

Universidade do Algarve

FACULDADE DE ECONOMIA

**A Implementação do Método *Activity Based Costing*:
O CASO DO SERVIÇO DE ORTOPEDIA DO HOSPITAL DE FARO**

CARLOS MANUEL PERA NUNES

Mestrado em Contabilidade

2012

Universidade do Algarve

FACULDADE DE ECONOMIA

**A Implementação do Método *Activity Based Costing*:
O CASO DO SERVIÇO DE ORTOPEDIA DO HOSPITAL DE FARO**

CARLOS MANUEL PERA NUNES

Mestrado em Contabilidade

Dissertação orientada por:

**Professor Doutor Rúben Miguel Torcato Peixinho
Professora Doutora Maria João Martins Ferreira Major**

2012

ÍNDICE GERAL

Capítulo I – INTRODUÇÃO.....	1
1.1. Enquadramento	1
1.2. Objetivos e metodologia de investigação.....	6
1.3. Estrutura da dissertação.....	10
Capítulo II – REVISÃO DA LITERATURA	11
2.1. Evolução das práticas contabilísticas no setor público	11
2.1.1. A <i>New Public Management</i> (NPM) em Portugal	11
2.1.2. Implementação do POCP e POCMS	14
2.2. O apuramento dos custos nos Hospitais Nacionais	17
2.2.1. Métodos tradicionais	17
2.2.2. O método ABC	27
2.2.2.1. A nova abordagem baseada nas atividades.....	28
2.2.2.2. Vantagens e limitações do método	33
2.2.2.3. O ABC no setor da saúde.....	36
2.2.2.4. O ABC no setor da saúde: o caso Português	41
Capítulo III – METODOLOGIA E MÉTODOS DE INVESTIGAÇÃO	49
3.1. Desenvolvimento do projeto de pesquisa.....	51
3.2. Preparação para a recolha de dados	52
3.3. Recolha da evidência	53
3.4. Avaliação da evidência obtida	55
3.5. Identificação e explicação dos padrões	56
3.6. Redação da dissertação.....	57
Capítulo IV – ENQUADRAMENTO E CARACTERIZAÇÃO DO HOSPITAL DE FARO	58
4.1. Os serviços hospitalares em Portugal	58
4.2. O Hospital de Faro.....	61
4.2.1. Missão e valores	63
4.2.2. Estrutura orgânica.....	64
4.2.3. Enquadramento Financeiro	66
4.3. Caracterização da Especialidade de Ortopedia	69
Capítulo V – APRESENTAÇÃO DE RESULTADOS	70
5.1. O apuramento dos custos no Hospital de Faro	70
5.2. Classificação dos custos no Hospital de Faro	78

5.3. Apuramento de custos na especialidade de Ortopedia do Hospital de Faro	82
5.3.1. Apuramento de custos através do método tradicional.....	85
5.3.2. Apuramento de custos através do método ABC e avaliação de margens por GDH	94
Capítulo VI – CONCLUSÕES GERAIS, LIMITAÇÕES DO ESTUDO E PISTAS PARA INVESTIGAÇÕES FUTURAS	103
6.1. Sumário do estudo conduzido	103
6.2. Contributos da investigação	109
6.3. Limitações do estudo e sugestões para investigações futuras.....	110
ANEXOS	112
Anexo 1 – Autorização do Hospital de Faro	112
Anexo 2 – Suspensão da metodologia ABC nos Hospitais Nacionais	114
BIBLIOGRAFIA.....	116

LISTA DE FIGURAS

Figura 2.1:	Métodos de imputação	18
Figura 2.2:	Método de distribuição direta	20
Figura 2.3:	Método de distribuição sequencial ou <i>step-down</i>	21
Figura 2.4:	Método de distribuição recíproca	22
Figura 2.5:	Representação gráfica das secções homogéneas nos hospitais em Portugal	23
Figura 2.6:	1º Nível do PCAH	25
Figura 2.7:	2º Nível do PCAH	25
Figura 2.8:	3º Nível do PCAH	26
Figura 2.9:	4º Nível do PCAH	26
Figura 2.10:	Processo final do PCAH	27
Figura 2.11:	Abordagem tradicional vs abordagem ABC	29
Figura 2.12:	Esquema genérico do ABC	30
Figura 4.1:	Estrutura orgânica do Hospital de Faro	65
Figura 5.1:	Faseamento da implementação do ABC no Hospital de Faro	72
Figura 5.2:	Modelo da abordagem ABC no Hospital de Faro	74
Figura 5.3:	Percurso do doente programado na Ortopedia do Hospital de Faro	84
Figura 5.4:	Abordagem ABC na Ortopedia do Hospital de Faro	94

LISTA DE TABELAS

Tabela 2.1:	Evolução da despesa total da saúde em Portugal	41
Tabela 2.2:	Descrição das grandes categorias de diagnóstico	48
Tabela 3.1:	Entrevistas realizadas	53
Tabela 4.1:	Evolução dos resultados de 2008 a 2010 do Hospital de Faro	66
Tabela 4.2:	Comparativo dos custos do Hospital de Faro	67
Tabela 5.1:	Grandes rubricas de custos do Hospital de Faro em 2007	79
Tabela 5.2:	Custos diretos e indiretos no Hospital de Faro em 2007	80
Tabela 5.3:	GDHs de internamento produzidos pela Ortopedia do Hospital de Faro em 2007	83
Tabela 5.4:	Custos diretos e indiretos da Ortopedia do Hospital de Faro em 2007	86
Tabela 5.5:	Custos diretos da Ortopedia do Hospital de Faro por rubricas em 2007	87
Tabela 5.6:	Custos indiretos da Ortopedia do Hospital de Faro por secções em 2007	88
Tabela 5.7:	Custos não imputáveis do Hospital de Faro no triénio 2007, 2008 e 2009	90
Tabela 5.8:	Recursos da Ortopedia do Hospital de Faro em 2007	96
Tabela 5.9:	Atividades da Ortopedia do Hospital de Faro em 2007	97
Tabela 5.10:	Objetos de Custeio Final – GDHs da Ortopedia do Hospital de Faro	98
Tabela 5.11:	Margem entre a Portaria e o custo de GDHs pela metodologia ABC na Ortopedia do Hospital de Faro	99

LISTA DE ABREVIATURAS

ABC	<i>Activity-Based Costing</i>
AVC	Acidentes Vasculares Cerebrais
ACSS	Administração Central do Sistema de Saúde
ARS	Administração Regional de Saúde
EPE	Entidade Pública Empresarial
FDC	<i>Fully Distributed Cost</i>
GCD	Grandes Categorias Diagnósticas
GDH	Grupo de Diagnóstico Homogéneo
ICM	Índice de <i>Case-Mix</i>
MCDT	Meios Complementares de Diagnóstico e Terapêutica
NPM	<i>New Public Management</i>
OCDE	Organização de Cooperação para o Desenvolvimento Económico
PCAH	Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais
PIB	Produto Interno Bruto
POC	Plano Oficial de Contabilidade
POCAL	Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais
POCISSSS	Plano Oficial de Contabilidade para as Instituições do Sistema de Solidariedade e Segurança Social
POCMS	Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde
POCP	Plano Oficial de Contabilidade Pública
POCSS	Plano Oficial de Contabilidade da Segurança Social
RHV	Recursos Humanos e Vencimentos
RAFE	Reforma da Administração Financeira do Estado
SCAH	Sistema de Custeio para Atividades dos Hospitais
SIDC	Sistema de Informação Descentralizado de Contabilidade
SNS	Serviço Nacional de Saúde
SONHO	Sistema Integrado de Informação Hospitalar
SPA	Setor Público Administrativo
SEE	Setor Empresarial do Estado
UCI	Unidade de Cuidados Intensivos

AGRADECIMENTOS

O percurso do trabalho que agora alcança o seu término, ficará na memória do mestrando como uma experiência ímpar de empenho e dedicação. A realização desta dissertação muito se deve ao contributo daqueles que me rodeiam, aos quais quero expressar os meus sinceros agradecimentos.

Em primeiro lugar ao meu Orientador, Professor Doutor Ruben Peixinho, pela dedicação e disponibilidade que dispensou ao longo de todas as etapas da elaboração desta investigação. Obrigado também à Professora Doutora Maria João Major, igualmente Orientadora deste estudo.

Ao Hospital de Faro pela liberdade que me concedeu para a realização do trabalho ora apresentado.

