDT's   |
|                           | Cirurgia Maxilo-facial              | Rege a sua atividade para internamento e consultas externas;  |
|                           | Cirurgia Plástica                   | Atividade fulcral do serviço é internamento e Consulta Externa. Também efetua cirurgias em ambulatório  |
|                           | Angiologia e Vascular               | Cirurgias em regime de internamento e ambulatório e produzem consulta externa   |
|                           | Neurocirurgia                       | O seu produto é internamento e cirurgias em ambulatório. Este serviço tem uma UCI especial;   |
|                           | Oftalmologia e Otorrinolaringologia | São efetuadas para estes centros de custo cirurgias em regime de internamento e ambulatório e produzem consulta externa   |
|                           | Urologia                            | Produz mcdt's para consumo próprio. A sua atividade contribui para a internamento e hospital de dia   |
|                           | Orto-traumatologia                  | Divide-se em ortopedia e trauma. Este serviço tem os seus input's alocados à urgência e output's são internamento e ambulatório   |
|                           |                                     | Cirurgia de Ambulatório   |
|                           | Psiquiatria – Agudos                | Corresponde ao internamento em serviço psiquiátrico, agregando os respetivos cuidados, como administração de medicamentos, avaliação e tratamento do doente. Funciona para os três grandes output's |
|                           | Pediatria                           | Associado ao Centro de Desenvolvimento da Criança. Produz para os três grandes output's;  |

*Fonte: Observação participante*

## Levantamento do Modelo de Custeio num Hospital

**Tabela 11:** Síntese da caracterização das atividades geradas por serviços de apoio geral

| Áreas Hoteleiras    | Âmbito  |
|---------------------|---|
| Alimentação         | Alocado diretamente ao respetivo serviço, sendo possível apurar-se por doente (GHAF); |
| Tratamento de Roupa | Identifica-se e aloca-se diretamente ao serviço o respetivo custo;                    |
| Higiene e Limpeza   | Controla-se o nº de colaboradores e as respetivas horas                               |

*Fonte: Observação participante*

### 4.2.3 Caracterização da determinação dos custos no HGO

Os hospitais são entidades complexas, devido á sua dimensão, dinâmica e articulação específica das suas atividades. Por estes fatores existe uma dificuldade acrescida em medir resultados e calcular custos dos serviços prestados. Daqui resulta a pertinência de dispor de um modelo informação para a gestão que permita uma adequada imputação dos custos aos diferentes objetos de custeio e a consciencialização do valor dos recursos utilizados no momento de tomar decisões. (Jacobs, 1974; Hill, 2000; Skærbæk & Thisted, 2004; Rodrigues *et al.*, 2010).

O Hospital Garcia de Orta desenvolve a sua atividade em especialidades ou unidades funcionais que correspondem às atividades anteriormente identificadas constituídas como centros de custo, que consistem nas secções principais, auxiliares e administrativas, para as quais estão definidas unidades de obra <sup>6</sup> específicas (Anexo III)<sup>7</sup>.

No HGO o grupo das secções administrativas é composto pela administração e direção que agrega o consumo dos recursos utilizados pelos órgãos de administração e direção e os órgãos de apoio técnico, designadamente, todo o conjunto de comissões (a comissão de ética, a comissão de humanização, a comissão de controlo da infeção hospitalar, a comissão de antibióticos, a comissão médica e a comissão de enfermagem, entre outras) e equipas técnicas do hospital (equipa de gestão de altas e equipa de transplantes).

A secção de serviços técnicos administrativos engloba todos os consumos dos recursos utilizados pelos órgãos de gestão não clinica, designadamente, os serviços de planeamento e controlo, o serviços de gestão de recursos humanos, os serviços financeiro, os serviços de gestão logística, os serviços de apoio geral e a doentes e ainda o centro de formação Garcia de Orta. Os custos das secções administrativas são imputados a outras secções proporcionalmente aos respetivos custos diretos (Anexo III).

Primeiramente, são identificados todos custos diretos – aqueles cujo consumo contribua diretamente para a realização da atividade em causa, nomeadamente, os custos diretos. Embora

<sup>6</sup> Uma unidade de obra é uma unidade de medida da atividade desenvolvida numa secção que serve, simultaneamente, para controlar os custos dessa secção e para os imputar aos utilizadores dessa atividade

<sup>7</sup> A descrição efetuada tem por base a análise dos mapas das secções correspondentes ao ano de 2013

no plano de contabilidade analítica dos hospitais (PCAH, 2007) esteja previsto que as secções administrativas correspondem ao primeiro nível de imputação dos custos, verifica-se que no hospital Garcia de Orta as primeiras secções a serem imputadas são as secções auxiliares de apoio geral correspondentes aos serviços hoteleiros, sendo que as secções de alimentação e roupa são também imputadas as secções administrativas (definido no manual da ACSS).

As secções auxiliares de apoio geral agregam um conjunto de serviços que desenvolvem a sua atividade de forma transversal a todo o hospital. No caso do HGO estas secções dividem-se em dois grandes serviços, nomeadamente o serviço de instalações e equipamentos (SIE) e os serviços hoteleiros. O SIE é serviço responsável pela aquisição manutenção e conservação de todas as estruturas e equipamentos hospitalares, à exceção dos equipamentos informáticos (na ótica do utilizador). Os serviços hoteleiros desdobram-se em serviços de alimentação, serviços de tratamento de roupa, serviços de higiene e limpeza e serviços de segurança (Tabela 11).

**Tabela 12:** Secções Auxiliares de Apoio Geral

|                         | Serviços de<br>Instalação e<br>Equipamentos | Serviços Hoteleiros |       |                      |           |
|-------------------------|---|---------------------|-------|----------------------|-----------|
|                         |   | Alimentação         | Roupa | Higiene e<br>Limpeza | Segurança |
| <b>Custos Diretos</b>   |   |                     |       |                      |           |
| CMVMC                   | X   | X                   | X     | —                    | —         |
| FSE                     | X   | X                   | X     | X                    | X         |
| Custos Pessoal          | X   | X                   | X     | X                    | X         |
| O. custos               | X   | —                   | —     | —                    | —         |
| Amortizações            | X   | X                   | X     | X                    | —         |
| Provisões               | —   | —                   | —     | —                    | —         |
| Perdas de Financeiras   | —   | —                   | —     | —                    | —         |
| Perdas Extra.           | X   | X                   | X     | X                    | —         |
| <b>Custos Indiretos</b> |   |                     |       |                      |           |
| Roupa                   | X   | X                   | X     | —                    | —         |

*Fonte: Observação participante no HGO*

No caso do serviço de alimentação, o critério de imputação é a determinação do custo real registado tendo em conta o número de refeições ponderadas<sup>8</sup> à secção requisitante. Quanto aos serviços de roupa a distribuição é proporcional aos quilos de roupa tratada.

Por fim, ao determinar-se, desta forma, a totalidade dos custos das secções administrativas, estas vão ser repartidos diretamente pelas secções auxiliares de apoio clínico e principais. As

<sup>8</sup> As refeições ponderadas resultam da seguinte metodologia: nº de pequenos-almoços servidos no período x 0,4+ o nº de almoços no período x 1+ o nº de jantares servidos no período x 1+ o nº de lanches servidos no período x 0,4 + o nº de restantes refeições servidas no período x 0,2

## Levantamento do Modelo de Custeio num Hospital

restantes secções auxiliares de apoio geral são imputadas às secções auxiliares de apoio clínico e secções principais proporcionalmente aos seus custos diretos (Tabela 12).

**Tabela 13:** Secções Administrativas

|                    | Administração e Direção | Serviços Técnicos Administrativos |
|--------------------|-------------------------|-----------------------------------|
| Custos Diretos     |                         |                                   |
| CMVMC              | X                       | X                                 |
| FSE                | X                       | X                                 |
| Custos Pessoal     | X                       | X                                 |
| Outros custos      | —                       | X                                 |
| Amortizações       | X                       | X                                 |
| Provisões          | —                       | X                                 |
| Perdas Financeiras | —                       | X                                 |
| Perdas Extra       | X                       | X                                 |
| Custos Indiretos   |                         |                                   |
| Alimentação        | X                       | X                                 |
| Roupa              | X                       | X                                 |

*Fonte: Observação participante no HGO*

As secções auxiliares de apoio clínico agregam um conjunto de serviços que desenvolvem a sua atividade de forma a prestar apoio às secções principais do hospital. Os serviços que compõem as secções de apoio clínico são, designadamente os MCDT's, a anestesiologia, o bloco operatório, dietética, esterilização, serviços sociais e farmácia (Tabela 13).

Os meios complementares de diagnóstico e terapêutica (MCDT's) agregam os consumos referentes ao conjunto de “técnicas” relacionadas com as várias especialidades médicas disponíveis no hospital (Anexo III). Pela variedade de tipologia das “técnicas” foi determinada a necessidade de existirem diferentes unidades de obra, designadamente, o número de exames ponderados<sup>9</sup>, o número de tratamentos ponderados, o número de transfusões ponderadas, o número de análises ponderadas e o número de sessões ponderadas que varia conforme o serviço prestado (Anexo III).

O serviço de anestesiologia é uma especialidade médica que presta serviços a outras especialidades (médicas, cirúrgicas e por vezes requisitado por algumas “técnicas”). A unidade de obra aplicada corresponde ao número de procedimentos ponderados<sup>10</sup> (Anexo III).

O bloco operatório é um serviço de utilização transversal pelas diversas especialidades cirúrgicas, sendo também utilizado para a realização de intervenções cirúrgicas programadas,

<sup>9</sup> A ponderação referida resulta do produto do número de exames realizados pelo valor base apresentado nas tabelas de preços a praticar de acordo com o SNS

<sup>10</sup> Número de procedimentos realizados pelo valor base apresentado nas tabelas de preços a praticar de acordo com o SNS

urgentes, em ambulatório e mesmo para a realização de alguns exames com um nível de cuidados acrescidos. Neste centro de custos recaem os consumos gerais referentes ao espaço físico do bloco que não são específicos de uma determinada intervenção. Os consumos deste centro e custo são alocados com base no número de intervenções cirúrgicas realizadas.

O serviço de dietética agrega os consumos relacionados com a avaliação, prescrição e monitorização alimentar/nutricional adequada dos seus utentes em regimes de internamento e ambulatório. Os consumos da unidade de serviços de dietética tem como unidade de obra o número de atendimentos (Anexo V).

O serviço de esterilização tem como finalidade realizar a desinfeção e esterilização de dispositivos médicos reutilizáveis (o que o distingue de um serviço de limpeza é a particularidade dos produtos utilizados). Os consumos deste serviço são ponderados tendo em conta o número de litros de produto utilizado (Anexo V).

O serviço social promove a resolução de problemas e o reforço da emancipação de utentes em condições especiais. A unidade de obra deste serviço é o número de atendimentos (Anexo V).

Os serviços farmacêuticos desenvolvem a sua atividade através disponibilização e monitorização do medicamento ao utente. Este serviço tem como unidade de obra o número de atendimentos (Anexo V).

De notar que alguns meios complementares de diagnóstico utilizam serviços de outros MCDT's, como é o caso do serviço de anatomia patológica que para a prestação dos seus serviços tem a necessidade de se socorrer de outras "técnicas" (por exemplo, imagiologia e técnicas de cardiologia). Também o serviço de esterilização presta serviços a outras secções de apoio, em particular para o bloco e alguns MCDT's (em particular para as "técnicas" de cardiologias e gastroenterologia, pneumologia e urologia), sendo os seus consumos calculados como base na unidade anteriormente referida. O mesmo sucede com os serviços de farmácia. São ainda imputados diretamente a estas secções os custos totais provenientes das secções auxiliares de apoio geral e administrativas de acordo valor dos recursos utilizados "proporcional aos custos diretos" (Figura 13).

Calculados assim os custos das secções auxiliares de apoio clínico, são seguidamente imputados às secções principais por especialidade tendo em conta a distribuição das respetiva unidades de obra.

## Levantamento do Modelo de Custeio num Hospital

**Tabela 14:** Secções Auxiliares de Apoio Clínico

|                         | Secções de Apoio Clínico |                | Outras Secções de Apoio Clínico |           |               |                  |          |
|-------------------------|--------------------------|----------------|---------------------------------|-----------|---------------|------------------|----------|
|                         | MCDT's                   | Anestesiologia | Bloco Op.                       | Dietética | Esterilização | Serviços Sociais | Farmácia |
| <b>Custos Diretos</b>   |                          |                |                                 |           |               |                  |          |
| CMVMC                   | X                        | X              | X                               | X         | X             | X                | X        |
| FSE                     | X                        | X              | X                               | X         | X             | X                | X        |
| Custos Pessoal          | X                        | X              | X                               | X         | X             | X                | X        |
| O. custos               | —                        | —              | —                               | —         | —             | —                | —        |
| Amortizações            | X                        | X              | X                               | —         | X             | X                | X        |
| Provisões               | —                        | —              | —                               | —         | —             | —                | —        |
| Perdas Fin.             | —                        | —              | —                               | —         | —             | —                | —        |
| Perdas Extra            | X                        | —              | X                               | —         | —             | X                | X        |
| <b>Custos Indiretos</b> |                          |                |                                 |           |               |                  |          |
| MCDT's                  | X                        | X              | —                               | X         | —             | —                | —        |
| Anestesiologia          | —                        | X              | —                               | —         | —             | —                | —        |
| Bloco Op.               | —                        | —              | —                               | —         | —             | —                | —        |
| Dietética               | —                        | —              | —                               | —         | —             | —                | —        |
| Esterilização           | X                        | —              | X                               | —         | —             | —                | —        |
| Farmácia                | X                        | X              | X                               | —         | X             | —                | X        |
| SIE's                   | X                        | X              | X                               | X         | X             | X                | X        |
| Hoteleiros              | X                        | X              | X                               | X         | X             | X                | X        |
| Administração           | X                        | X              | X                               | X         | X             | X                | X        |
| STA                     | X                        | X              | X                               | X         | X             | X                | X        |

*Fonte: Observação participante no HGO*

As secções principais do hospital prestam a sua atividade em três regimes principais, nomeadamente, internamento, ambulatório e urgência. Estas secções contribuem diretamente para a produção dos produtos finais (Tabela 14).

As especialidades médicas, cirúrgicas e médico-cirúrgicas (obstetricia-ginecológica e medicina da criança), bem como a unidade de cuidados intensivos e psiquiatria trabalham predominantemente para internamento, prestam todo um conjunto variado de serviços de cuidados de saúde em que o doente permanece mais de 24 horas no hospital são ser imputados ao internamento em função dos dias de internamento e os doentes tratados (Anexo III).

As secções hospital de dia, consulta externa, cirurgia de ambulatório e serviços domiciliários, trabalham predominantemente em regime de ambulatório onde a permanência do doente é inferior a 24h. A atividade desenvolvida em hospital de dia é custeada através de uma ponderação efetuada entre o número de sessões e os doentes tratados. No caso da consulta externa a unidade de obra corresponde ao número de consultas efetuadas por especialidade. Por sua vez o serviço domiciliário é custeado com base nos consumos efetuados por número de visitas e a cirurgia de ambulatório por número de cirurgias (Anexo III).

A urgência presta cuidados de saúde não programados (existem no entanto centros de custos específicos para algumas atividades e um centro de custos global) sendo a unidade de obra que lhe está associada o número de doentes atendidos (Tabela14).

## Levantamento do Modelo de Custeio num Hospital

**Tabela 15:** Secções Principais

|                         | Esp. Médicas | Esp. Cirúrgicas | Esp. Médico-Cirurg. | UCI | Psiquiatria | Hospital Dia | Urgência | Consulta Ext. | S. Domiciliário | Cirurgia Amb. |
|-------------------------|--------------|-----------------|---------------------|-----|-------------|--------------|----------|---------------|-----------------|---------------|
| <b>Custos Diretos</b>   |              |                 |                     |     |             |              |          |               |                 |               |
| CMVMC                   | X            | X               | X                   | X   | X           | X            | X        | X             | X               | X             |
| FSE                     | X            | X               | X                   | X   | X           | X            | X        | X             | —               | X             |
| C. Pessoal              | X            | X               | X                   | X   | X           | X            | X        | X             | X               | X             |
| O. Custos               | —            | —               | —                   | —   | —           | —            | —        | —             | —               | —             |
| Amortiz.                | X            | X               | X                   | X   | X           | X            | X        | X             | X               | X             |
| Provisões               | —            | —               | —                   | —   | —           | —            | —        | —             | —               | —             |
| Perdas Fin.             | —            | —               | —                   | —   | —           | —            | —        | —             | —               | —             |
| Perdas Extra            | X            | X               | X                   | X   | X           | X            | X        | X             | —               | X             |
| <b>Custos Indiretos</b> |              |                 |                     |     |             |              |          |               |                 |               |
| MCDT's                  | X            | X               | X                   | X   | X           | X            | X        | X             | —               | X             |
| Anestesi.               | X            | X               | X                   | X   | X           | X            | —        | X             | —               | —             |
| Bloco Op.               | —            | X               | X                   | X   | —           | —            | X        | X             | —               | X             |
| Dietética               | X            | X               | X                   | X   | X           | —            | —        | —             | —               | —             |
| Esteriliz.              | X            | X               | X                   | X   | —           | —            | X        | X             | —               | X             |
| S. Sociais              | X            | X               | X                   | X   | X           | X            | X        | X             | —               | —             |
| Farmácia                | X            | X               | X                   | X   | X           | X            | X        | X             | X               | X             |
| SIE's                   | X            | X               | X                   | X   | X           | X            | X        | X             | X               | X             |
| Hoteleiros              | X            | X               | X                   | X   | X           | X            | X        | X             | X               | X             |
| Administ.               | X            | X               | X                   | X   | X           | X            | X        | X             | X               | X             |
| STA                     | X            | X               | X                   | X   | X           | X            | X        | X             | X               | X             |

*Fonte:* Observação participante no HGO

Ao determinar-se os custos totais das secções é possível apurar-se os consumos associados aos produtos finais da entidade. Consideram-se produtos finais as diferentes modalidades em que os cuidados de saúde são prestados designadamente, o internamento, o ambulatório e a urgência. No HGO o documento que engloba os custos indiretos das atividade é apenas elaborado uma vez por ano.