De uma forma especial à minha irmã Leonor Bota, à minha colega e amiga Cristela Dias, pelo contínuo estímulo e apoio na execução deste estudo, pois sem elas teria sido muito difícil a prossecução do mesmo.

À minha Esposa, pela compreensão e incentivo, fundamentais ao longo do trabalho, assim como à minha querida e pequenina Filha de apenas alguns meses, pelo tempo que não pode estar com ela em detrimento deste estudo. Elas são a inspiração que mantém o meu esforço.

A todos aqueles que direta ou indiretamente contribuíram para dar vida a esta investigação, expresso a minha gratidão.

Agradeço ainda à Universidade do Algarve pela sua organização, sendo que é uma honra para mim poder frequentar o 2º Ciclo no referido estabelecimento de ensino.

Por fim, o agradecimento que deveria ser o primeiro, isto é, a Alguém muito especial por estar presente em cada momento deste projeto.

RESUMO

A década de noventa marca o início de importantes reformas conducentes à modernização da Administração Pública Portuguesa. Diversos organismos públicos têm implementado novas abordagens contabilísticas no sentido de aprofundarem o controlo orçamental e o cumprimento da legalidade. Estas novas abordagens revelam-se também fundamentais para a produção de informação relevante na tomada de decisão, nomeadamente no apuramento e análise de custos associados a serviços e atividades. O setor da saúde merece atualmente particular atenção devido ao peso das despesas deste setor e ao aumento verificado nos últimos anos.

Esta dissertação estuda o apuramento de custos no serviço de Ortopedia do Hospital de Faro através da comparação entre o método tradicional e o método Activity-Based Costing (ABC). O método ABC foi introduzido no Hospital de Faro devido às críticas existentes quanto aos métodos tradicionais de apuramento de custos, tendo sido desenvolvido através de uma parceria entre o Ministério da Saúde e uma consultora internacional tendo por base o exercício económico de 2007. O método de investigação adotado neste trabalho foi o estudo de caso por possibilitar o entendimento de uma realidade complexa através da utilização de diversas técnicas de recolha de dados.

Os resultados revelam que o método ABC permite ao serviço de Ortopedia do Hospital de Faro, apurar os custos por doente tratado para os 50 Grupos de Diagnóstico Homogéneos (GDHs), com base nas atividades inerentes à produção destes serviços. Estes valores são fundamentais para concluir que existe um défice de financiamento dos Hospitais com base nos preços definidos na Portaria n.º 567/2006, uma vez que 34 dos 50 GDHs são cobrados abaixo dos custos estimados pelo método ABC. Por outro lado, o estudo conduzido possibilitou ao investigador aperceber-se da existência de diversas deficiências ao nível da implementação do método ABC, nomeadamente a fraca adaptação do modelo à realidade do Hospital de Faro e o pouco envolvimento dos responsáveis da instituição, bem como dificuldades na escolha dos *cost drivers* de recursos e de atividades.

Palavras-Chave: Sistema de custeio ABC, Sistema tradicional de custos, Hospitais, Grupo de Diagnóstico Homogéneo

ABSTRACT

The nineties represent the beginning of important reforms leading to a modern Public Portuguese Administration. Several public organizations have been implementing new accounting systems in order to strength their budgetary and legal control. These new accounting approaches are also crucial to generate relevant information in the decision making process where the cost of services and activities have particular importance. The health care sector is key to this discussion given the weight of total expenses and the increasing spending observed over the last years.

This thesis investigates the cost measurement process in the Orthopedic service of the Hospital of Faro by comparing the traditional method with the Activity-Based Costing (ABC) method. The ABC system was introduced in the Hospital of Faro to mitigate the flaws of traditional methods in the cost measurement process and it was implemented through a partnership between the Health Ministry and the Deloitte consulting firm using the 2007 annual accounts. The research method used in this thesis draws in the case study approach as it allows the understanding of a complex reality using several techniques for data collection.

Results show that the ABC method allows the cost measurement of treated patient within the 50 Diagnostic Related Groups (DRG) using an activity approach. The comparison of these numbers with the prices charged by Portuguese Hospitals reveals that current prices are lower than production costs in 34 of the total 50 cases. In addition, the research process conducted in this thesis led the researcher to perceive some weaknesses in the implementation of the ABC system such as the low effort to adjust a general approach to the specific case of the Hospital of Faro and the weak involvement of Hospital staff as well as difficulties in the *cost drivers* definition.

Keywords: ABC cost system, traditional cost system, Hospitals, Diagnostic Related Groups

CAPÍTULO I – Introdução

Este capítulo da dissertação encontra-se subdividido em três pontos. Nos dois primeiros é efetuado um enquadramento da temática objeto da investigação desenvolvida, assim como identificados os objetivos da mesma, cujo método de investigação suporta-se num estudo de caso. O capítulo termina com a definição da estrutura da dissertação.

1.1. Enquadramento

A informação contabilística constitui uma importante fonte de informação para os utilizadores internos e externos dos organismos públicos. A informação resultante do sistema contabilístico é fundamental para que o serviço público possa ser de qualidade e eficiente na utilização de recursos.

O Estado português, de há cerca de duas décadas a esta parte, tem vindo a implementar programas de reforma e modernização na Administração Pública. Nesse âmbito, diversos organismos públicos beneficiam hoje de novos sistemas contabilísticos que permitem não só o cumprimento da legalidade e o controlo orçamental (Contabilidade Orçamental), mas também que facilitam informação sobre a situação financeira e patrimonial (Contabilidade Financeira ou Patrimonial) e o cálculo e análise de gastos e rendimentos dos produtos, serviços e atividades (Contabilidade Analítica). No seguimento de tais reformas, o sistema de informação da Contabilidade Pública pretende constituir um poderoso instrumento de gestão,

permitindo o controlo financeiro e a disponibilização de informação aos seus utilizadores.

O setor da saúde apresenta-se como um objeto de estudo importante ao nível das boas práticas de Contabilidade de Gestão no setor público por duas razões. Por um lado, Portugal afeta uma parte significativa dos seus recursos a este setor. Em particular, o relatório da OCDE de 2010 revela que o país alocou cerca de 10% do PIB ao setor da saúde no ano de 2007 (OCDE, 2010). A comparação deste valor com os dos nossos parceiros europeus demonstra a importância que o setor da saúde tem em Portugal. A alocação de parte importante da riqueza nacional a este setor coloca cada vez mais premente o paradigma básico da disciplina económica, onde recursos escassos e limitados se debatem com necessidades e expectativas crescentes. Por outro lado, contrariamente ao que ocorria no passado, o cidadão comparticipa atualmente nos custos dos serviços. Antunes (2001, p.61) expressa a questão da dificuldade em manter a saúde gratuita aos cidadãos ao referir que *“se no passado, se estabeleceu o princípio constitucional de gratuitidade da saúde, a evolução económica e social tornou impraticável e inoportável tal sistema que, pelas suas implicações, poderá até nem ser desejável”*. Esta nova realidade contribui para uma nova consciência ao nível dos custos envolvidos e potencia a diminuição de ineficiências e desperdícios. O setor da saúde surge neste contexto como um caso particularmente visível de alterações no seu funcionamento.

Os relatórios de auditoria ao Serviço Nacional de Saúde (SNS), elaborados pelo Tribunal de Contas desde 1999, constataam que os encargos com o pessoal nos hospitais representam parte significativa do total dos encargos (cerca de 45% a 60%) e

que apresentam uma tendência de aumento nem sempre justificada pela atividade assistencial. Contudo, os mesmos relatórios referem que as maiores preocupações, em termos de encargos, situam-se nas áreas dos produtos de consumo hospitalar (produtos farmacêuticos e material clínico), prestações de serviços por entidades convencionadas e produtos vendidos por farmácias a beneficiários do SNS na sequência de receituário médico emitido em regime de ambulatório, sendo que é nestas áreas críticas que se manifestam as maiores preocupações por parte das entidades prestadoras de cuidados de saúde, necessitando pois as mesmas de um maior controlo e contenção de custos. De facto, a responsabilidade com as prescrições geradoras desses encargos cabe ao médico prescritor e não ao gestor ou decisor financeiro.

O crescimento imparável dos custos hospitalares tem sido associado a fatores externos identificados de forma generalizada nos sistemas de saúde, um pouco por todo o mundo, aos quais Portugal não tem sido alheio (Shortell e Kaluzny, 2006). Dentro destes fatores, destacam-se o desenvolvimento tecnológico, o aumento de prevalência de doenças crónicas, o crescimento do consumo de medicamentos ou o aumento da esperança média de vida das populações. Em particular, têm sido os custos indiretos, entendidos como aqueles custos que não são exclusivos de um dado objeto de custeio, que mais têm vindo a crescer em detrimento dos custos diretos.

Esta situação está associada à aquisição de novas tecnologias de produção e consequente automatização de processos, fazendo com que a parcela dos custos com a mão-de-obra direta deixe de ser tão representativa nos custos totais das organizações. Este facto torna fundamental o conhecimento detalhado dos custos de natureza

indireta incorridos nas atividades hospitalares. Dado que boa parte destes custos com o pessoal são indiretos, torna-se fundamental relacioná-los com as atividades que desempenham. Esta relação causa-efeito entre as atividades e a prestação dos atos médicos a utentes é fundamental para que se possam apurar custos mais fiáveis.

Por outro lado, o alargamento do conceito de gestão do doente (onde as decisões clínicas devem também ponderar critérios de custo – efetividade), a implementação de metodologias de avaliação de desempenho ou mesmo a evolução da prestação de cuidados de saúde direcionada para a criação de valor (entendido como os resultados por unidade de custo), são movimentos que originam a necessidade de informação adicional. Estas necessidades potenciaram o desenvolvimento de técnicas e instrumentos de apoio ao conhecimento da realidade organizacional e dos recursos consumidos por essas organizações.

No âmbito da gestão de organizações prestadores de cuidados de saúde, o esforço em determinar, conhecer e gerir os custos da prestação de serviços é um pressuposto fundamental para o processo decisional, operacional e estratégico. De facto, apesar dos hospitais portugueses, no contexto do SNS,¹ prosseguirem objetivos não lucrativos, a verdade é que a renovação dos seus ciclos de exploração e investimentos dependem de um equilíbrio económico e financeiro sustentado.

Se a disponibilização de informação de custos se revela fundamental para a gestão de uma organização da saúde, também a definição da metodologia adequada para a sua obtenção é particularmente importante, pois dela dependem os graus de exatidão e

¹ O SNS Português foi criado em 1979 pelo Dr. António Arnault (Lei n.º 56/79, de 15 de Setembro).

fiabilidade, capazes de influenciar os resultados obtidos e conseqüentemente as decisões a tomar pelos responsáveis.

Os custos relacionados com o internamento nos hospitais nacionais assumem particular interesse devido ao peso na estrutura destas organizações (cerca de 40% em média nos últimos 3 anos). De entre os diferentes níveis de desagregação da informação passíveis de serem obtidos ao nível do internamento, é consensual que o custo por doente é o indicador desejado. Este conceito é definido como o somatório de todos os custos resultantes de processo de produção de serviços de saúde efetuados a determinado doente ao longo do seu episódio de internamento (Phelan *et al.*, 1998; Vertrees, 1998). Contudo, a dificuldade de obtenção deste tipo de desagregação informacional e os seus elevados custos de manutenção, parecem explicar a não generalização da sua implementação em diversos países, entre os quais se encontram Portugal (Urbano *et al.*, 1993).

Apesar da relevância do apuramento de custos nos processos de gestão, os métodos utilizados para o efeito dentro das organizações não são pacificamente aceites. De facto, os métodos tradicionalmente utilizados no apuramento de custos são fortemente criticados por parte de profissionais e académicos, nomeadamente no que diz respeito à forma como os custos indiretos são repartidos pelos objetos de custeio (Miller e Vollmann, 1985; Johnson e Kaplan, 1987). Neste contexto, surgiram alternativas à forma tradicional de repartição de custos em que o método *Activity-Based Costing* (ABC) assumiu particular destaque. Este método, que possibilita a mensuração de recursos, atividades e objetos de custeio, tem sido objeto de particular discussão no setor da saúde. Na realidade, o método ABC pode potencialmente ser adotado por

qualquer organização neste setor, ajustando-se às complexidades da prestação de serviços de saúde. Contudo, verifica-se que os hospitais apresentam especificidades únicas no que diz respeito ao peso dos custos indiretos e sua afetação às atividades. Estas especificidades têm constrangido a implementação do método ABC, nomeadamente pela necessidade de informação muito específica referente a estes complexos ambientes hospitalares, tornando assim a sua implementação dispendiosa e demorada.

1.2. Objetivos e metodologia de investigação

Esta dissertação insere-se numa corrente de investigação que utiliza informação contabilística como instrumento fundamental para a tomada de decisão. A ideia de investigação foi potenciada pela frequência da unidade curricular de Contabilidade de Gestão do Mestrado em Contabilidade e tem como principal motivação contribuir para a discussão do apuramento de custos no setor da saúde. O objeto de estudo é o Hospital de Faro por afinidade profissional e pela convicção de que o trabalho desenvolvido pode ser útil para a tomada de decisões nesta instituição. Em particular, decidiu-se centrar a investigação na especialidade de Ortopedia do Hospital de Faro, devido ao interesse manifestado pelos profissionais de saúde daquela especialidade quando contactados para colaboração neste trabalho. O interesse destes profissionais manifestou-se em áreas relevantes para este estudo, nomeadamente a estratégia, a qualidade, melhoria contínua da gestão, eficiência e eficácia com que os recursos são consumidos nas atividades e o aumento da performance dos serviços de saúde. A predisposição imediata e voluntária dos mesmos em colaborar na investigação foram fundamentais para definir o respetivo campo de análise.

O trabalho desenvolvido tem como objetivo geral identificar as diferenças entre o apuramento de custos de atos médicos utilizando métodos tradicionais e o método ABC na especialidade de Ortopedia do Hospital de Faro. Em particular, investigou-se de que forma o método ABC foi desenhado para o serviço de Ortopedia do Hospital de Faro e qual o seu impacto no apuramento de custos de determinados atos médicos sensíveis à imputação de custos indiretos. Os objetivos específicos desta dissertação são os seguintes:

1. Identificar o processo de implementação do *Activity-Based Costing* (ABC) no Serviço de Ortopedia do Hospital de Faro;
2. Identificar o custo por doente no Serviço de Ortopedia no Hospital de Faro de acordo com os métodos tradicionais e o custo por doente de cada GDH no mesmo serviço de acordo com o método ABC;
3. Avaliar e comparar as margens de cada GDH da Ortopedia do Hospital de Faro, considerando o método tradicional e o método ABC.

A pesquisa foi realizada no Hospital de Faro, entre os meses de Março a Dezembro de 2011, de acordo com pedido de autorização efetuado para o efeito ao Conselho de Administração (anexo 1). É importante referir que a documentação utilizada para identificar e comparar custos através do método tradicional e do método ABC tem por base o exercício económico de 2007. Esta decisão deriva do facto da implementação do método ABC levada a cabo pelo Hospital de Faro em 2009, em parceria com a consultora internacional Deloitte, ter como base as contas desse ano (2007). Esse

exercício económico continua a ser o único em que existe informação contabilística relativa ao apuramento de custos através do método tradicional e do método ABC.

A investigação realizada tem como base o método de estudo de caso (Yin, 2009; Ryan *et al.*, 2002; Scapens, 2004). A adoção deste método de investigação foi entendida como sendo a mais adequada já que os estudos de caso têm sido descritos como possibilitando o estudo de fenómenos contemporâneos sobre os quais o investigador tem pouco ou nenhum controlo, inseridos no contexto em que esses fenómenos têm lugar (*ibid*). A condução de um estudo de caso no Serviço de Ortopedia do Hospital de Faro possibilitou, pois, a investigação detalhada dos processos desenvolvidos neste Serviço, a compreensão da relação entre os processos de apuramento de custos, análise de dados de natureza qualitativa e uso de diversas técnicas de recolha de dados ao investigador. A recolha de dados foi efetuada através de entrevistas semi-estruturadas com diversos profissionais que trabalham diretamente na Ortopedia e em setores de apoio, bem como através da observação não participante e pesquisa documental. A informação contabilística de carácter documental utilizada na descrição dos processos conducentes ao apuramento de custos através do método tradicional e do método ABC, foi obtida através de duas fontes principais de informação: 1) Sistema de Informação Descentralizado de Contabilidade (SIDC), o qual é utilizado presentemente pela maioria dos hospitais públicos portugueses; 2) *outputs* gerados pelo SCAH, programa instalado pela consultora Deloitte para implementação do método ABC.