Na tabela 15 é apresentada o digrama da produção final do HGO, tendo em conta todos os consumos da atividade desenvolvida pelos serviços principais para os diferentes produtos (o digrama de produção geral encontra-se no Anexo V).

**Tabela 16:** Diagrama do processo produtivo do HGO, EPE

|                           | Internamento | Ambulatório | Urgência |
|---------------------------|--------------|-------------|----------|
| <b>Secções Principais</b> |              |             |          |
| Especialidades Médicas    | X            | X           | —        |
| Esp. Cirúrgicas           | X            | X           | —        |
| Esp. Médico-cirúrgicas    | X            | X           | —        |
| UCI                       | X            | X           | —        |
| Psiquiatria               | X            | X           | —        |
| Hospital Dia              | —            | X           | —        |
| Urgência                  | X            | —           | X        |
| Consulta Externa          | —            | X           | —        |
| Serviço Domiciliário      | —            | X           | —        |
| Cirurgia Ambulatório      | —            | X           | —        |

*Fonte:* Observação participante no HGO

Comprova-se que o método de alocação dos custos é o método *step down* ou método de distribuição sequencial, com a única exceção de no HGO se ter optado por repartir primeiro os custos das secções auxiliares dos serviços de roupa e alimentação pelas secções administrativas. De notar que o método de distribuição recíproca, teoricamente tido como mais adequado não é utilizado exceto no caso concreto da unidade funcional de medicina nuclear, por esta trabalhar diretamente para outros centros de custo onde facilmente se identifica o serviço para o qual desenvolve a atividade.

#### 4.2.4 Constituição dos custos no HGO

##### **Custos Diretos**

Consideram-se custos diretos o valor dos recursos utilizados diretamente do exterior pelos diferentes centros de custo, nomeadamente, as secções principais, as secções auxiliares e as secções administrativas. De notar que existem dois tipos de custos diretos, os que se repartem pela unidade de obra comum ao centro de custo e os que se repartem por chave de imputação.

Para uma melhor compreensão da alocação dos custos diretos há que, primeiramente, entender o ciclo da despesa adotada no HGO. O serviço requerente identifica a necessidade e elabora o próprio orçamento que, uma vez obtido, é enviado para o departamento financeiro e departamento de logística. Este serviço dá conta do espoletar do processo, isto é, aceita a proposta efetuada (mapa de adjudicação) e elabora a nota de encomenda (compromisso) que, por sua vez, a envia ao fornecedor. Ao realizar o serviço ou disponibilizar um produto o fornecedor emite uma fatura remetida à logística que, a confere e envia ao departamento financeiro. Por fim, o departamento financeiro dá a autorização de pagamento e a fatura é paga.

Na ótica do serviço requisitante, a alocação da despesa por centro de custo é efetuada aquando da nota de encomenda, isto é, o serviço regista o pedido, assim como o respetivo custo. Por exemplo, o serviço de consulta externa faz um pedido de compressas para o seu centro de custos x, cujo valor do consumo das compressas é diretamente imputado ao centro de custo.

##### **Principais componentes dos custos diretos**

###### Custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas (CMVMC)

De notar que embora este conjunto de consumos seja designado, custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas, no contexto hospitalar o valor destes custos diretos correspondem, de modo geral, ao custo de matérias consumidas. Posto isto, as principais componentes que formam o conjunto dos custos diretos são, nomeadamente, os consumos

## Levantamento do Modelo de Custeio num Hospital

relativos aos gastos com produtos farmacêuticos (medicamentos), materiais de consumo clínico (como pensos e outros artigos cirúrgicos), materiais de consumo hoteleiro e administrativo.

No caso particular das secções administrativas surgem gastos associados a produtos farmacêuticos e materiais de consumo clínico que de modo geral se devem a gastos com o centro de formação.

De realçar que alguns destes consumos podem não ser originários do centro de custo a que estão alocados, isto é, dada a complexidade de uma organização hospitalar por vezes quando se desconhece a origem de um custo, este é distribuído de forma equitativa pelas várias secções.

### Fornecimentos e serviços externos

Este conjunto de custos diretos engloba, essencialmente, todos os consumos que dizem respeito à subcontratação de serviços internos (utilização de serviços produzidos internamente por outros serviços clínicos, respetivamente imputados às secções requisitantes) ou ao exterior. Estes podem tratar-se de situações pontuais como o transporte de doentes, o aluguer de algum aparelho ou de situações recorrentes como o consumo da eletricidade, da água e seguros (todos os seguros que estiverem a cargo da entidade, excetuando os que são relacionados com o pessoal). Por estes gastos serem comuns a todo o hospital, num primeiro nível de imputação, são inseridos na sua totalidade num centro de custo denominada administração geral, sendo repartidos conforme os consumos de cada secção com base numa tabela de preços interna.

### Custos com o pessoal

Neste conjunto de custos diretos aparecem discriminados o montante dos valores correspondentes às remunerações de todos os colaboradores do hospital, designadamente, as remunerações base, os suplementos de remunerações dos colaboradores do hospital (horas extraordinárias, os suplementos referentes ao trabalho em regime de turnos, pensões, subsídios, prémios de desempenho, entre outros).

A prestação de cuidados de saúde por vezes exige que os colaboradores tenham a sua atividade descentralizada por vários serviços clínicos. Desta forma, em certos casos o pessoal médico, pessoal de enfermagem e técnicos têm a sua remuneração repartida por vários centros de custo, tendo em conta o número de horas que dedicaram a um determinado serviço pela sua atividade.

Por exemplo, nos gastos como remunerações relativos às secções administrativas surgem valores correspondentes a remunerações distribuídas a pessoal médico, sendo que estes custos correspondem à parcela atribuída aos membros de comissões internas (fazem parte destas órgãos de gestão intermédia (clínica e não clínica), médicos, enfermeiros e técnicos).

Outros custos e perdas operacionais

Este conjunto de custos incluem todos os gastos relacionados com impostos e taxas, quotizações a todo o hospital e como tal são totalmente integradas no centro de custo administração geral.

Amortizações

O valor dos custos diretos que compõem este grupo correspondem ao valor das depreciações e todas as imobilizações corpóreas do hospital. Os edifícios serão depreciados tendo em conta o espaço ocupado por cada secção, quanto aos equipamentos e ferramentas úteis (Ex: câmara gama), sendo o valor da depreciação determinado de acordo com a vida útil e alocados às secções conforme o equipamento à carga. As depreciações das viaturas de transporte de doentes que serão alocados ao centro de custos equipamentos de transporte.

Provisões

Neste grupo de gastos diretos encontram-se inseridos os custos das provisões para cobranças duvidosas (no caso do ano em análise). O valor registado corresponde à variação positivada estimativa dos riscos (por tipo específico de provisão) tendo em conta dois períodos contabilísticos consecutivos.

Tal como outros este conjunto de custos encontra-se repercutido nas secções administrativas, nomeadamente no centro de custos administração geral (serviços técnicos administrativos). Desta forma num segundo plano acabam por ser repartidas pelas restantes secções.

Perdas Financeiras

O valor dos gastos perdas financeiras é composto pelos custos relativos aos juros suportados, como, juros bancários e de mora e diferenças de câmbio desfavoráveis.

À semelhança das provisões, estes custos vão ser alocados diretamente ao centro de custo administração geral (serviços técnicos administrativos).

Perdas Extraordinárias

Este grupo de custos diretos, agrega todos os gastos relacionados com dívidas incobráveis do próprio ano e anteriores, de utentes, clientes e seguradoras. São registadas da mesma forma que as provisões, bem como no centro de custo referido, administração geral.

Tal como na ótica da produção, também na ótica do custeio é possível distinguir os serviços para situações específicas em dois tipos: Serviços Físicos e Serviços Responsáveis. Os primeiros compreendem todos os consumos associados à prestação de um serviço, mas tendo em conta o espaço físico em que se realizam, os segundos, agregam todos os consumos associados à prestação de um serviço, de acordo com a sua natureza. Por exemplo, um doente

é triado para o internamento em medicina, mas não existe vaga (cama), pelo que ocupa uma vaga de psiquiatria. Este tipo de situações podem ser difíceis de objetivar, uma vez que, custos associados aos médicos, alimentação e medicamentos são todos de medicina - serviço responsável; no entanto, os custos com as enfermeiras e materiais de consumo clínico são da unidade de psiquiatria- serviço físico. De notar que este tipo de situações é muito comum aquando de um internamento pediátrico.

#### Custos Indiretos ou cedências de atividade a outras secções

Correspondem às cedências de atividade das secções auxiliares aos seus utilizadores. Em termos académicos estas cedências assumem a designação de reembolsos (Franco *et al.*, 2010). São distribuídos de acordo com o processo anteriormente descrito.

A título de exemplo apresentam-se de seguidamente a forma como se desdobram alguns custos.

#### 4.2.4.1 Desdobramento dos custos do serviço de alimentação

O serviço de alimentação é um dos serviços cujos consumos são possíveis de determinar com precisão ao doente, tendo em conta todas as refeições que lhe são atribuídas. Como tal, a alocação destes consumos ao serviço requisitante é facilmente efetuada. Quando, por exemplo, são fornecidas sopas em termos torna-se difícil de apurar ao doente visto que se pode servir um X nº de pessoas de apenas um termo, contrariamente à da fruta que se distribui em peças individuais.

O preço das refeições é previamente definido através do caderno de encargos, que determina tudo o que é suposto ser fornecido aos doentes de forma detalhada (plano de higiene, gramas, tipo de dieta alimentar). É colocado no mercado e as empresas apresentam os preços em concurso público, passando por todos os trâmites de concurso público internacional e sendo assim determinados os preços das refeições.

Em termos de faturação e registo dos consumos deste serviço existe uma divisão por centro de custo, uma vez que é possível determinar quem são os serviços requerentes e quantas refeições foram consumidas (descriminadas ao doente refeições, ceias e reforços que correspondem a suplementos, vitaminas). As faturas mensais deste centro de custo são compostas por duas partes: uma parte em sistema informático no qual se formulam mapas, 99% dos serviços trabalha com a aplicação GHAF- Gestão hospitalar de aprovisionamento e farmácia (no HGO apenas se utiliza o modo de nutrição), exceto o internamento das urgências; a outra parte é elaborada por escrito e corresponde aos serviços prestados em ambulatório. A aplicação GHAF

está preparada para permitir o pedido de alimentação que se destine a doentes internados, por forma a evitar duplicação de refeições. Este programa ainda não é utilizado pelo ambulatório (Hospital de Dia) e urgência (Geral e Pediátrica).

#### 4.2.4.2 Desdobramento dos custos do serviço anatomia patológica

O serviço de anatomia patologia tem como atividade principal a produção de diagnósticos para as várias especialidades do HGO. Subdivide-se em vários centros de custos sendo que alguns correspondem às atividades concretas desempenhadas por este serviço, designadamente, histopatologia, citopatologia e autópsias.

Histopatologia é um centro de custo cuja atividade consiste na realização de biópsias e no estudo de tecidos e peças operatórias. Os custos de matérias consumidas deste centro de custo correspondem à utilização de consumíveis e reagentes (o preço dos reagentes e consumíveis é obtido por concurso público). Outros custos relativos a este centro de custo prendem-se com a capacidade instalada, equipamentos (estes, apesar de estarem sujeitos a depreciação, são apenas utilizados até à validade pré definida) e recursos humanos.

De notar, que aquando da realização de uma biópsia, existe um conjunto de etapas que pode variar conforme a sua caracterização. Este exame é composto por duas partes, nomeadamente a parte técnica, que consiste na recolha da peça para análise e a parte médica, que consiste na observação da mesma. Desta segunda fase pode resultar a necessidade de requerer exames complementares que, caso se verifiquem, acrescem-se atividades e os custos resultantes. O fluxo desta análise é extrapolada para a Citopatologia.

No caso das autópsias anátomo-patológicas ou clínicas, isto é, autópsias em que o objeto de estudo é um cadáver que tem um historial e o registo do seu processo clínico no hospital. O estudo do cadáver requer a determinação da causa de morte, sendo que esta exige a avaliação de todos os aspetos externos com apoio de um relatório preliminar (observação macroscópica). Seguidamente, é necessário efetivar-se uma análise “microscópica” que exige a colheita de fragmentos, seguindo o mesmo fluxo anteriormente descrito. Em termos de faturação, existem 2 códigos distintos para autópsias de adultos e fetos (este último pode variar ainda em função do número de semanas de gestação uma vez que a complexidade dos processos se altera de acordo com o estado de evolução da gestação).

Existe um centro de custo denominado anatomia patológica geral, que engloba todo o tipo de consumo, de caráter geral à atividade (consumo de papel, consumos respetivos a gastos administrativos).

#### 4.2.4.3 Desdobramento dos custos do serviço de medicina nuclear

A atividade da medicina nuclear consiste na prestação de serviços a várias unidades funcionais do hospital tendo por base de ponderação o nº de exames efetuados (Anexo III).

As principais componentes de custos diretos desta unidade são o conjunto de consumíveis clínicos como agulhas, seringas preparação de fármacos e radio-fármacos, entre outros que são inerentes ao laboratório e que variam conforme o tipo de exames a efetuar. No que toca à determinação do custo, no caso do algodão e das gases medicinais, existe uma particularidade. Dado que se torna difícil obter o valor exato que foi consumido, é calculado um valor médio, de acordo com o valor referente ao ano anterior e à produção (nº de exames efetuados).

Os custos dos recursos humanos são imputados na sua totalidade diretamente ao serviço. Aquando do custeio do exame, os custos ditos como diretos referem-se ao médico que o realize os indiretos aos técnicos, pessoal de enfermagem e outros assistentes. Por exemplo: no caso de uma cintigrafia é possível determinar-se o tempo exato da atuação de um médico ao exame mas no caso dos remanescentes profissionais o tempo de ocupação é tido como indireto com base no período homólogo do ano anterior.

Os consumos referentes à alimentação variam conforme a demora do exame e geralmente são diretamente imputados (quando se trata de peças unitárias, ex. uma maçã). Quando isto não é possível, é feita uma espécie de economia de escala, tendo em conta a produção ponderada. A eletricidade referente ao serviço é custeada segundo ponderação sobre outra ponderação.

#### 4.2.5 Necessidade da informação produzida sobre os custos no HGO

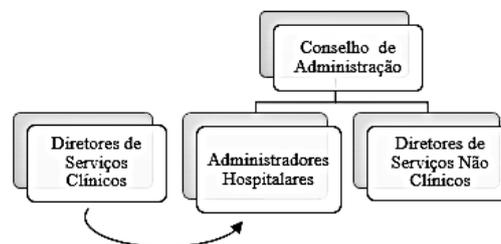
Para dar resposta às questões em estudo, neste ponto do trabalho de investigação foi realizado um conjunto de entrevistas a vários colaboradores do HGO, entre os quais: um membro do conselho de administração, administradores hospitalares, gestores de serviços administrativos clínicos e não clínicos, uma vez que estes são tidos como os principais utilizadores internos da informação contabilística produzida. A entrevista e as questões abordadas constam do Anexo VI. No Anexo VII da dissertação estão discriminados a hora, dia e duração da entrevista.

#### 4.2.5.1 Utilizadores da Informação para a gestão

Quando questionados sobre quais são os principais utilizadores da informação para a gestão os colaboradores inquiridos na sua totalidade apontaram o conselho de administração, os órgãos de gestão intermédia e ainda alguns enfermeiros chefes e técnicos coordenadores, como grandes utilizadores da informação.