As conclusões desta dissertação revelam que a implementação do método ABC conduziu a uma nova abordagem no apuramento de custos por doente tratado na

especialidade de Ortopedia do Hospital de Faro. De facto, o método desenhado para esta especialidade coloca a ênfase nas atividades inerentes à produção dos 50 GDHs existentes e distribui os custos de acordo com as relações existentes entre recursos e atividades, assim como entre as atividades e os objetos de custeio. A implementação do método permite apurar custos por cada GDH em detrimento do único indicador produzido pelo atual método tradicional: o custo médio por doente tratado na especialidade de Ortopedia. Estes 50 novos indicadores permitem aos decisores compararem os custos inerentes aos doentes tratados em cada um destes GDHs com os valores financiados pela Tutela de acordo com a Portaria n.º 567/2006. A comparação destes valores revela que os preços cobrados atualmente pelos cuidados prestados no quadro do Serviço Nacional de Saúde em 34 dos 50 GDHs existentes na especialidade da Ortopedia estão abaixo dos custos estimados através da metodologia ABC. Esta realidade pode ser importante na negociação da atualização dos valores constantes na Portaria n.º 567/2006 entre os Hospitais e a Tutela e constitui uma fonte de informação fundamental para a tomada de decisões.

A implementação do método no Hospital de Faro não está isenta de críticas. Por exemplo, as entrevistas realizadas aos profissionais da instituição hospitalar evidenciaram falhas importantes na implementação do método. Em particular, verificou-se que na definição dos *cost drivers* de recursos e atividades não se tiveram em conta as especificidades do Hospital de Faro. Por outro lado, a definição dos *cost drivers* no método ABC baseou-se, exclusivamente, em critérios de volume, o que condiciona as potencialidades do modelo e a qualidade da informação contabilística daí resultante (Cooper, 1990). Por último, e talvez mais importante, as entrevistas evidenciaram que, apesar de alguns entrevistados reconhecerem os benefícios da

metodologia ABC, o envolvimento dos profissionais na implementação do método foi reduzida ou inexistente.

1.3. Estrutura da dissertação

A presente dissertação encontra-se estruturada da seguinte forma: Após o presente capítulo, é apresentada no capítulo II a revisão da literatura, abordando-se o movimento da ‘New Public Management’ (NPM) em Portugal e o apuramento de custos nos hospitais nacionais através dos métodos tradicionais e do método ABC. O capítulo III identifica a metodologia de pesquisa e os métodos de investigação adotados. O capítulo IV caracteriza o objeto de estudo através de uma descrição dos serviços hospitalares em Portugal, o Hospital de Faro e a especialidade de Ortopedia do Hospital de Faro. O capítulo V discute os resultados obtidos resultantes do processo de investigação seguido. Por último, o capítulo VI apresenta as conclusões obtidas na utilização do ABC no apuramento dos custos no serviço de Ortopedia do Hospital de Faro. Neste capítulo são, ainda, mencionados os contributos teóricos e práticos do estudo, as limitações encontradas e algumas sugestões de investigação para trabalhos futuros.

CAPÍTULO II – Revisão da Literatura

Este capítulo da Revisão da Literatura encontra-se subdividido em duas grandes seções. Na primeira seção é apresentada a evolução das práticas contabilísticas no setor público, enquanto que a segunda seção caracteriza duas abordagens que permitem o apuramento dos custos nos Hospitais Nacionais: apuramento segundo os métodos tradicionais e o método ABC.

2.1. Evolução das práticas contabilísticas no setor público

2.1.1. A *New Public Management* (NPM) em Portugal

Após a Segunda Guerra Mundial, o Estado passou a intervir para racionalizar, ordenar e sistematizar a economia dos países através de um processo global, coerente e sistemático. Ribeiro (2000) refere que, até então, o Estado limitava-se a assegurar a ordem pública, a administrar a justiça, a defender e a realizar obras públicas fundamentais. A manutenção de serviços de educação ou a prestação de cuidados de saúde estava a cargo de outras estruturas da sociedade, quando existiam. Hoje, o Estado moderno é visto como um garante de sistemas universalizados de saúde, educação e segurança social.

A Administração Pública cresceu em todo o mundo na segunda metade do século XX, em consequência do alargamento e aprofundamento das funções do Estado. Os trinta anos pós-guerra, caracterizados por um crescimento económico sustentado e baixa inflação, levaram ao otimismo generalizado e à confiança no Estado como o garante

protetor da sociedade. Neste contexto, desenvolveram-se, um pouco por todo o mundo, o “Estado – Providência”, por outros designados de “ Estado do Bem-Estar” dos cidadãos. No entanto, o aumento do número de atribuições e a enorme dimensão estrutural e humana que resultou da noção de Estado - Providência, conduziu a uma perda de competitividade da Administração Pública relativamente ao setor privado no que diz respeito aos custos, meios e indicadores de eficiência e eficácia (Marques, 2001).

Com vista a adequar a Administração Pública à evolução da sociedade, da economia e da cultura, através de uma gestão que rentabilize os meios afetos ao Setor Público, sem o conseqüente aumento das despesas públicas, o Estado português iniciou, na segunda metade da década de oitenta, a modernização do setor administrativo. Neste contexto, emergiu um novo paradigma para a gestão pública, em busca de um setor público com maior transparência e responsabilidade: o *New Public Management*² (NPM) (Hood, 1991,1995).

Pese embora as ideias do NPM já estarem disseminadas a nível internacional (em particular, nos países anglo-saxónicos) nos anos oitenta, Portugal, só despertou para a necessidade de modernização da Administração Pública nos anos noventa. Este atraso deveu-se à instabilidade que se assistiu em Portugal após o 25 de Abril de 1974, com níveis elevados de desemprego e inflação, um acentuado desequilíbrio orçamental, acrescido de uma situação política instável. Desde então tem-se verificado uma contínua adaptação da Administração Pública face a uma realidade cada vez mais

² O NPM é um modelo de gestão empresarial que Hood (1991, 1995) sintetiza desta maneira: profissionalização da gestão; explicitação das medidas de performance; ênfase nos resultados; desagregação das grandes unidades administrativas em unidades descentralizadas e com maior autonomia; contratualização segundo uma lógica de mercado e concorrência; adoção de ferramentas próprias do setor privado; e ênfase numa maior disciplina e parcimónia na utilização dos recursos públicos.

exigente e caracterizada por restrições económicas, pela necessidade de conter os défices orçamentais, pela exigência de maior produtividade, melhor qualidade dos bens e produtos oferecidos pelos serviços públicos e pela existência de profissionais qualificados e motivados. Para que a modernização seja possível, é fundamental o recurso a tecnologias de informação avançadas, à racionalização e simplificação de estruturas e procedimentos administrativos que garantam uma maior flexibilidade e autonomia de gestão. Correia (2002) destaca como principais desafios na Administração Pública a melhoria de gestão dos recursos (instrumentos e ferramentas) e a manutenção do equilíbrio que otimize a relação entre produtividade, equidade e qualidade de prestação de serviços.

Um aspeto distinto das reformas mais recentes da gestão do setor público é o aumento da importância da responsabilidade financeira. Na verdade, prestar contas é um dever básico de qualquer gestor público. Tal tarefa inclui a prestação de todos os esclarecimentos e elementos (de facto e de direito) perante a respetiva entidade, aplicando-se-lhe sanções, se a isso houver lugar (Franco, 1995). A responsabilidade constitui um dever e uma sujeição a quem, por inerência das respetivas funções, foram confiados dinheiros públicos, por liquidarem e cobrarem receitas, ou por autorizarem, conferirem e pagarem despesas (Marques, 2001).

Como tal e para a prossecução dessa responsabilidade, a informação, que é a base das decisões de gestão, deve ser fiável, relevante, oportuna e atempada. Nesse sentido, a Contabilidade Pública deve ser orientada para facilitar a informação económica e financeira útil para a gestão, para a análise económica e para a tomada de decisões. A alteração de paradigma impôs o desenvolvimento de um novo sistema de informação

contabilístico capaz de proporcionar informação adequada à medida de desempenho das organizações públicas (Watkins e Arrington, 2007). Segundo estes autores, a Contabilidade desempenha um poder extraordinário nas sociedades modernas, em particular no setor público. Com base neste novo modelo de gestão, os gestores são responsáveis e avaliados pelo desempenho financeiro e não financeiro alcançado. Hood (1995) argumenta que a mudança do sistema de informação contabilística assumiu um papel central no desenvolvimento da NPM e na criação de novos modelos de *accountability* (i.e., de responsabilização) orientados para os resultados e não para os processos que dominava no passado.