Por forma a compreender qual a necessidade informativa e a sua respetiva utilidade, há que primeiramente distinguir as funções associadas a cada grupo de profissionais de gestão interna no contexto hospitalar. Os membros que compõem o conselho de administração aprovam e tomam decisões no âmbito estratégico (económico-financeiro) para a globalidade do hospital, no caso do HGO este é composto por cinco elementos: o presidente que detém o voto de qualidade, 2 vogais executivos e 2 vogais não executivos. A área de gestão intermédia é composta pelos administradores hospitalares e diretores de serviço administrativo (não clínicos e clínicos). Os administradores hospitalares e os diretores de serviços clínicos trabalham em conjunto na gestão do serviço, os serviços produzem informação que lhes permite tomar decisões a nível económico e técnico. De notar que o parecer clínico provem sempre dos diretores de serviços clínicos. Os administradores hospitalares têm ainda como função estabelecer a ligação entre os diretores de serviços clínicos e o conselho administrativo. Os diretores de serviços clínicos gerem o serviço em termos clínicos a par com enfermeiros chefes e técnicos coordenadores. Os diretores de serviços não clínicos tratam da gestão das áreas administrativas (não clínicas) do hospital, nomeadamente, a gestão logística, a gestão financeira, o planeamento e controlo de gestão.

**Figura 7:** Utilizadores da Informação para a gestão interna do HGO



*Fonte:* Observação participante na organização

É de referir, que quando questionados sobre qual a utilidade da informação recolhida através dos modelos de custeio, os diretores de serviços clínicos inquiridos mencionaram que para o

desempenho das suas funções de gestão têm em conta maioritariamente a informação descrita no documento do orçamento e não tanto a informação contabilística.

Do conjunto referido de utilizadores de informação, conclui-se que os gestores de serviços clínicos são tidos como as entidades de gestão intermédia que menor utilização dão à informação obtida através dos modelos de custeio. Uma vez que estes profissionais são médicos ou cirurgiões, a atividade que prestam vai essencialmente ao encontro da tomada de decisões de natureza clínica do serviço, sendo que as decisões que tomam se focam, de modo geral, no orçamento concebido pela Tutela, com vista à redução de certos consumos. Estando a interpretação e validação da informação de custos para a gestão a cargo dos administradores hospitalares que trabalham em parceria com estes.

Ainda assim é de referenciar que apesar de ainda existir um longo caminho a percorrer, cada vez mais estes têm vindo a demonstrar interesse e/ou até mesmo a obter formação em gestão, por forma a compreenderem como funciona a mecânica de custeio afeto ao seu serviço. Também a classe médica mais jovem é sensibilizada para a utilização dos códigos identificadores da despesa e centros de custo corretos a que pertence, por forma a facilitar trabalho dos financeiros.

#### 4.2.5.2 Utilidade e comunicação da informação para a gestão

Quando inquiridos acerca da utilização dada à da informação produzida, os órgãos de gestão do HGO consideram que a informação que recolhem constitui uma ferramenta útil de trabalho que lhes permite gerir o respetivo serviço, criar planos de ação, fazer comparações com o período homólogo, analisar desvios face às propostas iniciais e tomar decisões de custeio. Ainda que lhe sejam reconhecidas algumas lacunas, os órgãos de gestão preferem informação que se afaste um pouco da realidade, do que não existir nenhuma informação uma vez que, caso de seja necessário implementarem-se medidas corretivas ainda exista tempo de contornar a situação.

Por outro lado, quando questionados se a informação para a gestão teria maior valor externamente, tal como é referido por alguns autores (Barbosa, 2006; Pereira & Jorge, 2010), os gestores do HGO, reconheceram o caráter de obrigatoriedade que está inerente a este tipo de informação, sendo que neste âmbito a informação é utilizada como intuito de dar a conhecer aos órgãos de Supervisão e à Tutela (ARSLVT; ACSS; DGS) a situação do hospital, mas que não é o foque principal da produção da mesma.

Em suma, ainda que lhe sejam reconhecidas falhas, os órgãos de gestão atribuem valor à informação contabilística tendo-a como base do seu trabalho, contrariando estudos efetuados no passado em que a informação é tida apenas como forma de aumentar a credibilidade destes serviços externamente (Barbosa, 2006; Pereira & Jorge, 2010).

Uma das questões inerentes a este estudo consistia na identificação da frequência com que a informação é divulgada e, se por sua vez, os utilizadores da mesma a consideravam tempestiva. Foi apurado que esta é divulgada diariamente, no que toca ao processamento dos custos diretos e apenas anualmente se divulga um relatório que contém a totalidade dos custos, facto que pode levar a que a informação seja passível de conter erros. A informação disponibilizada diariamente é a base de trabalho dos órgãos de gestão. Posto isto, quando questionados sobre a tempestividade da informação as respostas não foram unânimes, 55% dos entrevistados consideram a informação tempestiva e os remanescentes 45%, consideram-na não tempestiva.

De acordo com a análise das respostas das questões relativas à periodicidade da informação contabilística, embora considerada algo morosa, é tida como oportuna, no sentido em que a parcela relativa aos custos diretos é atualizada ao momento, necessária e utilizada para a tomada de decisões e a realização das demais tarefas (análise da lógica dos utilizadores que a consideram tempestiva). Por outro lado, é considerada como não tempestiva, por a totalidade dos custos ser divulgada apenas uma vez por ano e com atrasos, facto que pode levar a que a informação não seja oportuna e correta. No entanto, a tempestividade não é tida como fator de preocupação principal, mas sim a qualidade da informação que é divulgada.

Ainda que o sistema global atual seja tido como bastante dinâmico, associado ao desenvolvimento tecnológico, por outro lado, o fluxo interno da divulgação da informação não é constante, facto que havia sido comprovado num estudo desenvolvido por Xue (2004). Existe uma falha na comunicação associada à complexidade destas entidades e do sistema que lhe está implícito, uma vez que por vezes não alcança quem é devido. Por falta de confiança nos dados que dispõem, a informação acaba por não ser partilhada internamente. Ao identificar corretamente os constrangimentos, torna-se possível apurar os problemas, sendo necessário deixar de encarar os departamentos como locais estanques.

Face a certas imposições da Tutela, muitas vezes torna-se difícil para os gestores hospitalares contornar certas falhas associadas ao modelo de custeio, facto que prejudica a efetivação de uma gestão eficaz e transparente.

#### 4.3.5.3 Modelo de Custeio do Hospital

Por forma a compreender a importância atribuída ao modelo de custeio aplicado nas entidades hospitalares, os utilizadores da mesma foram questionados sobre qual a eficiência e capacidade de resposta do atual modelo.

Como comprovado no ponto anterior, os gestores reconhecem valor à informação aferida por estes, ainda que lhe reconheçam falhas, uma vez que este pode tornar a informação obtida obsoleta e pouco fiável. Por alguns centros de custo trabalharem para dentro, pode tornar-se difícil medir a origem dos respetivos custos, levando a que sejam passíveis de conter erros de difícil compreensão, para outros departamentos. Como só no final do ano é feita a distribuição dos custos indiretos a realidade pode facilmente ser distorcida uma vez que não se consegue apurar em certos casos os consumos dos serviços. Por exemplo, por vezes é feita uma imputação menos correta das horas de trabalho do pessoal médico aos respetivos serviços. Em suma, ainda que sejam reconhecidas falhas ao atual modelo de custeio, os órgãos de gestão não desvalorizam a informação produzida pelos mesmos, sendo mesmo esta a sua base diária de trabalho. Numa envolvente tao complexa como um hospital existe a necessidade de informação fiável e tempestiva

Uma vez que são reconhecidas algumas falhas ao modelo, os gestores foram questionados sobre o que se poderia fazer para que a informação proveniente dos modelos de custeio passe a aferir um grau de utilização superior e as mesmas fossem contornadas, os utilizadores referiram, que é de extrema importância que os sistemas de custeio evoluam juntamente com os sistemas da informação e comunicação (SIC). Outra solução viável, por forma a contornar a inexistência do apuramento ao doente, seria a implementação de PTIS (preços de transferência internos). No mesmo âmbito, a gestão intermédia refere que os modelos de custeio sozinhos não são suficientes, aquando de uma visão macro. Estes sistemas são eficazes mas, para uma análise mais fina, têm de se socorrer de outras fontes e sistemas, sendo que existem falhas a contornar que requerem tempo e dinheiro. Genericamente, todos os membros de gestão intermédia do hospital consideram que a unidade de obra ideal seria o apuramento do custeio ao doente, sendo que o modelo apenas permite apurar o custo de uma consulta ou de um internamento.

No mesmo tópico foi questionado quais seriam os instrumentos que servem de apoio ao modelo. De modo geral, todos os inquiridos referiam como fonte essencial de informação um modelo desenvolvido internamente que segue a mesma filosofia que o *Balanced Scorecard - BSC*, bem como outros relatórios internos.

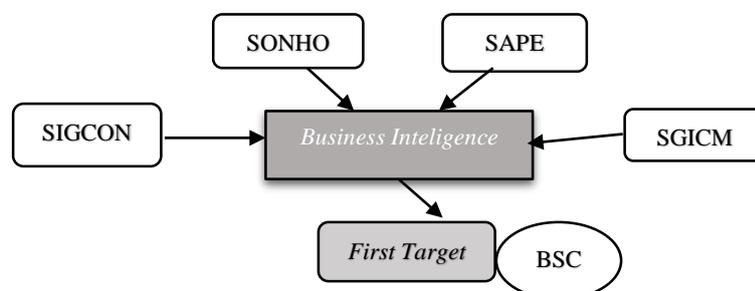
#### 4.2.5.4 Ferramentas úteis à tomada de ações

Face às lacunas que lhe são reconhecidas, o modelo de contabilidade analítica implementado no hospital acaba por não ser suficiente sozinho. Desde modo, a gestão intermédia utiliza um instrumento que segue a mesma filosofia do BSC para recolha de informação útil a processos de avaliação, tomada de decisões e a criação de planos de ação. As leituras são feitas com base numa análise comparativa e tendo em conta as metas pré definidas.

Numa fase inicial, *Balanced Scorecard* foi tido como uma metodologia de medição e gestão do desempenho. Caracterizado por um conjunto de objetivos, definidos com base na estratégia e um conjunto de medidas, para cada um. Cada objetivo tem por base quatro perspetivas, a saber, financeira, clientes, processos internos e inovação e aprendizagem. Atualmente, a abordagem do BSC sofreu algumas alterações. Este passou a ser tido como um modelo de gestão estratégica e caracterizado por um conjunto de objetivos, um conjunto de medidas para cada objetivo, um conjunto de metas para cada medida e um conjunto de ações para cada meta atingida, tendo em conta as mesmas perspetivas, à exceção da última que passou a ser designada por perspetiva de aprendizagem e crescimento.

Passo a explicar a dinâmica do BSC aplicado no HGO, estruturado no departamento de planeamento e controlo de gestão do hospital que utiliza aplicações informáticas principais que alimentam o BSC: o *Business Intelligence* e o *First Target* (onde é desenhado efetivamente o BSC). O primeiro agrega um conjunto de aplicações que detêm todos os dados úteis ao BSC: SONHO, registo da produção; SGICM - registo do Aprovisionamento e da Farmácia; SAPE - registo de enfermagem; SIGCONT - aplicação utilizada para o registo de dados financeiros e ainda o próprio *First Target*.

**Figura 8:** Fluxo de Informação para o BSC



*Fonte:* Observação direta no HGO

No *Business Intelligence* são feitas análises diretas de produção com números puros e duros, ou seja, sem indicadores. São também

+ realizadas análises multidimensionais por módulos, por ex.: na secção de cirurgia é possível ver todas as cirurgias decorridas por especialidade, módulos da produção, área financeira e até por centro de custo. Por sua vez, o que não tem integração automática tem de ser lançado à mão, sendo diretamente lançado em *First Target*.

Aquando da agregação de todos estes dados é criado o BSC. Este é desenhado individualmente para cada grupo de especialidade, destintos da seguinte forma: Especialidades Médicas; Especialidades Cirúrgicas; Obstetrícia e Ginecologia; Pediatria; Urgência; UCI'S; BO; MCDT'S; Saúde Ocupacional; Outras especialidades não clínicas. O BSC é composto pelas quatro componentes: Utentes; Económico-financeira; Processos internos (o registo dos MCDT's aparece separado); Aprendizagem e Crescimento. Em cada uma destas são medidos diversos indicadores que variam conforme o serviço prestado e respetivas metas a alcançar. O Anexo VIII contém o BSC do Serviço X <sup>11</sup> para facilitar a compreensão deste ponto do estudo. Os mapas BSC que se recolhem estão divididos em dois períodos: o período homólogo e o ano. Diga-se que o desenho destes mapas permite averiguar a variação e o cumprimento que existe ou não das metas no período homólogo, tendo em conta as metas que foram definidas para o ano (Anexo VIII).

A definição de metas a cumprir está em constante transformação, e varia conforme a necessidade e as ideias que possam surgir. Inicialmente é proposta uma meta ao serviço para discussão, ficando esta em plano de ação, feita com base no ano anterior e tendo em conta fatores externos (sair um médico, população, mais ou menos recursos ou procura, a avaria de equipamentos) ou internos (em termos de redução de custos). Por vezes numa segunda análise, torna-se conveniente rever ou justificar a meta. Tal varia consoante o que a equipa do serviço quiser comprovar, o indicador e a especialidade. Se, por exemplo, o serviço quiser comprovar que mesmo com um equipamento sem utilização ativa consegue cumprir os objetivos inicialmente propostos a meta é revista. Por outro lado pode optar por justificar o incumprimento da meta por ter o equipamento inativo.

Em suma no HGO o BSC tem um grande poder no respeito à observação e recolha de informação útil à tomada de decisões, no entanto é tido também em conta que ainda que este seja muito eficaz na medição de desempenho acaba por se perder informação útil e relevante à gestão.

---

<sup>11</sup> Atribui-se a este serviço a denominação de Serviço X por motivos de confidencialidade

## **CAPÍTULO 5 - CONCLUSÕES e LIMITAÇÕES**

### **5.1 Conclusões**

Com a realização do presente trabalho de investigação foi possível dar resposta e comparar com estudos anteriores as questões iniciais propostas para análise.

#### Identificar e descrever a forma como são determinados os custos dos serviços no Hospital Garcia de Orta

Como demonstrado ao longo da dissertação, os hospitais são entidades complexas devido à sua dimensão, dinâmica e articulação específica das atividades.

Os produtos finais que resultam da prestação de serviços de cuidados de saúde integrados são o internamento, o ambulatório e a urgência.

As atividades clínicas e não clínicas praticadas no HGO distribuem-se por grupos homogêneos de secções. As secções administrativas agregam o conjunto de atividades prestadas pela administração e direção hospitalar. As secções auxiliares dividem-se em, secções auxiliares de apoio geral – este grupo de atividades caracteriza-se por ser transversal a todo o hospital, fazendo parte dele os serviços de instalação e equipamentos e os serviços hoteleiros - secções de apoio clínico - fazem parte deste grupo todos os MCDT's, a anestesiologia e o bloco operatório – e outras secções de apoio clínico – neste grupo inserem-se as atividades de dietética, esterilização, serviços sociais e farmácia. As secções principais, são todas as especialidades médicas, cirúrgicas, médico-cirúrgicas, UCI, psiquiatria, todo o ambulatório, urgência e serviço domiciliário. Com a realização deste estudo foi averiguado que no HGO são cumpridos todos os requisitos de alocação dos custos descritos no manual da ACSS e plano de contabilidade analítica dos hospitais, com a única exceção de neste hospital se ter optado por repartir primeiro os custos das secções auxiliares dos serviços de roupa e alimentação pelas secções administrativas.

Por fim, comprova-se que no Hospital Garcia de Orta as secções auxiliares são imputadas pelo método *step down* ou método de distribuição sequencial.

#### Identificação dos objetos de custeio

O Hospital Garcia de Orta desenvolve a sua atividade em especialidades, sendo que estas correspondem aos serviços prestados e objetos de custeio.

As ditas especialidades ou unidades funcionais constituídas como centros de custo, correspondem às secções principais, auxiliares e administrativas para as quais estão definidas unidades de obra que variam consoante a secção (Anexo III).

#### Quais os utilizadores principais da informação

Após a concretização da dissertação verifiquei que os principais utilizadores da informação para a gestão, recolhida através de modelos de custeio, nos hospitais são o conselho de administração, os órgãos de gestão intermédia – gestores de serviços não clínicos e gestores de serviço clínicos, (sendo os últimos os que menos utilização lhe dão face à menor aplicabilidade reconhecida às suas funções) bem como alguns enfermeiros chefes e técnicos coordenadores.

Ainda que a produção desta informação seja de carácter obrigatório, por forma a dar a conhecer aos órgãos de Supervisão e à Tutela (ARSLVT; ACSS; DGS) a situação do hospital, verifiquei que, ainda assim, a informação contabilística produzida tem uma grande aplicabilidade no desenvolvimento da atividade hospitalar e referidos utilizadores, e como tal, a informação tem mais valor internamente do que externamente. Contrariamente ao que Barbosa (2006) e Pereira & Jorge (2010), averiguaram com a realização dos seus estudos.