Em Portugal, depois do lançamento da Reforma da Administração Financeira do Estado³ (RAFE), surgiram vários documentos importantes (ex: POCP, POCMS), com vista a criar sistemas modernos de informação e controlo da gestão. A Contabilidade no setor público passou a representar não só uma obrigação legal, mas também uma necessidade face às melhores e reconhecidas práticas de gestão. A informação resultante de práticas contabilísticas internas, tem como principal objetivo melhorar a tomada de decisões por parte do gestor público e alocar, de forma mais eficiente, os recursos públicos.

2.1.2. Implementação do POCP e POCMS

O Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), que resultou de um conjunto de reformas levadas a cabo no âmbito da Contabilidade Pública, surgiu em 1997 e está direcionado para as administrações públicas. O POCP pretende constituir um poderoso instrumento de apoio aos gestores e deverá permitir o controlo financeiro e a

³ RAFE – Decreto-Lei nº 155/92, de 28 de Junho

disponibilização de informação aos possíveis utilizadores, uma vez que, conforme é referido por Marques (2001), uma Administração Pública moderna reclama informações contabilísticas fiáveis e em tempo útil, não só para a tomada de decisões como também para o controlo orçamental. Para além disso e como defende o mesmo autor, cada vez mais é exigido maior rigor na utilização dos dinheiros públicos e uma modernização de procedimentos por forma a facilitar a consolidação das contas do Estado.

Posteriormente, surgiram vários planos setoriais devido às especificidades e características no setor a que se destinavam. O primeiro foi o Plano Oficial de Contabilidade para as Autarquias Locais (POCAL, Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro). Seguiu-se-lhe o Plano Oficial de Contabilidade para o setor da Educação (POC - Educação, Portaria n.º 794/2000, de 20 de Setembro) e o Plano Oficial de Contabilidade para as Instituições do Sistema de Solidariedade e Segurança Social (POCISSSS, Decreto-Lei n.º 12/02, de 25 de Janeiro).

O setor da saúde viu aprovado o seu Plano Oficial de Contabilidade (POCMS), através da Portaria n.º 898/2000, de 28 de Setembro. A aplicação do sistema patrimonial do novo POCMS foi mais fácil em comparação com os setores local e da educação uma vez que este setor já tinha o Plano Oficial de Contabilidade dos Serviços de Saúde (POCSS) aprovado. Contudo, conforme refere o ponto 2.6 3.º do POCMS “a contabilização do orçamento pelo método digráfico constitui uma circunstância completamente nova...” em relação ao plano anterior.

O POCMS aplica-se a todos os serviços e organismos do Ministério da Saúde, bem como aos organismos autónomos sob sua tutela que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública. É também aplicável às organizações de direito privado sem fins lucrativos cuja atividade principal seja a saúde ou que dependam, direta ou indiretamente, das entidades anteriormente referidas, desde que disponham de receitas maioritariamente provenientes do Orçamento do Estado e/ou dos orçamentos privativos dessas entidades.

Este plano considera ainda a existência de um sistema de controlo interno nas entidades por ele abrangidas. Para dar cumprimento a tais objetivos, o POCMS prevê uma série de procedimentos e normas de controlo obrigatórios, que devem constar na norma de controlo interno a elaborar por cada instituição. Contudo, é de salientar que tais procedimentos, apenas, contemplam a ótica patrimonial (ex: disponibilidades, existências, terceiros e imobilizado), tendo sido ignoradas as normas de controlo interno para a obtenção de informação na ótica orçamental e da contabilidade analítica.

O mesmo POCMS estabelece também a obrigatoriedade da Contabilidade Analítica nas instituições do Serviço Nacional de Saúde (SNS) para as quais exista um Plano dessa contabilidade. O Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais (PCAH) que foi aprovado em 27/11/1997 contém as normas de procedimento para a elaboração da referida Contabilidade e é de aplicação obrigatória naquele subsector do SNS.

2.2. O apuramento dos custos nos Hospitais Nacionais

O apuramento de custos nos hospitais nacionais pode ser efetuado de acordo com metodologias assentes em métodos tradicionais ou com recurso ao método ABC. As próximas secções caracterizam estas duas abordagens.

2.2.1. Métodos tradicionais

O apuramento de custos nos hospitais nacionais de acordo com a visão tradicional, baseia-se em duas abordagens principais (Mugford *et al.*, 1998; Vertrees e Paff, 2003):

1. *Bottom-up*;
2. *Top-down*.

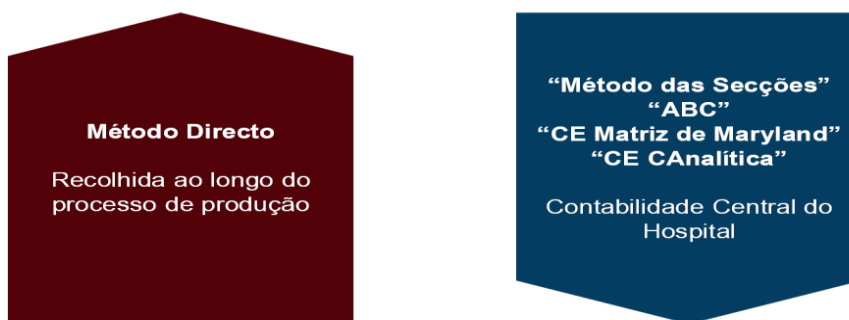
A abordagem *bottom-up* consiste no apuramento de custos a partir da recolha de informação ao longo do processo de produção e recorre habitualmente à técnica de micro – custeio. Em contraste, a abordagem *top-down* parte da informação sobre custos obtida na contabilidade central da organização para uma imputação interna. A obtenção de custos resulta dessa imputação interna da qual se obtém o custo por *output* final, conhecido na literatura anglo-saxónica como *step-down method* (Barnum e Kutzin, 1993; Drummond *et al.*, 1997).

Vertrees e Paff (2003) consideram a abordagem *top-down* baseada em informação proveniente da contabilidade central menos precisa do que a *bottom-up*, por duas razões:

- 1) Os valores obtidos através da abordagem *top-down* resultam de estimativas apuradas a partir de critérios de imputação dos custos de natureza indireta;
- 2) A inexistência de ajustamentos relativos às diferentes características dos doentes que influenciam os consumos de recursos, origina enviesamentos nos valores obtidos através da abordagem *top-down*.

Conforme sugere a Figura 2.1, a abordagem *bottom-up* recolhe a informação ao longo do processo de produção através do “Método Direto”, enquanto a abordagem *top-down*, recolhe a informação da contabilidade central da instituição, utilizando para a repartição dos custos indiretos diversos métodos, nomeadamente o “Método das Secções”, “Activity-Based Costing”, “Custos Estimados da Matriz de Maryland” e os “Custos Estimados da Contabilidade Analítica”.

Figura 2.1: Métodos de imputação



Fonte: Adaptado de Costa *et al.*, (2008, p. 133).

Presentemente, de acordo com o PCAH, os custos considerados no cálculo dos preços a contratualizar entre os hospitais e a Tutela depende de um fator comum a todos os hospitais, como seja o método de imputação desses mesmos custos e de outros fatores específicos, tal como desenvolvido na secção 5.3.1. Os fatores específicos dependem

de algumas variáveis entre as quais a contabilidade analítica de cada hospital. Estes custos são reportados anualmente à ACSS, numa lógica *top-down* (Método das Secções), de acordo com as regras estabelecidas no POCMS e no PCAH.