#### Qual a utilidade e o grau de utilização da informação produzida

Contrariamente ao que alguns autores averiguaram (Barbosa, 2006; Pereira & Jorge, 2010), através deste estudo podemos comprovar que a informação contabilística obtida através do modelo de custeio implementado é bastante utilizada internamente pelos órgãos de gestão constituindo a base de trabalho dos mesmos. Verifica-se a sua utilização no processo de tomada de decisões, ao inverso do que certos autores averiguaram em diferentes contextos hospitalares (Campanale *et al.*, 2014; Picoito, 2008), ainda que lhe sejam reconhecidas algumas lacunas, facto que se prende com o conceito de tempestividade da informação. Por forma a contornar estas lacunas, os gestores optam por utilizar a informação em conjunto com outras ferramentas, como é o caso do HGO, que usufrui da mesma para a tomada de decisões, avaliação e evolução de um instrumento que segue uma filosofia semelhante ao BSC.

A aplicação de um modelo ABC não seria de todo adequado à evolução e estrutura das SIC recorrentes ainda que seja visto como uma mais-valia e um objetivo futuro, uma vez que nesta situação seria possível apurar-se o custo por atividade e conseqüentemente ao doente (é reconhecida esta aplicação maioritariamente nos hospitais privados onde as faturas são pormenorizadamente discriminada).

## 5.2 Limitações do estudo e Sugestões para futuras investigações

A ausência de alguns *key informants* (Administradores Hospitalares), durante a minha estada no HGO, por forma a efetivar o trabalho de investigação através de observação direta, foi um dos fatores que até certo ponto comprometeu a aquisição de alguns dados relevantes. Consequentemente o número de entrevistas poderia ter sido superior, o que em nossa opinião não afeta as conclusões do trabalho.

Como sugestões para futuras investigações, seria relevante desenvolver uma análise idêntica nos hospitais privados, comparando os resultados obtidos com os agora recolhidos.

## **BIBLIOGRFIA**

- Administração Central do Sistemas de Saúde*. Retrieved from <http://www.acss.min-saude.pt/>
- Agrizzi, D. 2008. Assesing english hospitals: contradiction and conflict. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 4(3), 222–242.
- Akyol, D. E., Tuncel, G., & Bayhan, G. M. 2007. A comparative analysis of activity-based costing and traditional costing. *International Journal of Mechanical, Aerospace, Industrial and Mechatronics Engineering*, 1(3), 157–160.
- Alves, M. do C. 2002. *Decisores e informação contabilística- sua influência nas decisões empresariais*. Tese de Doutoramento, Universidade da Beira Interior, Covilhã.
- Anderson, S. R., & Kaplan, R. S. 2004. Time driven-activity based consting. *Harverd Business Review*, November, 131–138.
- Arnaboldi, M., & Lapsley, I. 2005a. Activity based costing in healthcare: a UK case study. *Research in Healthcare Financial Management*, 10(1), 61–75.
- Arnaboldi, M., & Lapsley, I. 2005b. *Modern Costing Innovations and Legitimation: A Health Care Study*. *Abacus*, 10(1), 61–75.
- Atkinson, A., Banker, R., Kaplan, R., & Young, S. 2001. *Management Accounting*. New Jersey: Prentice Hall.
- Bailey, C. A. 1995. *A Guide to the Field Research* (1th ed.). California: Pine Firge Press.
- Baker, J. J. 1998. *Activit-based costing and activity-based management for health care*. Aspen Publishers, Inc.
- Balakrishnan, R., Labro, E., & Sivaramkrishman, K. 2012a. Product cost as a decision aids: An analysis of alternative aproches. *Accounting Horizons*, 26(1), 1–20.
- Balakrishnan, R., Labro, E., & Sivaramkrishman, K. 2012b. Product cost as decision aids: An analysis of alternative aproches (Part 2). *Accounting Horizons*, 26(1), 21–41.
- Barbosa, C. M. O. 2006. *A contabilidade pública : os seus destinatários e as suas necessidades de informação : um estudo no sector da saúde - Centro Hospitalar de Vila Nova de Gaia*. Universidade do Minho.
- Benito López, B. 2004. *La Contabilidad Pública en alguns países de la O.C.D.E* (2ª ed.). Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda. Instituto de Estudios fiscales.
- Bernard, H. R. 1995. *Research Methods in Anthropology- Qualitative and Quantitative Approches* (2ed ed.). Walnut Creek: AltaMira Press.
- Bogdan, R., & Biklen, S. 1994. *Investigação qualitativa em educação*. Porto: Porto Editora.
- Borins, S. 2002. *The New Public Management, North American Style* (pp. 181–194). London: Routledge.

Butler, J. 1995. *Hospital Cost Analysis*. Boston: Kluwer Academic Publishers.

Campanale, C., Cinquini, L., & Tenucci, A. 2014. Time-driven activity-based costing to improve transparency and decision making in healthcare-A case study. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 11(6), 166–186.

Campos, A. 2003. Hospital-Empresa: Crónica de Um Nascimento Retardado. *Revista Portuguesa de Saúde Pública*, 21(1).

Campos, A. C. 2000. Novos modelos de gestão dos hospitais. *Forum de Economia Da Saúde Do Porto*, 47–75.

Cardinaels, E., Roodhooft, F., & van Herck, G. 2004. *Drivers of cost system development in hospitals: results of a survey*. Leuven.

Carreira, C. 1999. *Economias de Escala e de Gama nos Hospitais Públicos Portugueses: uma aplicação da função custo variável translogarítimo*. Faculdade de Coimbra.

Carvalho, J., Costa, T., & Macedo, N. 2007. A Contabilidade Analítica ou de custos no setor público administrativo. *Revista TOC Nº 96*.

Coelho, M. H. M. 2006. *A evolução da Contabilidade de Gestão e a necessidade de informação*.

Cohen, L., Manion, L., & Morrison, K. 2007. *Research methods in education* (6th ed.). London: Routledge.

*Comissão para a Sustentabilidade do Financiamento do Serviço Nacional de Saúde - Relatório Final*. 2007.

Conceito 3443 da 601ª Deliberação do Conselho superior de Estatística (CSE) de 27 de Abril, Pub. L. No. Diário da República II série nº81 2005.

Conceito 3576 da 601ª Deliberação do Conselho superior de Estatística (CSE) de 27 de Abril de 2005, Pub. L. No. Diário da República: II série nº81 2005.

Conceito 494 da 601ª Deliberação do Conselho superior de Estatística (CSE) de 27 de Abril, Pub. L. No. Diário da República II série nº81 2005.

Conceito 506 da 601ª Deliberação do Conselho superior de Estatística (CSE) de 27 de Abril 2005.

Conceito 524 da 601ª Deliberação do Conselho superior de Estatística (CSE) de 27 de Abril, Pub. L. No. in Diário da República: II série nº81 2005.

Conceito 554 da 601ª Deliberação do Conselho superior de Estatística (CSE), de 27 de Abril, Pub. L. No. Diário da República II série nº81 2005.

Conceito 555 da 601ª Deliberação do Conselho superior de Estatística (CSE) de 27 de Abril, Pub. L. No. Diário da República: II série nº81 2005.

- Cooper, R. 1987. Does your Company Need a New Cost System? *Journal of Cost Management*, 45–49.
- Cooper, R. 1988. The Rise of Activity-Based Costing- Part Two: When do i need an Activity-Based Cost System? *Journal of Cost Management*, pp. 41–48.
- Cooper, R., & Kaplan, R. S. 1988. Activity-Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage. *Harvard Business Review*, 96–103.
- Cooper, R., & Kaplan, R. S. 1991. Profit Priorities from Activity-based costing. *Harvard Business Review*, 69(3), 130–135.
- Costa, C., Rocha, G., & Acúrcio. 2004. *Metodologia de Investigação-A Entrevista*. Faculdade de Ciências, Universidade de Lisboa.
- Costa, C., Santana, R., Lopes, S., & Barriga, N. 2008. A importância do apuramento de custos por doente: metodologias de estimação aplicadas ao internamento hospitalar. *Revista Portuguesa de Saúde Pública*, 7, 131–146.
- Costa Marques, M. 2002. *Prestação de Contas no Setor Público*. Lisboa: Dislivro.
- Costa Marques, M., & Marques Almeida, J. 2001, July. As vertentes contabilísticas previstas no POC-Educação. *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa N° 430*, pp. 570–572.
- Coulter, D., Mcgrath, G., & Wall, A. 2011. Time-Driven Activity Based Costing. *Accountacy in Ireland*, 43(5), 12–16.
- Creswell, J. W. 2009. *Research Design - Qualitative, Quantitative, and Mixed Methods Approches*. Los Angeles: CA: Sage.
- Dalci, I., Tanis, V., & Kosan, L. 2010. Customer profitability analysis with time-driven activity-based costing: A case study in a hotel. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 22(5), 609–637.
- Dearman, D. T., & Shields, M. D. 2001. Cost knowledge and cost-based judgment performance. *Journal of Management Accounting Research*, (13), 1–18.
- Decreto-Lei n.º 110/2014, de 10 de julho do Ministério da Saúde, Pub. L. No. Diário da República: I Série, N.º 131.
- Decreto-Lei n.º 138/2013, de 9 de outubro do Ministério da Saúde, Pub. L. No. Diário da República: I Série, N.º 195.
- Decreto-Lei n.º 139/2013, de 9 de outubro do Ministério da Saúde, Pub. L. No. Diário da República: I Série, N.º 195.
- Decreto-Lei n.º 156/99, de 10 de maio do Ministério da Saúde, Pub. L. No. Diário da República: I Série-A, N.º 108.
- Decreto-Lei n.º 19/88, de 21 do Ministério da Saúde.

## Levantamento do Modelo de Custeio num Hospital

Decreto-Lei n.º 212/2006 de 27 de Outubro do Ministério da Saúde, Pub. L. No. Diário da República: I Série, N.º 208.

Decreto-Lei n.º 254/82, de 29 de junho do Ministério dos Assuntos Sociais.

Decreto-Lei n.º 28/2008, de 22 de fevereiro do Ministério da Saúde, Pub. L. No. Diário da República: I Série, N.º 38.

Decreto-Lei n.º 286/99, de 27 de julho do Ministério da Saúde.

Decreto-Lei n.º 309/2003, de 10 de dezembro do Ministério da Saúde, Pub. L. No. Diário da República: I Série-A, N.º 284.

Decreto-Lei n.º 335/93, de 29 de setembro do Ministério da Saúde, Pub. L. No. Diário da República: Série I-A, N.º 229.

Decreto-Lei n.º 344-A/83, de 25 de julho, Pub. L. No. Diário da República: I Série, N.º 169/83 1Supl.

Decreto-Lei n.º 357/82, de 6 de setembro de 1982, Pub. L. No. Diário da República I Série, N.º 206.

Decreto-Lei n.º 41825, de 13 de agosto de 1958.

Decreto-Lei n.º 48357, de 27 de abril do Ministério da Saúde e Assistência.

Decreto-Lei n.º 48358, de 27 de abril do Ministério da Saúde e Assistência, Pub. L. No. Diário do Governo: I Série, N.º 101.

Decreto-Lei n.º 54-A/99 de 22 de Fevereiro do Ministério do Equipamento, do Planeamento e da Administração do Território, Pub. L. No. Diário da República: I Série- A, N.º 44.

Decreto-Lei n.º 584/73, de 6 de novembro de 1973, Pub. L. No. Diário do Governo: I Série, N.º 259-Supl.

Decreto-Lei n.º 95/2005, de 7 de junho do Ministério da Saúde.

Decreto-Lei n.º 11/93, de 15 de Janeiro de 1993 do Estatuto do Ministério da Saúde, Pub. L. No. Diário da República: I Série-A, N.º 12 .

Decreto-Lei N.º 12/2002, de 25 de Janeiro do Ministério das Finanças, Pub. L. No. Diário da República: I Série-A, N.º 21.

Decreto-Lei n.º 232/97 de 3 de Setembro do Ministério das Finanças, Pub. L. No. Diário da República: I Série-A, N.º 230.

Demeere, N., Stouthuysen, K., & Roodhooft, F. 2009. Time-driven activity-based costing in an outpatient clinic environment: Development, relevance and managerial impact. *Health Policy*, 92(2-3), 296–304.

Despacho Normativo n.º 97/83, de 22 de abril do Ministério dos Assuntos Sociais, Pub. L. No. Diário da República: I Série, N.º 93.

- Devine, K., O’Clock, P., & Lyons, D. 2000. Health-Care Financial Management in a Changing Environment. *Journal of Business Research*, 48, 183–191.
- Drucker, P. 1989. *The new realities: in government and politics, in economics and business, in society and world view*. New York: Harper & Row.
- Drury, C. 1991. *Management and Cost Accounting* (2nd ed.). London: Chapman & Hall.
- Drury, C. 2002. *Management and Cost Accounting* (5th ed.). Business Press, Thomson Learning.
- Eden, R., Lay, C., & Maingot, M. 2006. Preliminary Findings on ABC adoption in Canadian Hospitals: Reasons for low rates of adoption. *The Irish Accounting Review*, 13(2), 21–34.
- Fernandes, M. J. da S. 2009. Developments in Public Accounting in Portugal. *Revista Enfoques*, 7(11), 155–188.
- Ferreira, A. 2002. *Management accounting and control systems design and use: an exploratory study in Portugal*. Tese de doutoramento, The Management School, Lancaster University, Lancaster.
- Franco, V. S., Oliveira, Á. V., Morais, A. I., Oliveira, B. de J., Jesus, M. A., Serrasqueiro, R., & Lourenço, I. C. 2005. *Contabilidade de Gestão-Volume I. O apuramento do custo dos produtos e a informação de apoio à decisão*. Lisboa: Publisher Team.
- Franco, V. S., Oliveira, Á. V., Morais, A. I., Oliveira, B. de J., Lourenço, I. C., Jesus, M. A., ... Serrasqueiro, R. 2010. *Temas de Contabilidade de Gestão- Os Custos, os Resultados e a Informação para a Gestão* (3ª ed.). Lisboa: Livros Horizonte, LDA.
- Garrett, L., Chowdury, A., & Pablos-Medez, A. 2009. *All for universal health coverage. The Lancet*.
- Ghiglione, R., & Matalon, B. 2001. *O Inquérito*. Lisboa: Celta.
- Gomes, C. 2007. *A contabilidade de gestão e o custeio baseado nas atividades nas grandes empresas portuguesa: as determinantes do custeio baseado nas atividades*. Universidade do Minho.
- Granlund, M., & Lukka, K. 1998. It’s a small world of management accounting practices. *Journal of Management Accounting Research*, 10, 153–179.
- Harfouche, A. 2008. *Hospitais Transformados em Empresas . Análise e impacto na Eficiência: Estudo Comparativo*. Universidade Técnica de Lisboa -Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas.
- Heitger, L., Ogan, P., & Matulich, S. 1992. *Cost Accounting* (South-West.). Cincinnati, Ohio.
- Hill, N. T. 2000. Adoption of costing systems in US hospitals: An event history analysis 1980–1990. *Journal of Accounting and Public Policy*, 19, 41–71.
- Hood, C. 1995. The “new public management” in the 1980s: Variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society*, 20(2/3), 93–109.

- Hopwood, A. G. 1990. Accountinf and organisational change. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 3(1), 7–17.
- Hornngren, C. T. 2004. Management accounting: some coments. *Journal of Management Accounting Research*, 1(16), 2007–2011.
- Hornngren, C. T., Datar, S. M., & Foster, G. 2008. *Management and cost accounting*. Prentice Hall.
- Hornngren, C. T., Sundem, G. L., & Stratton, W. O. 1999. *Introduction to Management Accounting* (11th ed.). New Jersey: Prentice Hall.
- Hoskin, R. 1983. Opportunity Costs and behaviour., *Journal of Accounting Research*, (21), 78–95.
- Instrução nº1/2004, Pub. L. No. Tribunal de Contas: 2ª Secção.
- Jackson, A., & Lapsley, I. 2003. The diffusion of accounting practices in the new “managerial” public sector. *International Journal of Public Sector Management*, 16(5), 359–372.
- Jacobs, K., Marcon, G., & Witt, D. 2004. Cost and performance information for docotrs: an international comparation. *Management Accounting Research*, 15, 337–354.
- Jacobs, P. 1974. A survey of economic models of hospitals. *Inquiry*, 11(2), 83–97.
- Jarvinen, J. 2006. Institutional pessures for adopting new cost accounting systems in finnish hospitals: Two Longitudinal case studies. *Financial Accountabillity & Management*, 22(1), 0267–4424.
- Johnson, H. T. 1995. Management Accounting in the 21 st century. *Journal of Cost Management*, 9(3), 15–19.
- Johnson, H. T., & Kaplan, R. 1991. *Relevance Lost: The rise and fall of management accounting* (2nd ed.). Boston: Harved Business School Press.
- Kaplan, R. 2001. One Cost System Isn’t Enough. *Harverd Business Review*, 61–66.
- Kaplan, R., & Cooper, R. 1992. Activity-based systems: Mesuring the costs of resource usage. *Accounting Horizons*, 6(3), 1–13.
- Kaplan, R. S., & Anderson, S. R. 2007a. The inovation of time driven activity-based costing. *Cost Mangement*, 21(2), 5–15.
- Kaplan, R. S., & Anderson, S. R. 2007b. Time driven activity-based costing-A simpler and more powerful path to higher profits. *MA: Harverd Business School Press*.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. 2001. Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part II, 15(2), 147–160.
- Kurunmaki, L. 2009. Management accounting, economic reasoning management reforms, in Chapman, C.S, Hopwood A. G and Shields, M.D (Eds). *Handbook of Management Accounting Research*, 3, 1371–1383.

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.

Lapão, L. V. 2005. A complexidade da saúde obriga à existência de uma arquitectura de sistemas e de profissionais altamente qualificados O problema da saúde – inexistência de informação. *Revista de Estudos Politécnicos*, II(4), 15–27.

Lapsley, I. 2008. The NPM agenda: back to the future. *Financial Accountability & Management*, 24(1), 77–96.

Lawson, R. A. 1994. Activity-based costing systems for hospital management. *CMA*, 31–35.

Lebas, M. 1994. Managerial accounting in France. Overview of past tradition and current practice. *The European Accounting Review*, 3(3), 471–487.

Lehtonen, T. 2007. DRG-based prospective pricing and case-mix accounting- Exploring the mechanisms of successful implementation. *Management Accounting Research*, 367-395.

Lei 27/2002, de 8 Novembro do Estatuto do Serviço Nacional de Saúde, Pub. L. No. Diário da República: I Série-A, N° 258.

Lei n.º 2011, de 2 de abril de 1946, Pub. L. No. Diário do Governo: I Serie, N° 70 .

Lei n.º 48/90, de 24 de agosto da Assembleia da República, Pub. L. No. Diário da República: I Série, N°195.

Lei n.º 56/79, de 15 de setembro do Ministério dos Assuntos Sociais.

Lei n° 8/90, 20 de Fevereiro das Bases da Contabilidade Pública, Pub. L. No. Diário da República I Série, n° 43.

Leite, J. M., & Rodrigues, L. L. 2007. *Práticas de contabilidade de gestão hospitalar divulgadas nos relatórios : Estudo nos Hospitais, EPE portuguesas*. Lyon, France.

Llewlltn, S., & Northcott, D. 2003. The ladder of success in health care: the UK national reference cost index. *Management Accounting Research*, 14, 51–66.

Llewlltn, S., & Northcott, D. 2005. The average Hospital. *Accounting, Organizations and Society*, 30, 555–583.

Lukka, K., & Mouritsen, J. 2002. Homogeneity or heterogeneity of research in management accounting? *European Accounting Review*, 11(4), 805–811.

Macedo, N., & Macedo, V. 2005. **Gestão Hospitalar** (Lidel.). Lisboa.

Macedo, V. 2008. *Empresarialização da Gestão Hospitalar Estudo de Caso Estudo Caso*. Tese de Mestrado, Faculdade de Economia da Universidade do Porto.

Machado, M. J. C. V. 2009. Métodos de repartição dos custos indiretos utilizados pelas PME'S industriais portuguesas. *Revista Científica Da Universidade Federal de Santa Catarina*, 11–36.

Major, M., & Vieira, R. 2009. Activity-based costing/Management. in *M. Major e R. Vieira (Eds.), Contabilidade e controlo de gestão, teoria, metodologia e prática*. Lisboa: Editora Escolar.

Montesinhos, V. 2004. *La Contabilidad Pública en algunos países de la O.C.D.E* (2ª ed.). Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda. Instituto de Estudios fiscales.

Morgan, D. L. 1988. *Focus Group as qualitative research*. Newbury park: CA: Sage.

Neely, A. . 2005. The evolution of performance measurement research: developments in the last decade and an research agenda for the next. *International Journal of Production Management*, 25(12), 1264–1277.

Nyland, K., & Pettersen, I. J. 2004. The control gap: The role of budgets, accounting information and (non-) decisions in hospital settings. *Financial Accountability & Management*, 20(1), 77–102.

*Observatório Português dos Sistemas de Saúde - Relatório de Primavera*. 2001.

*Observatório Português dos Sistemas de Saúde- Sistema de Saúde Português: Riscos e Incertezas. Relatório de Primavera*. 2009. Coimbra.

*Observatório Português dos Sistemas de Saúde- “ Um ano de Governação em Saúde: Sentidos e Significados.”* 2006.

*Patient level information and costing systems (PLICS) and reference costs best practice guidance for 2011-2012*. 2012. Department of Health.

*PCAH*. 2000 (2ª ed.).

*PCAH*. 2007 (3ª ed.).

PCAH, Despacho SEAS, Pub. L. No. Diário da República: Série II nº127 1996.

Pereira, C. C., & Franco, V. S. 1991. *Contabilidade Analítica* (Edição Par.). Lisboa.

Pereira, L. F. (2005). *A Reforma Estrutural da Saúde e a Visão Estratégica para o Futuro*.

Pereira, R., & Jorge, S. 2010. *A Informação Produzida pelos Sistemas de Contabilidade de Custos nos Hospitais Públicos Portugueses: Características e Lacunas*. Faculdade de Economia -Universidade de Coimbra, para obtenção do grau de Doutoramento em Gestão.

Picoito, C. 2008. *Cost accounting on hospitals: a case study about Setúbal's Hospital Center*. Tese de Mestrado, ISCTE.

Pizzini, M. J. 2006. The relation between cost-system design, managers' evaluations of the relevance and usefulness of cost data, and financial performance: an empirical study of US hospitals. *Accounting, Organizations and Society*, 31, 179–210.

Portaria 794/2000, de 20 de Setembro do Ministério das Finanças e da Educação, Pub. L. No. Diário da República: I Série- B, Nº 218.

Portaria 898/2000, de 28 de Setembro dos Ministérios das Finanças e da Saúde, Pub. L. No. Diário da República: I Série-B, N° 225.

Ramsey, R. H. 1994. Activity-based costing for hospitals. *Hospital & Health Services Administration*, 385.

Rego, G., Nunes, R., & Costa, J. 2010. The challenge of corporatisation: the experience of Portuguese public hospitals. *The European Journal of Health Economics : HEPAC : Health Economics in Prevention and Care*, 11(4), 367–81.

Regulamento Geral dos Serviços de Saúde e Beneficência Pública, de 24 de dezembro de 1901, Pub. L. No. Boletim dos Serviços Sanitários do Reino. - Lisboa. - N.º 1.

Resolução do Conselho de Ministros nº 41, Pub. L. No. Diário da República: I Série - B 2002.

Ribeiro, J. M. 2004. Reforma no setor público hospitalar: programa de empresariação de 34 hospitais portugueses. *Revista Portuguesa de Saúde Pública*, 4, 65–77.

Rodrigues, V., Major, M. J., Borges, C. M., Oliveira, T., Bajanca, M., Ramalho, R., & Diz, P. 2010. Implementação de um sistema de custeio por actividades nos hospitais do SNS, 141–160.

Ryan, B., Scapens, R. W., & Theobald, M. 2002. *Research Method and Methodology in Finance and Accounting* (Second.). London: Academic Press Limited.

Sánchez-Martínez, F., Abellán-Perpiñán, J.-M., Martínez-Pérez, J.-E., & Puig-Junoy, J. 2006. Cost accounting and public reimbursement schemes in Spanish hospitals. *Health Care Management Science*, 9(3), 225–232.

Saúde, D.-G. de. 2001, September. Glossário de Conceitos para a Produção de Estatísticas de Saúde. *Circular Informativa N° 19/DSIA*.

Schulz, A. K.-D., Wu, A., & Chow, C. 2010. Environmental Uncertainty, Comprehensive Performance Measurement Systems, Performance-Based Compensation, and Organizational Performance. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 17, 17–40.

Serrão, D., Abrantes, A., Veloso, A. B., Oliveira, G., Moreira, J. M., Delgado, M., & Sousa, M. D. de. 1998. *Reflexão sobre a Saúde-Recomendações para uma reforma estrutural*.

Shortell, S. M., Gillies, R. R., Anderson, D. A., Erickson, K. M., & Mitchell, J. B. 1996. *Remaking Health Care in America: Building Organized Delivery Systems*. San Francisco: Jossey Bass.

Silva, A. 2010. *A utilização da informação contabilística no hospital- empresa português*. Virgo.

Silva, N. 2013. *Aplicação dos sistemas TDABC e ABC: Estudo de caso numa empresa da indústria gráfica*. ISCTE-IUL.

Skærbæk, P., & Thisted, J. A. 2004. *Unit costs in central government annual reports: a critical appraisal of the practices developed*. *European Accounting Review* (Vol. 13).

- Souza, A. A., Avelar, E. A., Boina, T. M., & Raimundini, S. L. 2010. Análise da aplicabilidade do time-driven activity-based costing nas empresas de produção por encomenda. *Revista Universo Contábil*, 6(1), 67–84.
- Spence, J. 2013. 5 Ways To Make Cost Accounting a Strategic Function in Hospitals. *Healthcare Financial Management: Journal of the Healthcare Financial Management Association*, 67, 40.
- Stake, R. E. 1995. *The art of case study research*. Thousand Oaks: CA: Sage.
- Stout, D. E., & Propri, J. M. 2011. Implementing activity-based costing at a medium-sized electronics company. *Management Accounting Quarterly*, 12(3), 1–11.
- Stratton, W. O., Desroches, D., Lawson, R. A., & Hatch, T. 2009. Activity based costing: Is it still relevant? *Management Accounting Quarterly*, 12(3), 1–11.
- Turney, P. B. B. 1996. *Activity Based Costing- The Performance Breakthrough*. London: Kogan Page.
- Vera-Munoz, S. 1998. The effects of accounting knowledge and context on the omission of Opportunity Costs in resource allocation decisions. *The Accounting Review*, (73), 47–72.
- Vieira, R. 2002. *Accounting and Change in the Financial Services Setor: The Case of Activity-Based Costing in a Portuguese Bank*. PhD Thesis, Warwick Business School, University of Warwick.
- Volg, M. 2012. Improving patient-level costing in the English and German “DRG” system. *Health Policy*.
- Weisberg, H. F., Krosnick, J. A., & Bowen, B. D. 1996. *An Introduction to Survey Research, Polling, and Data Analysis*. (D. E. Axelsen, Ed.) (3rd ed.). California: Sage Publications, Inc.
- Wickramasinghe, D., & Alawattage, C. 2007. *Management accounting change: approaches and perspectives*. New York: Routledge.
- Xue, Y. 2004. *Hospital Information Systems Development in Chinese Hospitals: A Process Model*. Auburn University.
- Yin, R. K. 2003. *Case Study Research-design and methods*. Sage Publications.
- Yin, R. K. 2009. *Case study research: Design and methods* (4th ed.). Thousand Oaks: CA: Sage.
- Zimmerman, J. L. 2001. Conjectures regarding empirical managerial accounting research. *Journal of Accounting and Economics*, 32(1-3), 411–427.

## **ANEXOS**

## Levantamento do Modelo de Custeio num Hospital

### ANEXO I Rede de Hospitais do SNS

| Distrito         | Instituição   | Integrantes   |
|------------------|---|---|
| Viana do Castelo | Unidade Local de Saúde Alto Minho, EPE  | Centro Hospitalar do Alto Minho, EPE<br>Hospital St <sup>a</sup> Luzia<br>Hospital Conde de Bertiandos                    |
| Braga            | Hospital de St <sup>a</sup> Maria Maior, EPE<br>Hospital de Braga                   | Hospital de Guimarães<br>Hospital de Fafe   |
| Vila Real        | Centro Hospitalar do Alto Ave<br>Centro Hospitalar Trás-os-Montes e Alto Douro, EPE | Hospital de São Pedro de V. Real<br>Hospital Dom Luiz<br>Hospital Distrital de Chaves<br>Hospital Distrital de Lamego     |
| Bragança         | Centro Hospitalar do Nordeste, EPE  | Hospital Distrital de Bragança<br>Hospital de Macedo dos Cavaleiros<br>Hospital Distrital de Mirandela                    |
| Porto            | Centro Hospitalar Póvoa do Varzim/<br>Vila do Conde                                 | Hospital da Póvoa do Varzim<br>Hospital de Vila do Conde  |
|                  | Centro Hospital do Médio Ave, EPE   | Hospital de Famalicão<br>Hospital St <sup>o</sup> Tirso   |
|                  | Centro Hospitalar do Tâmega e Sousa, EPE  | Hospital de Amarante<br>Hospital do Vale do Sousa   |
|                  | Unidade Local de Saúde de Matosinhos, EPE   | Hospital Pedro Hispano  |
|                  | Centro Hospitalar de São João, EPE  | Hospital de São João<br>Hospital de Nossa Sr <sup>a</sup> da Conceição  |
|                  | Hospital Magalhães Lemos, EPE   |   |
|                  | Instituto Português de Oncologia Francisco Gentil, EPE                              |   |
|                  | Centro Hospitalar do Porto, EPE   | Hospital Especializado de crianças M <sup>a</sup> Pia<br>Hospital de St <sup>o</sup> António<br>Maternidade Júlio Dinis   |
|                  | Centro Hospitalar de Vila Nova de Gaia/<br>Espinho, EPE                             | Hospital Vila Nova de Gaia<br>Hospital de Espinho   |
|                  | Centro Hospitalar entre Douro e Vouga, EPE  | Hospital de Oliveira de Azeméis<br>Hospital de St <sup>a</sup> M <sup>a</sup> da Feira<br>Hospital de São João da Madeira |
| Aveiro           | Hospital Dr. Francisco Zagalo   |   |
| Viseu            | Centro Hospitalar Baixo Vouga, EPE  | Hospital Conde de Salreu<br>Hospital Infante D. Pedro<br>Hospital de Águeda   |
|                  | Hospital José Luciano de Castro   |   |
| Viseu            | Centro Hospitalar de Tondela Viseu, EPE   | Hospital São Teodósio<br>Hospital Cândido Figueiredo  |
| Guarda           | Unidade Local de Saúde da Guarda, EPE   | Hospital Dr Sousa Martins<br>Hospital Nossa Sr <sup>a</sup> Assunção  |
| Castelo Branco   | Centro Hospitalar da Cova da Beira, EPE   | Hospital da Covilhã<br>Hospital do Fundão   |
|                  | Unidade Local de Saúde Castelo Branco, EPE  | Hospital Amato Lusitano   |
| Coimbra          | Hospital Arcebispo João Crisóstomo  |   |
|                  | Centro de Medicina de Reabilitação da Região Centro – Rovisco Pais                  |   |
|                  | Centro Hospitalar Psiquiátrico de Coimbra, EPE                                      | Centro de Recuperação de Arnes- Soure<br>Hospital do Lorvão<br>Hospital Sobral Cid  |
|                  | Centro Hospitalar de Coimbra, EPE   | Hospital dos Covões<br>Maternidade Bissaya Barreto<br>Hospital Pediátrico Coimbra   |
|                  | Hospital Universitário de Coimbra (H.U.C)   | Hospital Universitário de Coimbra<br>Maternidade Daniel Matos   |
|                  | Instituto Português de Oncologia Francisco Gil, EPE                                 |   |

## Levantamento do Modelo de Custeio num Hospital

|                                      |  |  |
|--------------------------------------|--|--|
|                                      | Hospital Distrital Figueira da Foz, EPE                |  |
| Leiria                               | Centro Hospitalar de Leiria-Pombal, EPE                | Hospital Distrital de Pombal<br>Hospital de Stº André  |
|                                      | Centro Hospitalar Oeste Norte, EPE                     | Hospital Distrital das Caldas da Rainha<br>Hospital Bernardino Lopes de Oliveira<br>Hospital de S. Pedro Gonçalves Telmo |
| Santarém                             | Centro Hospitalar do Médio Tejo, EPE                   | Hospital Dr Manoel Constância<br>Hospital nossa Srª da Graça<br>Hospital Rainha Stª Isabel                               |
|                                      | Hospital de Santarém, EPE                              |  |
| Lisboa                               | Centro Hospital de Torres Vedras, EPE                  | Hospital Distrital de Torres Vedras<br>Hospital Dr José Maria Antunes Júnior   |
|                                      | Hospital Reynaldo dos Santos                           |  |
|                                      | Hospital de Loures (em construção)                     |  |
|                                      | Centro Hospitalar de Lisboa Norte, EPE                 | Hospital Pulido Valente<br>Hospital de Stª Maria   |
|                                      | Centro Regional de Alcoologia Lisboa                   |  |
|                                      | Centro Hospitalar Psiquiátrico de Lisboa               | Hospital Júlio de Matos<br>Hospital Miguel Bombarda  |
|                                      | Hospital Prof. Dr Fernando Fonseca, EPE                |  |
|                                      | Hospital Dr José de Almeida, HPP Cascais               |  |
|                                      | Instituto Português de Oncologia Francisco Gentil, EPE |  |
|                                      | Hospital Curry Cabral, EPE                             |  |
|                                      | Maternidade Dr. Alfredo da Costa                       |  |
|                                      | Centro Hospital de Lisboa Ocidental, EPE               | Hospital Egas Moniz<br>Hospital de S. Francisco Xavier<br>Hospital Stª Cruz  |
|                                      | Centro Hospitalar de Lisboa Central, EPE               | Hospital dos Capuchos<br>Hospital D. Estefânia<br>Hospital de S. José<br>Hospital de Stª Marta                           |
| Instituto de Oftalmologia Gama Pinto |  |  |
| Setúbal                              | Centro Hospitalar do Barreiro/Montijo, EPE             | Hospital Nossa Srª do Rosário<br>Hospital Distrital do Montijo   |
|                                      | Hospital Garcia de Orta, EPE                           |  |
|                                      | Centro Hospitalar de Setúbal, EPE                      | Hospital Ortopédico Santiago do Outão<br>Hospital S. Bernardo  |
| Portalegre                           | Hospital Litoral Alentejano, EPE                       |  |
|                                      | Unidade Local Saúde do Norte Alentejano, EPE           | Hospital Stª Luzia<br>Hospital Dr José Mª Grande   |
| Évora                                | Hospital Espírito Stº, EPE                             |  |
| Beja                                 | Unidade Local de Saúde do Baixo Alentejo, EPE          |  |
|                                      | Centro Hospitalar do Baixo Alentejo, EPE               | H. José Joaquim Fernandes<br>Hospital S. Paulo   |
| Faro                                 | Hospital de Faro, EPE                                  |  |
|                                      | Centro Hospitalar do Barlavento Algarvio, EPE          | Hospital de Portimão<br>Hospital de Lagos  |

Fonte: Tabela construída com base nos dados disponíveis no *site* da ACSS até à data (1/09/2015), Rede de Hospitais do SNS

ANEXO II Carta de formalização para realização do estudo caso no Hospital Garcia de Orta

Susana Inês das Neves Vinhas  
Rua Oliveira Martins n°7 7°B  
2700-618 Amadora

Ao Exmo. Conselho de Administração do  
Hospital Garcia de Orta  
Ao Cuidado do Exmo. Sr. Dr. Joaquim Daniel Lopes Ferro

Exmos. Senhores,

O meu nome é Susana Vinhas e sou aluna do Mestrado em Contabilidade no ISCTE-IUL. Estou presentemente a elaborar a dissertação de mestrado subordinada ao tema “Levantamento dos Modelos de Custeio num Hospital”. Trata-se de um tema de grande atualidade no âmbito da informação para gestão, cujos resultados podem interessar tanto a profissionais como a académicos.