O propósito da contabilidade analítica passa por imputar todos os custos da instituição hospitalar às suas diversas secções principais. Este processo exige que, numa fase inicial, seja utilizada uma metodologia que permita distribuir os custos das secções auxiliares pelas secções principais, com base em critérios de utilização dos recursos das secções auxiliares. Essencialmente, é possível distinguir três metodologias diferentes:

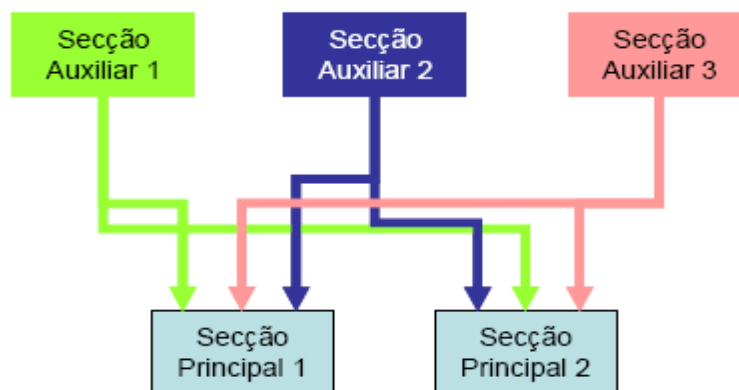
- 1) O método de distribuição direta;
- 2) O método de distribuição sequencial (também chamado de método *step-down* ou em escada);
- 3) O método de prestações recíprocas.

As próximas páginas resumem cada um destes métodos com base no PCAH. É importante sublinhar, no entanto, que o PCAH prevê a utilização exclusiva das prestações recíprocas devido ao seu maior rigor em comparação com os restantes métodos.

O método de distribuição direta está representado na Figura 2.2. e é o mais simples e mais fácil de aplicar na repartição dos recursos das secções auxiliares e administrativas pelos diversos serviços da instituição hospitalar. Embora seja tido como um método algo elementar, tem tido uma utilização prática relativamente alargada, pois é de fácil compreensão e aplicação. Infelizmente, é também o que

apresenta a menor precisão e fiabilidade. Tal como o seu nome indica, este método presume que toda a atividade das secções auxiliares/administrativas apenas se reporta diretamente às secções principais. Desta forma, os custos das secções auxiliares/administrativas são distribuídos diretamente às várias secções principais, ignorando os serviços prestados entre secções auxiliares.

Figura 2.2: Método de distribuição direta



Fonte: 3.ª edição do PCAH, p. 48.

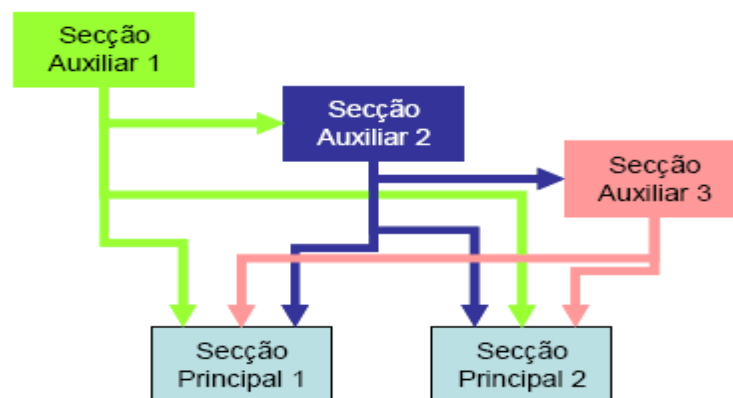
O método de distribuição sequencial (ou *step-down*), representado na Figura 2.3., já considera a distribuição dos custos das secções auxiliares e administrativas entre si, antes de se proceder à distribuição destes custos pelas secções principais. No entanto, o tratamento das prestações de serviços entre as secções auxiliares/administrativas é, ainda, algo limitado.

A metodologia utilizada na distribuição sequencial baseia-se na utilização de uma ordem fixa de distribuição dos custos das secções auxiliares e administrativas. Numa fase inicial são identificadas as secções auxiliares que mais serviços fornecem (em termos relativos) às restantes secções auxiliares. Numa segunda fase, são distribuídos os custos da secção auxiliar que presta uma maior parcela dos seus serviços às restantes secções auxiliares e administrativas. Assim, os custos desta secção ficarão distribuídos tanto pelas secções principais como por algumas secções

auxiliares/administrativas. Posteriormente, é efetuado o mesmo procedimento relativamente à secção auxiliar seguinte (que pode já ter incorporado alguns dos custos da secção auxiliar anterior), distribuindo os seus custos pelas secções principais e auxiliares/administrativas.

No entanto, este método não prevê que uma secção auxiliar possa prestar serviços à secção auxiliar da qual receba custos. Por outras palavras, este método apenas apresenta uma direção de distribuição, ou seja, uma sequência pré-determinada de distribuição.

Figura 2.3: Método de distribuição sequencial ou *step-down*

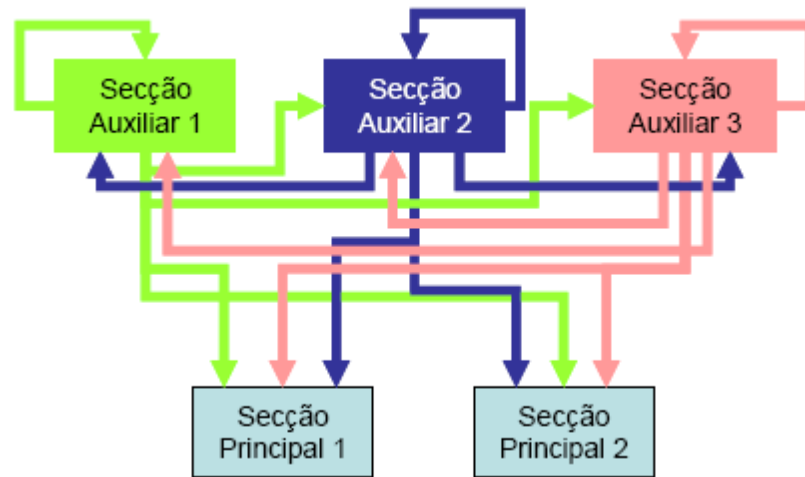


Fonte: 3.ª edição do PCAH, p. 49.

O método de distribuição recíproca é o único dos três métodos que reproduz fielmente todas as relações de prestação de serviços presentes na instituição hospitalar. Desta forma, as denominadas prestações recíprocas são tidas em conta na distribuição dos custos. Embora este seja o método mais preciso no apuramento dos custos das várias secções, é simultaneamente o mais complexo dos métodos aqui descritos. Na realidade, a sua aplicação prática obriga à utilização de ferramentas informáticas,

devido à complexidade de apuramento de custos quando existem várias prestações recíprocas.⁴ A sua representação gráfica encontra-se definida na Figura 2.4.

Figura 2.4: Método de distribuição recíproca



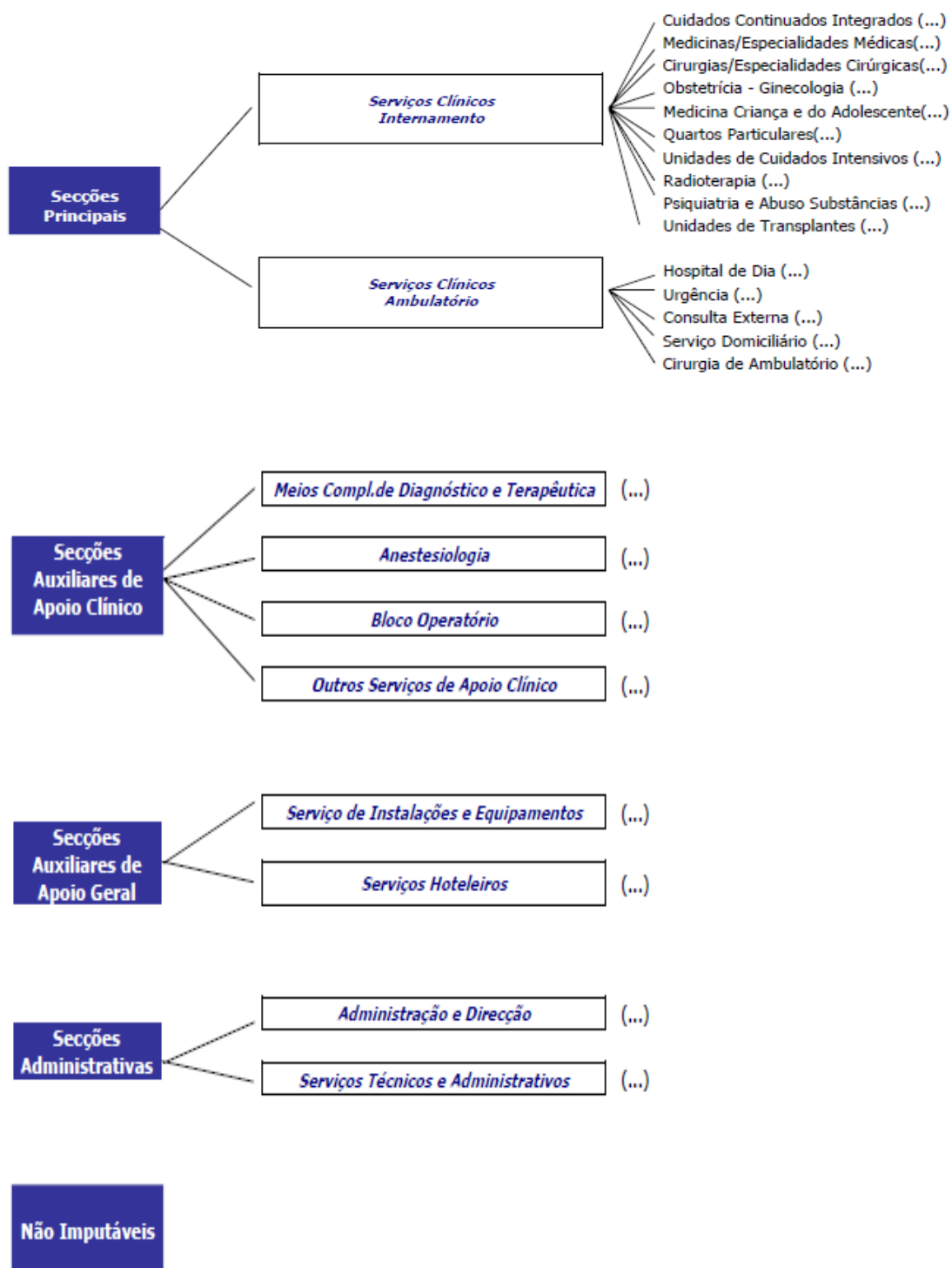
Fonte: 3.ª edição do PCAH, p. 50.