Pretendo efetuar um estudo de caso descrevendo a forma como são apurados os custos dos diferentes objetos de custeio na atividade hospitalar bem como a utilização que é feita da informação para gestão produzida.

A concretização do referido trabalho envolverá a identificação e análise da informação com vista a tipificar a forma como os custos são calculados e envolverá a observação direta, a recolha de informação documental e entrevistas aos produtores e utilizadores da informação.

Dependendo da disponibilidade dos interlocutores, prevejo que a execução do trabalho de campo possa ter a duração de cerca de 4 meses.

Nesse sentido, venho solicitar a V. Exas. autorização para concretizar o referido estudo de caso no Hospital Garcia de Orta.

O departamento da área científica de contabilidade do ISCTE-IUL está disponível para corroborar o teor deste meu pedido e proceder a alguma outra formalização que entendam necessária.

O meu contacto é 91 [ ] e o meu e-mail [ ]@iscte-iul.pt

Antecipadamente grata, fico na expectativa da vossa resposta e

Apresento os meus melhores cumprimentos

Lisboa, 8 de maio de 2015

---

Susana Vinhas

Levantamento do Modelo de Custeio num Hospital

ANEXO III Secções Principais e Secções Auxiliares no HGO

Secções Principais

| Serviços Clínicos                    | Centro de Custo                       | Unidade de Obra                        |
|--------------------------------------|---------------------------------------|--|
|                                      | Internamento                          |  |
| Especialidades Médicas               | Medicina Interna                      | Dias de Internamento/ Doentes Tratados |
|                                      | Cardiologia                           | Dias de Internamento/ Doentes Tratados |
|                                      | Dermato-Venereologia                  | Dias de Internamento/ Doentes Tratados |
|                                      | Endocrinologia                        | Dias de Internamento/ Doentes Tratados |
|                                      | Gastroenterologia                     | Dias de Internamento/ Doentes Tratados |
|                                      | Doenças Infecciosas                   | Dias de Internamento/ Doentes Tratados |
|                                      | Nefrologia                            | Dias de Internamento/ Doentes Tratados |
|                                      | Neurologia                            | Dias de Internamento/ Doentes Tratados |
|                                      | Pneumologia                           | Dias de Internamento/ Doentes Tratados |
|                                      | Reumatologia                          | Dias de Internamento/ Doentes Tratados |
|                                      | Hematologia Clínica                   | Dias de Internamento/ Doentes Tratados |
| Especialidades Cirúrgicas            | Oncologia Médica                      | Dias de Internamento/ Doentes Tratados |
|                                      | Cirurgia Geral                        | Dias de Internamento/ Doentes Tratados |
|                                      | Cirurgia Maxilo- Facial               | Dias de Internamento/ Doentes Tratados |
|                                      | Cirurgia Plástica Reconst. e Estética | Dias de Internamento/ Doentes Tratados |
|                                      | Angiologia e Cirurgia Vascular        | Dias de Internamento/ Doentes Tratados |
|                                      | Neuro-Cirurgia                        | Dias de Internamento/ Doentes Tratados |
|                                      | Oftalmologia                          | Dias de Internamento/ Doentes Tratados |
|                                      | Ortopedia                             | Dias de Internamento/ Doentes Tratados |
|                                      | Otorrinolaringologia                  | Dias de Internamento/ Doentes Tratados |
|                                      | Urologia                              | Dias de Internamento/ Doentes Tratados |
| Obstetrícia-Ginecologia              | Obstetrícia                           | Dias de Internamento/ Doentes Tratados |
|                                      | Ginecologia                           | Dias de Internamento/ Doentes Tratados |
| Medicina da Criança e do Adolescente | Pediatria                             | Dias de Internamento/ Doentes Tratados |
|                                      | Cirurgia Pediátrica                   | Dias de Internamento/ Doentes Tratados |
| Unidade de Cuidados Intensivos       | UCI Polivalente                       | Dias de Internamento/ Doentes Tratados |
|                                      | UCI Cardiologia                       | Dias de Internamento/ Doentes Tratados |
|                                      | UCI Pediatria                         | Dias de Internamento/ Doentes Tratados |
|                                      | UCI Neurocirurgia                     | Dias de Internamento/ Doentes Tratados |
| Psiquiatria e Abuso de Substâncias   | Agudos                                | Dias de Internamento/ Doentes Tratados |
|                                      | Ambulatório                           |  |
| Hospital de Dia                      | Hematologia Clínica                   | Nº de Sessões/ Doentes Tratados        |
|                                      | Nefrologia                            | Nº de Sessões/ Doentes Tratados        |
|                                      | Psiquiatria                           | Nº de Sessões/ Doentes Tratados        |
|                                      | Doenças Infecciosas                   | Nº de Sessões/ Doentes Tratados        |
|                                      | Imuno-Hemoterapia                     | Nº de Sessões/ Doentes Tratados        |
|                                      | Urologia                              | Nº de Sessões/ Doentes Tratados        |
|                                      | Pediatria                             | Nº de Sessões/ Doentes Tratados        |
|                                      | Anestesiologia                        | Nº de Sessões/ Doentes Tratados        |
|                                      | Neurologia                            | Nº de Sessões/ Doentes Tratados        |
|                                      | Gastroenterologia                     | Nº de Sessões/ Doentes Tratados        |
|                                      | Oncologia Médica                      | Nº de Sessões/ Doentes Tratados        |
|                                      | Reumatologia                          | Nº de Sessões/ Doentes Tratados        |
|                                      | Urgência                              | Urgência Geral / SO                    |
| Urgência Pediátrica                  |                                       | Doentes Atendidos                      |
| Urgência Gineco.-Obstétrica/ SO      |                                       | Doentes Atendidos                      |
|                                      | Angiologia e Cirurgia Vascular        | Nº Consultas                           |
|                                      | Anestesiologia                        | Nº Consultas                           |
|                                      | Cardiologia                           | Nº Consultas                           |
|                                      | Cirurgia Geral                        | Nº Consultas                           |
|                                      | Cirurgia Maxilo-Facial                | Nº Consultas                           |
|                                      | Cirurgia Pediátrica                   | Nº Consultas                           |
|                                      | Cirurgia Plástica Reconst e Estética  | Nº Consultas                           |
|                                      | Dermato-Venereologia                  | Nº Consultas                           |
|                                      | Doenças Infecciosas                   | Nº Consultas                           |

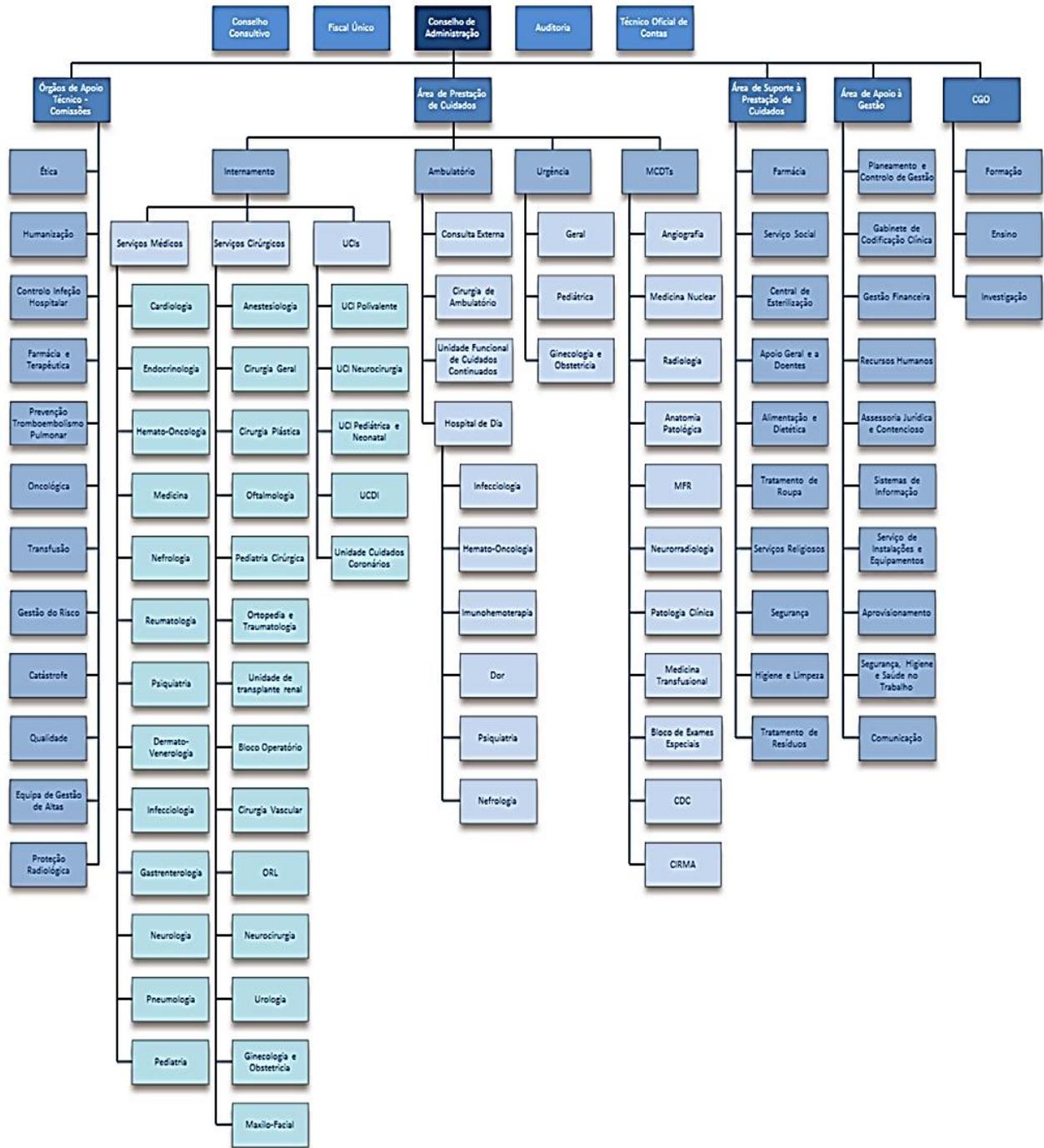
## Levantamento do Modelo de Custeio num Hospital

|                         |                                   |              |
|-------------------------|-----------------------------------|--------------|
| Consulta Externa        | Endocrinologia                    | Nº Consultas |
|                         | Ginecologia.-Obstetrícia          | Nº Consultas |
|                         | Gastrenterologia                  | Nº Consultas |
|                         | Hematologia Clínica               | Nº Consultas |
|                         | Imuno-Hemoterapia                 | Nº Consultas |
|                         | Medicina Física e Reabilitação    | Nº Consultas |
|                         | Medicina Interna                  | Nº Consultas |
|                         | Medicina do Trabalho              | Nº Consultas |
|                         | Nefrologia                        | Nº Consultas |
|                         | Neurocirurgia                     | Nº Consultas |
|                         | Neurologia                        | Nº Consultas |
|                         | Oftalmologia                      | Nº Consultas |
|                         | Oncologia Médica                  | Nº Consultas |
|                         | Otorrinolaringologia              | Nº Consultas |
|                         | Ortopedia                         | Nº Consultas |
|                         | Pediatria                         | Nº Consultas |
|                         | Pneumologia                       | Nº Consultas |
|                         | Psiquiatria                       | Nº Consultas |
|                         | Psiqu. da Infância e Adolescência | Nº Consultas |
|                         | Reumatologia                      | Nº Consultas |
| Urologia                | Nº Consultas                      |              |
| Serviço Domiciliário    | Nº Visitas                        |              |
| Cirurgia de Ambulatório | Nº de Cirurgias                   |              |

### Secções Auxiliares

| Secções Auxiliares de Apoio Clínico        |                 |                                       |
|--|-----------------|---------------------------------------|
| Serviços Clínicos                          | Centro de Custo | Unidade de Obra                       |
| Anatomia Patologia                         |                 | Nº Exames Ponderados                  |
| Patologia Clínica                          |                 | Nº Análises Ponderados                |
| Imagiologia                                |                 | Nº Exames Ponderados                  |
| Técnicas de Medicina Física e Reabilitação |                 | Nº Sessões Ponderadas                 |
| Imuno-Hemoterapia                          |                 | Nº Transfusões Ponderadas             |
| Medicina Nuclear                           |                 | Nº Exames Ponderados                  |
| Técnicas de Cardiologia                    |                 | Nº Exames Ponderados                  |
| Técnicas de Gastrenterologia               |                 | Nº Exames Ponderados                  |
| Téc. Neurof., Neurol. e O.P.D Neurológicas |                 | Nº Exames Ponderados                  |
| Técnicas de Oftalmologia                   |                 | Nº Exames Ponderados                  |
| Técnicas de Otorrinolaringologia           |                 | Nº Exames Ponderados                  |
| Técnicas de Pneumologia                    |                 | Nº Tratamentos Ponderados             |
| Técnicas de Urologia                       |                 | Nº Exames Ponderados                  |
| Técnicas de Ginecologia                    |                 | Nº Exames Ponderados                  |
| Técnicas de Dermatologia                   |                 | Nº Exames Ponderados                  |
| Técnicas de Obstetrícia                    |                 | Nº Exames Ponderados                  |
| Técnicas de Psiquiatria                    |                 | Nº Tratamentos Ponderados             |
| Técnicas de Reumatologia                   |                 | Nº Tratamentos Ponderados             |
| Anestesiologia                             |                 | Nº Proced. anestésicos ponderados     |
| Bloco Operatório                           |                 | Nº Intervenções cirúrgicas realizadas |
| Outros Serviços de Apoio Clínico           |                 |                                       |
| Dietética / Nutrição                       |                 | Nº Atendimentos                       |
| Esterilização                              |                 | Nº Litros                             |
| Serviços Social                            |                 | Nº Atendimentos                       |
| Serviços Farmacêuticos                     |                 | Nº Atendimentos                       |
| Secções Auxiliares de Apoio Geral          |                 |                                       |
| Serviço de Instalações e Equipamentos      |                 | Proporcional aos CD                   |
| Serviços Hoteleiros                        |                 |                                       |
| Serviço de Alimentação e Dietética         |                 | Nº de Refeições ponderadas            |
| Serviço de Tratamento de Roupas            |                 | Kg de roupa tratada                   |
| Serviço de Higiene e Limpeza               |                 | Tabela Interna                        |
| Serviço de Segurança e Apoio               |                 | Tabela Interna                        |
| Parques e Jardins                          |                 | Tabela Interna                        |
| Secções Administrativas                    |                 |                                       |
| Administração e Direção                    |                 | Proporcional aos custos diretos       |
| Serviços Técnicos Administrativos          |                 | Proporcional aos custos diretos       |

ANEXO IV Estrutura Organizacional do HGO, EPE



ANEXO V Diagrama do Processo Produtivo do HGO

| Serviços Clínicos                           | Cuidados Prestados |             |          |
|---|--------------------|-------------|----------|
|   | Internamento       | Ambulatório | Urgência |
| <b>Espec. Médicas</b>                       |                    |             |          |
| Medicina Interna                            | x                  | x           | —        |
| Cardiologia                                 | x                  | x           | —        |
| Dermato-Venereologia                        | x                  | x           | —        |
| Endocrinologia                              | x                  | x           | —        |
| Gastroenterologia                           | x                  | x           | —        |
| Doenças Infecciosas                         | x                  | x           | —        |
| Nefrologia                                  | x                  | x           | —        |
| Neurologia                                  | x                  | x           | —        |
| Pneumologia                                 | x                  | x           | —        |
| Reumatologia                                | x                  | x           | —        |
| Hematologia Clínica                         | x                  | x           | —        |
| Oncologia Médica                            | x                  | x           | —        |
| <b>Espec. Cirúrgicas</b>                    |                    |             |          |
| Cirurgia Geral                              | x                  | x           | —        |
| Cirurgia Maxilo-Facial                      | x                  | x           | —        |
| Cirurgia Plástica                           | x                  | x           | —        |
| Reconstrutiva e Estética                    |                    |             |          |
| Angiologia e Cirurgia Vascular              | x                  | x           | —        |
| Neuro-Cirurgia                              | x                  | x           | —        |
| Oftalmologia                                | x                  | x           | —        |
| Ortopedia                                   | x                  | x           | —        |
| Otorrinolaringologia                        | x                  | x           | —        |
| Urologia                                    | x                  | x           | —        |
| <b>Obstetrícia-Ginecologia</b>              |                    |             |          |
| Obstetrícia                                 | x                  | x           | —        |
| Ginecologia                                 | x                  | x           | —        |
| <b>Medicina da Criança e do Adolescente</b> |                    |             |          |
| Pediatria                                   | x                  | x           | —        |
| Cirurgia Pediátrica                         | x                  | x           | —        |
| <b>Un. de Cuidados Intensivos</b>           |                    |             |          |
| UCI Polivalente                             | x                  | x           | —        |
| UCI Cardiologia                             | x                  | x           | —        |
| UCI Pediatria                               | x                  | x           | —        |
| UCI Neuro-Cirurgia                          | x                  | x           | —        |
| <b>Psiquiatria e Abuso de Substâncias</b>   |                    |             |          |
| Agudos                                      | x                  | x           | —        |
| <b>Hospital de Dia</b>                      |                    |             |          |
| Hematologia Clínica                         | —                  | x           | —        |
| Nefrologia                                  | —                  | x           | x        |
| Psiquiatria                                 | —                  | x           | —        |
| Doenças Infecciosas                         | —                  | x           | —        |
| Imuno-Hemoterapia                           | —                  | x           | —        |
| Urologia                                    | —                  | x           | —        |
| Pediatria                                   | —                  | x           | —        |
| Dor   | —                  | x           | —        |
| Neurologia                                  | —                  | x           | —        |
| Gastroenterologia                           | —                  | x           | —        |
| Oncologia Médica                            | —                  | x           | —        |
| Reumatologia                                | —                  | x           | —        |
| <b>Urgência</b>                             |                    |             |          |
| Urgência Geral                              | x                  | —           | x        |
| Urgência Pediátrica                         | x                  | —           | x        |
| Urgência Ginecologica-Obstetrícia           | x                  | —           | x        |
| <b>Consulta Externa</b>                     |                    |             |          |
| Angiologia e Cirurgia Vascular              | —                  | x           | —        |
| Anestesiologia                              | —                  | x           | —        |

## Levantamento do Modelo de Custeio num Hospital

|  |    |          |   |
|--|----|----------|---|
| Cardiologia                                | —  | X        | — |
| Cirurgia Geral                             | —  | X        | — |
| Cirurgia Maxilo-Facial                     | —  | X        | — |
| Cirurgia Pediátrica                        | —  | X        | — |
| Cir. Plást. Reconst. e Estética            | —  | X        | — |
| Dermato-Venereologia                       | —  | X        | — |
| Doenças Infecciosas                        | —  | X        | — |
| Endocrinologia                             | —  | X        | — |
| Ginec.-Obstetrícia                         | —  | X        | — |
| Gastrenterologia                           | —  | X        | — |
| Hematologia Clínica                        | —  | X        | — |
| Imuno-Hemoterapia                          | —  | X        | — |
| Med. Física e Reab.                        | —  | X        | — |
| Medicina Interna                           | —  | X        | — |
| Medicina do Trabalho                       | —  | X        | — |
| Nefrologia                                 | —  | X        | — |
| Neuro-Cirurgia                             | —  | X        | — |
| Neurologia                                 | —  | X        | — |
| Oftalmologia                               | —  | X        | — |
| Oncologia Médica                           | —  | X        | — |
| Otorrinolaringologia                       | —  | X        | — |
| Ortopedia                                  | —  | X        | — |
| Pediatria                                  | —  | X        | — |
| Pneumologia                                | —  | X        | — |
| Psiquiatria                                | —  | X        | — |
| Psiquiatria da Infância e Adolescência     | —  | X        | — |
| Reumatologia                               | —  | X        | — |
| Urologia                                   | —  | X        | — |
| Serviço Domiciliário                       | —  | X        | — |
| <b>Cirurgia em Ambulatório</b>             | —  | <b>X</b> | — |
| <b>Serv. Apoio Clínico</b>                 | —  | —        | — |
| Anatomia Patologia                         | X  | X        | — |
| Patologia Clínica                          | X  | X        | — |
| Imagiologia                                | X  | X        | X |
| Téc. Med. Física e Reabilitação            | X  | X        | — |
| Imuno-Hemoterapia                          | X  | X        | X |
| Medicina Nuclear                           | X  | X        | X |
| Téc. de Cardiologia                        | X  | X        | X |
| Téc. Gastren.                              | X  | X        | X |
| Téc. Neurof., Neurol. e O.P.D Neurológicas | X  | X        | X |
| Téc. Oftalmologia                          | X  | X        | X |
| Téc. de Otorrino.                          | X  | X        | X |
| Téc. Pneumologia                           | X  | X        | X |
| Téc. de Urologia                           | X  | X        | X |
| Téc. de Ginecologia                        | X  | X        | X |
| Téc. de Dermato.                           | X  | X        | — |
| Téc. de Obstetrícia                        | X  | X        | X |
| Téc. de Psiquiatria                        | X  | X        | — |
| Téc. de Reumatologia                       | X  | X        | — |
| Anestesiologia                             | X  | X        | X |
| Bloco Operatório                           | X  | X        | — |
| <b>Outros Serviços de Apoio Clínico</b>    | —  | —        | — |
| Dietética / Nutrição                       | X  | X        | X |
| Esterilização                              | X  | X        | X |
| Serviços Social                            | X  | X        | X |
| Serviços Farmacêuticos                     | X  | X        | X |
| Serviço de Inst. e Equip.                  | XX | XX       | — |
| <b>Serviços Hoteleiros</b>                 | —  | —        | — |
| Serv. de Alim. Dietética                   | XX | XX       | — |

## Levantamento do Modelo de Custeio num Hospital

|                                   |            |            |            |
|-----------------------------------|------------|------------|------------|
| Serviço de Trat. de Roupa         | <b>xx</b>  | <b>xx</b>  | <b>xx</b>  |
| Serviço de Hig. e Limpeza         | <b>xx</b>  | <b>xx</b>  | <b>xx</b>  |
| Serviço de Segu. e Apoio          | <b>xx</b>  | <b>xx</b>  | <b>xx</b>  |
| Parques e Jardins                 | <b>xx</b>  | <b>xx</b>  | <b>xx</b>  |
| Serviços Administrativos          |            |            |            |
| Administração e Direção           | <b>xxx</b> | <b>xxx</b> | <b>xxx</b> |
| Serviços Técnicos Administrativos | <b>xxx</b> | <b>xxx</b> | <b>xxx</b> |

## ANEXO VI Guião de Entrevista

### 1.1- Quem são os utilizadores da informação produzida?

- a) Internos
- b) Externos
- c) Qual a utilidade que os utilizadores atribuem à informação produzida? De que forma a informação obtida através dos modelos de custeio permite aos utilizadores da mesma tirarem conclusões úteis?
- d) Relativamente às instituições hospitalares e de acordo com alguns estudos a informação contabilística ainda é vista apenas como forma de aumentar a credibilidade deste tipo de serviços externamente. De modo global a informação disponibilizada tem mais valor externa ou internamente? Porquê?

### 1.2-Quais os tipos de necessidade informativa requerida para o bom funcionamento do HGO- (Tomada de decisões / Gestão; Desempenho; *Princing*; Orçamento)

- a) Ficou comprovado em estudos distintos que a aplicação de modelos de custeio sofisticados constituem uma mais-valia a entidades tao complexas como os hospitais. A resposta dos atuais modelos de custeio é suficiente face às necessidades de informação inerentes à entidade? Porquê?
- b) Alguns autores averiguaram que os dados obtidos através dos modelos de custeio atuais não são tidos como úteis ao processo de tomada de decisões. Perante isto, a informação produzida é utilizada com que intuito?
- c) A informação obtida é utilizada para algum tipo de mecanismo de controlo, como por exemplo relatórios internos? Que outros mais?
- d) Quais as ferramentas que o Hospital utiliza para a tomada de ações?
- e) Que poderia ser melhorado para que a informação produzida passe a auferir um grau de utilização superior?

### 1.3-Periodicidade da informação contabilística

- a) Qual a frequência com que a informação é disponibilizada e produzida?
- b) A informação divulgada é tempestiva?
- c) Um estudo conduzido em 6 hospitais chineses averiguou que os sistemas de informação eram bastantes dinâmicos. No entanto, existiam falhas de comunicação interna. O fluxo de informação é constante dentro da própria entidade? De que forma é feito?
- d) Que poderia ser melhorado para que a informação produzida passe a ser produzida com maior periodicidade?

### 1.4-Qual a utilidade da informação produzida.

- a) Alguns autores inquiriram que a informação sobre os custos é pouco utilizada em termos de gestão interna, sendo que apenas serve para cumprir Formalidades Externas de Relato. Concorda? Porquê?
- b) A que instrumentos e a que tipo de informação recorre quando pretende obter dados sobre os custos do seu departamento? Que conclusões retira? Para que utiliza a dita informação?

## Levantamento do Modelo de Custeio num Hospital

### ANEXO VII Lista das Entrevistas Realizadas no HGO

| Função  | Interveniente          | Dia        | Hora   | Duração    |
|---|------------------------|------------|--------|------------|
| Administrador Hospitalar                              | Dr.ª Alexandra Santos  | 28/07/2015 | 10h:15 | 1hr,15 min |
| Administrador Hospitalar                              | Dr. António Martins    | 28/07/2015 | 14h:00 | 50 min     |
| Diretor Não Clínico- Serviço de Gestão Logística      | Dr. João Oliveira      | 28/07/2015 | 15h:00 | 45 min     |
| Administrador Hospitalar                              | Dr.ª Fernanda Santos   | 28/07/2015 | 16h:40 | 40 min     |
| Diretor de Serviços Clínicos- Serviço de Nefrologia   | Dr.ª Aura Ramos        | 29/07/2015 | 12h:40 | 30 min     |
| Diretor de Serviços Clínico- Serviço de Cardiologia   | Dr. Hélder Pereira     | 29/07/2015 | 14h:15 | 35 min.    |
| Diretor Não Clínico-Serviço de Gestão de Doentes      | Dr.ª Lídia Pereira     | 29/07/2015 | 15h:00 | 1hr        |
| Diretor Não Clínico Serviços Financeiros              | Dr.ª Mónica Cristina   | 4/08/2015  | 12h:30 | 1hr, 15min |
| Diretor Não Clínico- Serviços Informáticos            | Dr. Fernando Melo      | 4/08/2015  | 14h:15 | 45min      |
| Diretor Não Clínico -Planeamento e Controlo de Gestão | Dr.ª Iria Velez        | 18/08/2015 | 10h:45 | 1hr        |
| Membro do Conselho de Administração -Vogal            | Dr José António Ferrão | 19/08/2015 | 11h:45 | 1hr        |

Levantamento do Modelo de Custeio num Hospital

ANEXO VIII *Balanced Scorecard* HGO, referente ao serviço X

CONTRATUALIZAÇÃO INTERNA POR SERVIÇO - BSC > I - UTENTES /CLIENTES > Utentes / Clientes - Indicadores

| INDICADORES  | 1 a 12/ 2013 | 1 a 12/ 2014 | VARIACÃO ACUM. | META ACUM. | VAR. VALOR/ META (ACUM.) | DEF. DO ACUMULADO PARA A META | META ANUAL |
|--|--------------|--------------|----------------|------------|--------------------------|-------------------------------|------------|
| 1 CI - A1. % de Primeiras Consultas  | 37,82 %      | 34,96 % ↓    | -7,28 %        | 38,00      | -3,06 %                  | -1,11 %                       | 38,00      |
| 1 CI - A2. Percentagem de utentes referenciados para consulta externa em tempo adequado, CTH   | 90,58 %      |              |                | 93,00      |                          |                               | 93,00      |
| 1 CI - A3. Peso das consultas externas médicas com registo de alta no total de consultas externas                                    | 9,10 %       | 18,34 % ↑    | 101,50 %       | 10,00      | 63,38 %                  | 8,34 %                        | 10,00      |
| 1 CI - A4. Percentagem de doentes cirúrgicos tratados em tempo adequado (% dts inscritos a aguardar cirurgia, ainda dentro do prazo) | 71,53 %      |              |                | 72,00      |                          |                               | 72,00      |
| 1 CI - B2. % de Reinternamentos aos 30 dias pela mesma causa   | 0,54 UN      | 0,57 UN ↑    | 6,47 %         | 0,00       |                          | 0,57 UN                       | 0,00       |
| 1 CI - D1. Tempo Médio de Espera para Cirurgia -SIGIC - MANUAL   | 69,59 Dts    |              |                | 85,00      |                          |                               | 85,00      |
| 1 CI - Percentagem de Utentes em espera para cirurgia com tempo >12meses (SIGIC- MANUAL)   |              |              |                |            |                          |                               |            |
| 1 % Inquietos satisfação com índice 4 e 5  |              |              |                |            |                          |                               |            |
| 1 Nº de Reclamações  | 128,00 UN    |              |                | 100,00     |                          |                               | 100,00     |

CONTRATUALIZAÇÃO INTERNA POR SERVIÇO - BSC > II - ECONÓMICO-FINANCEIROS

| INDICADORES   | 1 a 12/ 2013 | 1 a 12/ 2014   | VARIACÃO ACUM. | META ACUM.   | VAR. VALOR/ META (ACUM.) | DEF. DO ACUMULADO PARA A META | META ANUAL   |
|---|--------------|----------------|----------------|--------------|--------------------------|-------------------------------|--------------|
| 1 CI - Custos com Pessoal   | 5.536.550,09 | 6.320.708,11 ↓ | -3,95 %        | 5.201.605,25 | 2,26 %                   | 118.103,88                    | 5.201.605,25 |
| 1 CI - Custos com Pessoal ajustados   | 5.820.205,78 | 5.563.354,67 ↓ | -4,41 %        | 5.481.660,94 | 1,46 %                   | 81.663,73                     | 5.481.660,94 |
| 1 Custos com Trabalho extraordinário: horas extra e prevenções                                    | 544.393,33   | 538.681,50 ↓   | -1,06 %        |              |                          |                               |              |
| 1 Custos com Consumos Farmacéuticos   | 326.764,01   | 322.596,40 ↓   | -2,17 %        | 310.335,01   | 3,05 %                   | 12.264,48                     | 310.335,01   |
| 1 Custos com Material de Consumo Clínico  | 546.059,69   | 517.022,06 ↓   | -5,33 %        | 504.618,91   | 2,46 %                   | 12.405,18                     | 504.618,91   |
| 1 Custos com transportes  | 4.366,47     | 2.082,06 ↓     | -52,32 %       | 4.366,47     | -52,32 %                 | -2.284,38                     | 4.366,47     |
| 1 CI - Custos com Subcontratos  | 100.044,12   | 75.021,43 ↓    | -25,01 %       | 94.322,17    | -20,46 %                 | -19.300,74                    | 94.322,17    |
| 1 CI - Custos com Fornecimentos e Serviços (LJLII)  | 355.977,95   | 314.330,00 ↓   | -11,70 %       | 348.028,98   | -6,88 %                  | -33.968,96                    | 348.028,98   |
| 1 CI - D.4 Custos com MCDT's solicitados ao exterior  | 95.977,65    | 51.399,34 ↓    | -46,20 %       | 89.955,70    | -42,87 %                 | -38.568,39                    | 89.955,70    |
| 1 Valor (pont) total exames pedidos e realizados, externa e internamente por Serviço Requiritante | 1.596.424,04 | 969.020,22 ↓   | -39,11 %       | 1.588.415,73 | -30,11 %                 | -620.395,51                   | 1.588.415,73 |