De acordo com este método, os custos totais de uma secção homogénea correspondem ao somatório dos custos diretos e dos reembolsos dessa secção. O seu custo unitário resulta da divisão entre o custo total dessa secção e a atividade da mesma. A análise mais pormenorizada designa custo unitário direto como o valor que resulta da divisão entre o custo direto de uma secção pela atividade (ou produção) da mesma; por seu lado, o custo unitário indireto resulta da divisão entre o reembolso de uma secção pela produção dessa mesma sessão.

A Figura 2.5. apresenta uma metodologia generalizada a nível nacional, que foi estabelecida ao longo dos anos e cuja centralização na ACSS permite a obtenção anual dos custos obtidos nesse exercício para todos os hospitais do SNS. Nesta figura, estão evidenciadas as secções homogéneas mais comuns entre as secções hospitalares e que são utilizadas nos sistemas de apuramento de custos nos hospitais.

⁴ A Administração Central dos Serviços de Saúde (ACSS) disponibiliza uma ferramenta auxiliar (folha de cálculo) para que seja possível a qualquer instituição hospitalar recorrer à utilização deste método de distribuição. Assim, de uma forma simples e rápida, é possível obter a completa distribuição dos seus custos auxiliares e administrativos pelo método de distribuição recíproca.

Figura 2.5: Representação gráfica das secções homogéneas nos hospitais em Portugal



Fonte: 3ª edição do PCAH, p. 25.

Para a concretização deste método de apuramento dos custos, o PCAH prevê a prossecução de quatro níveis. No primeiro nível são afetos os custos diretos das secções, enquanto no segundo, terceiro e quarto nível de distribuição são imputados os custos indiretos, conforme a seguir se apresenta:

Primeiramente realiza-se a imputação dos custos diretos pelas secções principais, auxiliares e administrativas tal como representado na Figura 2.6. As secções principais são definidas como as que concorrem diretamente para a atividade principal da instituição hospitalar:

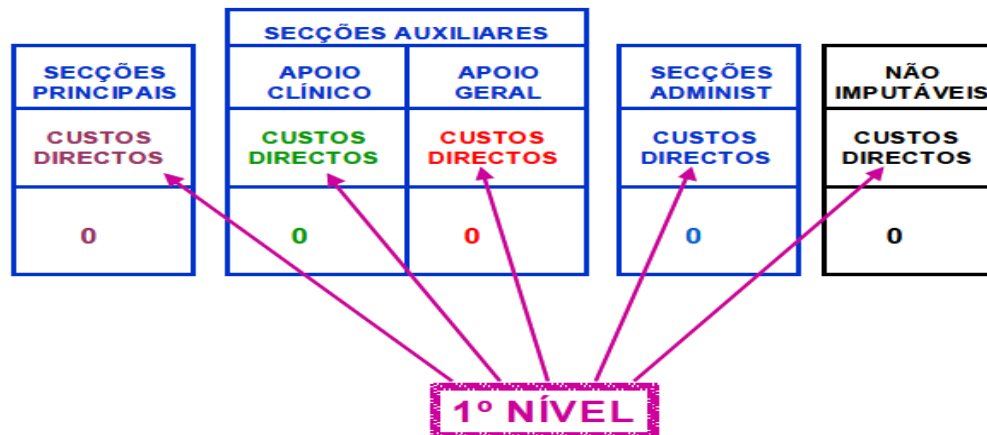
- Serviços Clínicos de Internamento;
- Serviços Clínicos de Ambulatório.

As secções auxiliares, são definidas como as que concorrem com os seus serviços para outras secções, subdividindo-se em:

- Secções de Apoio Clínico (ex: Meios Complementares de Diagnóstico e Terapêutica, Anestesiologia, Bloco Operatório, outros Serviços de Apoio Clínico).
- Secções de Apoio Geral (ex: Instalações e Equipamentos e os Serviços Hoteleiros).

As secções administrativas, são definidas como as que compreendem os trabalhos realizados no âmbito da Administração e Direção, Serviços Técnicos e Administrativos.

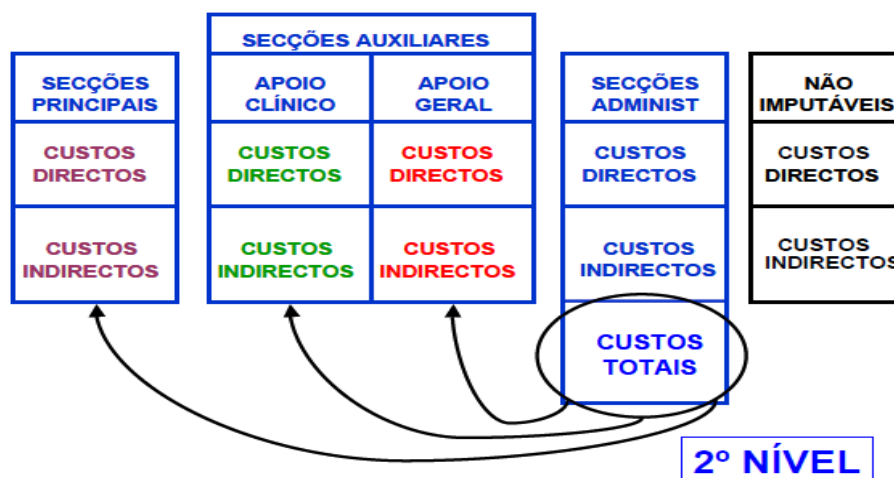
Figura 2.6: 1º Nível do PCAH



Fonte: 3ª edição do PCAH, p. 26.

No segundo nível procede-se à distribuição dos custos totais das secções administrativas pelas secções auxiliares e principais tal como representado na Figura 2.7.

Figura 2.7: 2º Nível do PCAH



Fonte: 3ª edição do PCAH, p. 27.

No terceiro nível, representado na Figura 2.8., distribuem-se os custos totais das secções auxiliares de apoio geral às secções beneficiárias da sua atividade.

Figura 2.8: 3º Nível do PCAH



Fonte: 3ª edição do PCAH, p. 27.

O quarto nível consiste na distribuição dos custos totais das secções auxiliares de apoio clínico às secções principais beneficiárias da sua atividade, conforme apresentado na Figura 2.9.