CONTRATUALIZAÇÃO INTERNA POR SERVIÇO - BSC > III - PROCESSOS INTERNOS > Processos Internos - Indicadores > Outras Áreas

| INDICADORES   | 1 a 12/ 2013                     | 1 a 12/ 2014                       | VARIACÃO ACUM. | META ACUM. | VAR. VALOR/ META (ACUM.) | DEF. DO ACUMULADO PARA A META    | META ANUAL |
|---|----------------------------------|------------------------------------|----------------|------------|--------------------------|----------------------------------|------------|
| 1 CI - B1. Demora Média   | 3,85 <sup>Ra</sup> <sub>do</sub> | 3,95 <sup>Ra</sup> <sub>do</sub> ↑ | 2,82 %         | 3,29       | 23,41 %                  | 0,75 <sup>Ra</sup> <sub>do</sub> | 3,29       |
| 1 CI - B3. Percentagem de doentes saídos com duração de internamento acima do limiar máximo                               | 2,44 %                           | 1,78 % ↓                           | -26,98 %       | 2,45       | -27,22 %                 | -0,67 %                          | 2,45       |
| 1 CI - B4. Percentagem de Partos por Cesariana  | 22,38 %                          | 23,53 % ↑                          | 6,21 %         | 22,50      | 4,58 %                   | 1,03 %                           | 22,50      |
| 1 CI - B5 Percentagem de cirurgias realizadas em ambulatório no total de cirurgias programadas (GDH) - para procedimentos | 62,38 %                          | 38,57 % ↓                          | -28,33 %       | 55,00      | -26,87 %                 | -16,43 %                         | 55,00      |
| 1 Nº de Doentes Saídos do hospital  | 3.523,00 UN                      | 3.306,00 UN ↓                      | -6,07 %        | 3.200,00   | 3,41 %                   | 109,00 UN                        | 3.200,00   |
| 1 Demora média doentes saídos   | 3,89 UN                          | 3,91 UN ↑                          | 1,32 %         | 3,89       | 2,93 %                   | 0,11 UN                          | 3,89       |
| 1 Numero de doentes em LEC  |                                  |                                    |                |            |                          |                                  |            |
| 1 Nº de Primeiras Consultas Médicas   | 8.565,00 UN                      | 7.791,00 UN ↓                      | -9,16 %        | 8.400,00   | -7,37 %                  | -819,00 UN                       | 8.400,00   |
| 1 Nº de Consultas Médicas Subsequentes  | 14.203,00 UN                     | 14.523,00 UN ↑                     | 2,25 %         | 14.000,00  | 3,74 %                   | 523,00 UN                        | 14.000,00  |
| 1 Total de Consultas Externas   | 22.768,00 UN                     | 22.304,00 UN ↓                     | -2,04 %        | 22.400,00  | -0,43 %                  | -96,00 UN                        | 22.400,00  |
| 1 Nº Consultas Médicas Internas   | 0,00 UN                          | 0,00 UN                            |                |            |                          |                                  |            |
| 1 CI - Taxa de Mortalidade  | 0,11 %                           | 0,00 % ↓                           | -100,00 %      | 0,00       |                          | 0,00 %                           | 0,00       |
| 1 Taxa de Mortalidade dts saídos do serviço   |                                  |                                    |                |            |                          |                                  |            |
| 1 Taxa de adesão ao programa de higiene das mãos  |                                  |                                    |                | 78,00      |                          |                                  | 78,00      |
| 1 GDHs Cirúrgicos de Ambulatório  | 560,00 UN                        | 574,00 UN ↓                        | -2,71 %        |            |                          |                                  |            |
| 1 GDH Médicos de Ambulatório  | 21,00 UN                         | 38,00 UN ↑                         | 80,95 %        |            |                          |                                  |            |
| 1 Numero de doentes em LIC  |                                  |                                    |                |            |                          |                                  |            |
| 1 Nº de Intervenções Convencionais (Base+Adicional)   | 479,00 UN                        | 435,00 UN ↓                        | -9,19 %        | 480,00     | -6,38 %                  | -45,00 UN                        | 480,00     |
| 1 Nº de Intervenções Convencionais  | 479,00 UN                        | 434,00 UN ↓                        | -9,39 %        | 480,00     | -6,58 %                  | -46,00 UN                        | 480,00     |
| 1 Nº de Intervenções em Ambulatório (Base+Adicional)  | 661,00 UN                        | 750,00 UN ↑                        | 13,46 %        | 660,00     | 13,84 %                  | 90,00 UN                         | 660,00     |
| 1 Nº de Intervenções em Ambulatório   | 661,00 UN                        | 750,00 UN ↑                        | 13,46 %        | 660,00     | 13,84 %                  | 90,00 UN                         | 660,00     |
| 1 Nº de Intervenções Programadas  | 1.140,00 UN                      | 1.185,00 UN ↑                      | 3,95 %         | 1.140,00   | 3,95 %                   | 45,00 UN                         | 1.140,00   |
| 1 Nº de Intervenções Urgentes   | 27,00 UN                         | 41,00 UN ↑                         | 51,85 %        | 40,00      | 2,50 %                   | 1,00 UN                          | 40,00      |
| 1 Taxa bruta de ambulatorização   | 57,98 %                          | 63,29 % ↑                          | 6,16 %         | 57,89      | 9,33 %                   | 5,40 %                           | 57,89      |
| 1 Nº de horas semanais previstas para Cirurgia Convencional   |                                  |                                    |                | 39,00      |                          |                                  | 39,00      |
| 1 Nº de Episódios de Urgência de Ginecologia  | 3.433,00 UN                      | 3.342,00 UN ↓                      | -2,95 %        | 3.400,00   | -1,71 %                  | -58,00 UN                        | 3.400,00   |
| 1 Nº de horas semanais previstas para Cirurgia Ambulatório  |                                  |                                    |                |            |                          |                                  |            |
| 1 Nº de Episódios de Urgência de Obstetria  | 13.254,00 UN                     | 12.430,00 UN ↓                     | -6,22 %        | 13.000,00  | -4,38 %                  | -570,00 UN                       | 13.000,00  |
| 1 Nº de horas semanais utilizadas para Cirurgia Convencional  |                                  |                                    |                | 39,00      |                          |                                  | 39,00      |
| 1 Nº de horas semanais utilizadas para Cirurgia Ambulatório   |                                  |                                    |                |            |                          |                                  |            |
| 1 Nº total de Partos  | 2.504,00 UN                      | 2.414,00 UN ↓                      | -3,59 %        | 2.100,00   | 14,95 %                  | 314,00 UN                        | 2.100,00   |
| 1 Nº de Partos por Cesariana  | 560,00 UN                        | 568,00 UN ↑                        | 1,43 %         | 560,00     | 1,43 %                   | 8,00 UN                          | 560,00     |

## Levantamento do Modelo de Custeio num Hospital

### CONTRATUALIZAÇÃO INTERNA POR SERVIÇO - BSC > III - PROCESSOS INTERNOS > Processos Internos - Indicadores > MCDT - Serviço Produtor

| INDICADORES   | 1 a 12/2013  | 1 a 12/2014    | VARIAÇÃO ACUM. | META ACUM. | VAR. VALOR/ META (ACUM.) | DF. DO ACUMULADO PARA A META | META ANUAL |
|---|--------------|----------------|----------------|------------|--------------------------|------------------------------|------------|
| 1 N° de Exames Realizados - POR ESPECIALIDADE: Obstétrica/Ginecologia | 36.370,00 UN | 37.001,00 UN ↑ | 1,73 %         | 36.370,00  | 1,76 %                   | 631,00 UN                    |            |

### CONTRATUALIZAÇÃO INTERNA POR SERVIÇO - BSC > III - PROCESSOS INTERNOS > Processos Internos - Indicadores > MCDT - Serviço Produtor > Produção Global

| INDICADORES  | 1 a 12/2013 | 1 a 12/2014 | VARIAÇÃO ACUM. | META ACUM. | VAR. VALOR/ META (ACUM.) | DF. DO ACUMULADO PARA A META | META ANUAL |
|--|-------------|-------------|----------------|------------|--------------------------|------------------------------|------------|
| 1 N° de Consultas de apoio a fertilidade - estudo inicial (A57700)                         | 450,00 UN   | 521,00 UN ↑ | 15,78 %        |            |                          |                              |            |
| 1 N° de Induções Ováricas (A57710)   | 61,00 UN    | 58,00 UN ↓  | -4,92 %        |            |                          |                              |            |
| 1 N° de Inseminações intra uterinas (A57720)   | 130,00 UN   | 97,00 UN ↓  | -25,38 %       |            |                          |                              |            |
| 1 N° de Fertilizações in vitro (A57730)  | 81,00 UN    | 117,00 UN ↑ | 44,44 %        |            |                          |                              |            |
| 1 N° de Injeção intra-citoplasmática de espermatozoides (A57740)                           | 147,00 UN   | 147,00 UN → | 0,00 %         |            |                          |                              |            |
| 1 N° de Injeção intra-citoplasmática de espermatozoides recolhidos cirurgicamente (A57750) | 0,00 UN     | 8,00 UN ↓   | -11,11 %       |            |                          |                              |            |
| 1 Colheita de tecido testicular para PMA (A57220)  | 0,00 UN     | 17,00 UN ↑  | 88,89 %        |            |                          |                              |            |

### CONTRATUALIZAÇÃO INTERNA POR SERVIÇO - BSC > III - PROCESSOS INTERNOS > Processos Internos - Indicadores > MCDT - Exames - Serv.Requisitante

| INDICADORES   | 1 a 12/2013   | 1 a 12/2014     | VARIAÇÃO ACUM. | META ACUM.   | VAR. VALOR/ META (ACUM.) | DF. DO ACUMULADO PARA A META | META ANUAL   |
|---|---------------|-----------------|----------------|--------------|--------------------------|------------------------------|--------------|
| 1 QTD simples de exames realizados internamente - Serviço Requisitante      | 90.868,00 UN  | 94.391,00 UN ↑  | 3,85 %         | 90.900,00    | 3,84 %                   | 3.491,00 UN                  | 90.900,00    |
| 1 QTD ponderada de exames realizados internamente - Serviço Requisitante    | 199.874,80 UN | 199.185,10 UN ↑ | 17,39 %        | 199.700,00   | 17,37 %                  | 29.485,10 UN                 | 199.700,00   |
| 1 Valor (portaria) de exames realizados internamente - Serviço Requisitante | 1.427.705,17  | 1.019.094,96 ↓  | -28,62 %       | 1.428.000,00 | -28,64 %                 | -408.915,31                  | 1.428.000,00 |
| 1 QTD simples de exames realizados no exterior - Serviço Requisitante       | 82,00 UN      | 111,00 UN ↑     | 35,37 %        | 85,00        | 30,56 %                  | 26,00 UN                     | 85,00        |
| 1 QTD ponderada de exames realizados no exterior - Serviço Requisitante     | 4.931,50 UN   | 4.916,40 UN ↓   | -0,31 %        | 4.900,00     | 0,33 %                   | 16,40 UN                     | 4.900,00     |
| 1 Valor (portaria) de exames realizados no exterior - Serviço Requisitante  | 24.834,81 UN  | 24.475,48 UN ↓  | -0,86 %        | 25.000,00    | -2,10 %                  | -524,52 UN                   | 25.000,00    |

### CONTRATUALIZAÇÃO INTERNA POR SERVIÇO - BSC > III - PROCESSOS INTERNOS > Processos Internos - Indicadores > MCDT - Análises - Serv. Requisitante

| INDICADORES   | 1 a 12/2013   | 1 a 12/2014     | VARIAÇÃO ACUM. | META ACUM.   | VAR. VALOR/ META (ACUM.) | DF. DO ACUMULADO PARA A META | META ANUAL   |
|---|---------------|-----------------|----------------|--------------|--------------------------|------------------------------|--------------|
| 1 QTD simples de análises realizadas internamente - Serviço Requisitante      | 101.360,00 UN | 78.298,00 UN ↓  | -24,73 %       | 102.000,00   | -25,20 %                 | -25.704,00 UN                | 102.000,00   |
| 1 QTD ponderada de análises realizadas internamente - Serviço Requisitante    | 179.818,00 UN | 159.895,30 UN ↓ | -10,96 %       | 180.000,00   | -10,17 %                 | -29.114,70 UN                | 180.000,00   |
| 1 Valor (portaria) de análises realizadas internamente - Serviço Requisitante | 1.080.141,12  | 820.890,01 ↓    | -24,02 %       | 1.080.000,00 | -24,01 %                 | -259.339,99                  | 1.080.000,00 |
| 1 QTD simples de análises realizadas no exterior - Serviço Requisitante       | 1.938,00 UN   | 1.446,00 UN ↓   | -25,23 %       | 1.950,00     | -25,09 %                 | -501,00 UN                   | 1.950,00     |
| 1 QTD ponderada de análises realizadas no exterior - Serviço Requisitante     | 21.069,80 UN  | 15.694,90 UN ↓  | -26,13 %       | 21.100,00    | -26,14 %                 | -5.515,20 UN                 | 21.100,00    |
| 1 Valor (portaria) de análises realizadas externamente - Serviço Requisitante | 42.058,49     | 61.471,90 ↑     | 46,16 %        | 42.100,00    | 46,01 %                  | 19.371,60                    | 42.100,00    |
| 1 Valor (portaria) de análises pedidas e realizadas - Serviço Requisitante    | 1.376.771,35  | 908.177,71 ↓    | -34,18 %       | 1.380.000,00 | -34,19 %                 | -471.822,29                  | 1.380.000,00 |

### CONTRATUALIZAÇÃO INTERNA POR SERVIÇO - BSC > III - PROCESSOS INTERNOS > Processos Internos - Indicadores > Enfermagem

| INDICADORES  | 1 a 12/2013 | 1 a 12/2014 | VARIAÇÃO ACUM. | META ACUM. | VAR. VALOR/ META (ACUM.) | DF. DO ACUMULADO PARA A META | META ANUAL |
|--|-------------|-------------|----------------|------------|--------------------------|------------------------------|------------|
| 1 Taxa Incidência Úlcera de Pressão                              | 0,31 %      | 0,00 % ↓    | -100,00 %      | 0,02       | -100,00 %                | -0,02 %                      | 0,02       |
| 1 Taxa Prevalência da Úlcera de Pressão                          | 0,80 %      | 0,04 % ↓    | -95,00 %       | 0,80       | -95,00 %                 | -0,76 %                      | 0,80       |
| 1 Taxa de Efectividade Diagnóstica do Risco de Úlcera de Pressão | 68,42 %     |             |                | 0,00       |                          |                              | 0,00       |
| 1 Taxa Incidência Queda  | 0,23 %      | 0,08 % ↓    | -60,07 %       | 0,25       | -83,74 %                 | -0,16 %                      | 0,25       |
| 1 Taxa de Efectividade Diagnóstica do Risco de Queda             | 75,00 %     | 33,33 % ↓   | -55,56 %       | 100,00     | -66,67 %                 | -66,67 %                     | 100,00     |

### CONTRATUALIZAÇÃO INTERNA POR SERVIÇO - BSC > IV - APRENDIZAGEM E CRESCIMENTO

| INDICADORES  | 1 a 12/2013 | 1 a 12/2014 | VARIAÇÃO ACUM. | META ACUM. | VAR. VALOR/ META (ACUM.) | DF. DO ACUMULADO PARA A META | META ANUAL |
|--|-------------|-------------|----------------|------------|--------------------------|------------------------------|------------|
| 1 N° reuniões do Serviço Registadas Multiprofissionais   | 377,00 UN   | 38,00 UN ↓  | -89,86 %       | 380,00     | -89,74 %                 | -341,00 UN                   | 380,00     |
| 1 N° profissionais envolvidos em projectos de investigação aprovados                                 | 4,00 UN     | 6,00 UN ↑   | 50,00 %        | 6,00       | 0,00 %                   | 0,00 UN                      | 6,00       |
| 1 N° de profissionais envolvidos em programas de formação no Centro de Formação                      | 179,00 UN   | 0,00 UN ↓   | -100,00 %      | 180,00     | -100,00 %                | -180,00 UN                   | 180,00     |
| 1 N° profissionais envolvidos em programas de Formação em Controlo de Infecção                       | 81,00 UN    | 12,00 UN ↓  | -85,19 %       | 80,00      | -85,00 %                 | -68,00 UN                    | 80,00      |
| 1 N° de auditorias registadas  | 10,00 UN    | 3,00 UN ↓   | -70,00 %       | 10,00      | -70,00 %                 | -7,00 UN                     | 10,00      |
| 1 N° de sessões clínicas   | 64,00 UN    | 26,00 UN ↓  | -59,38 %       | 64,00      | -59,38 %                 | -38,00 UN                    | 64,00      |
| 1 N° de apresentações em reuniões científicas de interesse para o serviço (ex: congressos, jornadas) |             | 8,00 UN     |                | 18,00      | -55,56 %                 | -10,00 UN                    | 18,00      |
| 1 N° profissionais envolvidos em projectos multiprofissionais (comissões, grupos trabalho...)        |             |             |                |            |                          |                              |            |
| 1 N° de participações em reuniões científicas de interesse para o serviço (ex: congressos, jornadas) |             |             |                |            |                          |                              |            |