Figura 2.9: 4º Nível do PCAH

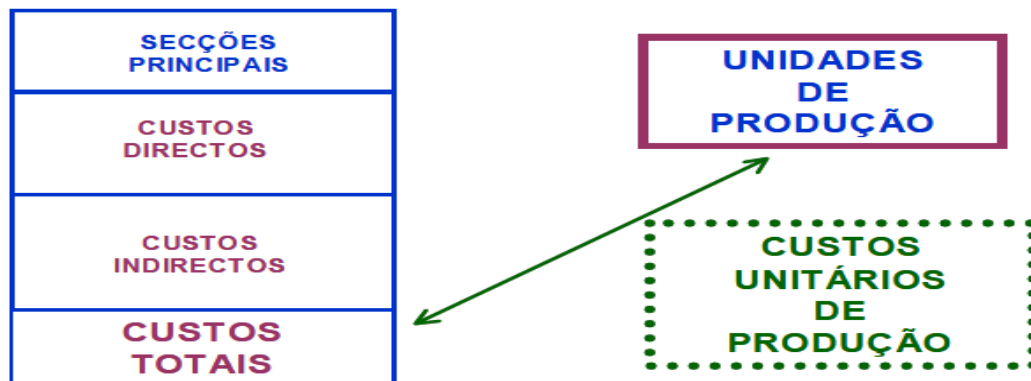


Fonte: 3ª edição do PCAH, p. 28.

Por último, os custos das secções principais são divididos pelas unidades de produção consideradas: habitualmente o tempo médio e os doentes saídos. No final do processo

obtêm-se os custos médios totais por doente saído e por dia de internamento. Este processo está representado na Figura 2.10.

Figura 2.10: Processo final do PCAH



Fonte: 3ª edição do PCAH, p. 28.

Pese embora anteriormente se fale em quatro níveis, o facto é que na realidade se pode considerar somente três níveis, isto porque: o primeiro nível apenas afeta os custos diretos, sendo que efetivamente nos níveis dois, três e quatro é que são distribuídos os custos indiretos pelo método das prestações recíprocas.

2.2.2. O método ABC

Esta secção apresenta o método ABC como alternativa ao apuramento de custos nas organizações e resume as vantagens e desvantagens apresentadas na literatura. Particular destaque será atribuído à utilização do método no contexto do setor da saúde.

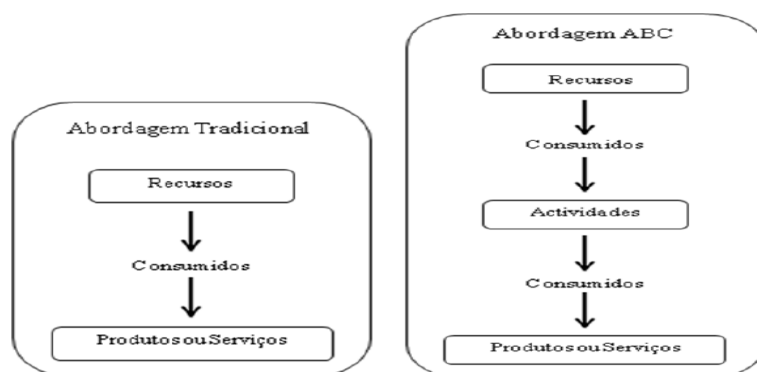
2.2.2.1. A nova abordagem baseada nas atividades

A informação constitui um recurso crucial na gestão das organizações. O contexto atual, caracterizado por uma forte incerteza, obriga os gestores a avaliarem de forma contínua o seu meio envolvente. A obtenção de informação relevante na tomada de decisão diminui a incerteza e aumenta a probabilidade das organizações vencerem ambientes competitivos.

A Contabilidade de Gestão constitui um sistema de informação fundamental em qualquer organização. No entanto, a relevância e rigor da informação gerada pela Contabilidade de Gestão tem sido questionada por profissionais, académicos e demais usuários da informação contabilística.

As principais críticas aos sistemas tradicionais de apuramento de custos de produtos e serviços assentam na fórmula estabelecida para as imputações. Entre estas críticas, destacam-se os critérios inadequados para distribuir os custos indiretos que as organizações suportam pelos produtos e serviços (Miller e Vollmann, 1985; Johnson e Kaplan, 1987; Major, 2007; Major e Hoque, 2005). A década de 80 marca uma viragem na forma como a Contabilidade fornece informação às organizações (Johnson e Kaplan, 1987).

Figura 2.11: A abordagem tradicional vs a abordagem ABC



Fonte: Adaptado de Innes e Mitchell (1998, p. 9).

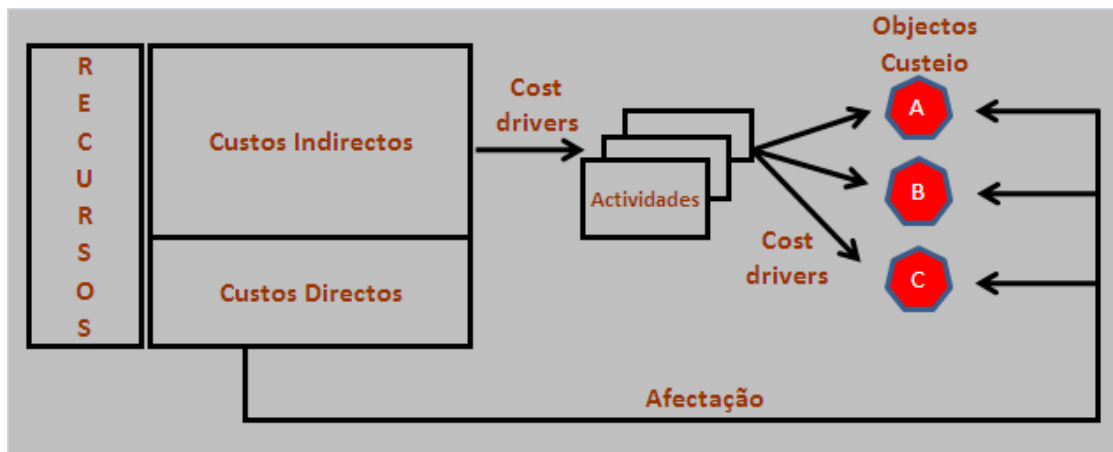
Johnson e Kaplan (1987) promovem o desenvolvimento de novos modelos contabilísticos que visam suprir ou atenuar as limitações dos modelos tradicionais. Desta nova abordagem, emerge o método ABC que propõe uma nova metodologia na distribuição dos custos indiretos aos produtos e serviços. De referir que, embora o ABC tenha tido alguns desenvolvimentos no período anterior a 1980, a sua divulgação e implantação ocorreu apenas alguns anos mais tarde. Robin Cooper e Robert Kaplan foram os grandes impulsionadores deste método que substitui os métodos tradicionais, ao proporcionar uma alocação mais criteriosa dos custos indiretos a partir das atividades da empresa (Cooper, 1988a, 1988b, 1989a, 1989b, 1990; Cooper e Kaplan, 1987, 1988, 1991, 1992, 1998).

O método ABC, insere-se nas novas abordagens de gestão desenvolvidas nas últimas três décadas. Apesar do seu campo de aplicação privilegiado serem as empresas de natureza industrial, os princípios e benefícios em que assentam são também aplicáveis a outro tipo de organizações (veja-se a este respeito, por exemplo, Brimson e Antos, 1994). Segundo Atkinson *et al.* (2001) e Cooper e Kaplan (1998), o setor de serviços aplicou o ABC numa fase posterior devido ao fraco ambiente competitivo em que

operam em comparação com o setor da indústria. De facto, as empresas de serviços durante largos anos não possuíram sistemas de custeio, devido à baixa relevância dessa informação para a gestão.

Com a abertura e liberalização dos mercados e as privatizações de muitas empresas, as necessidades passaram a ser outras. Tendo em conta as características do ABC, o setor dos serviços surge como um amplo campo para a sua aplicação devido à elevada percentagem dos custos indirectos. King *et al.* (1994) sublinha que, apesar da discussão do ABC no setor dos serviços não ser tão visível, o sucesso do ABC é igualmente notório nas empresas industriais e de serviços. Chan (1993) constata que o método ABC é utilizado em várias empresas de serviços, onde existe uma opinião favorável acerca da sua utilização.

Figura 2.12: Esquema genérico do ABC



Fonte: Elaboração própria.

A Figura 2.12. apresenta o esquema genérico de funcionamento do método ABC. Como pode ser constatado, neste método as actividades da organização constituem o ‘centro nevrálgico’ no apuramento de custos. Segundo Horngren *et al.* (2004), uma actividade é um acontecimento, tarefa ou unidade de trabalho com um objetivo específico. Para Brimsom e Antos (1994) uma actividade é uma sequência de

acontecimentos que converte “*inputs*” em “*outputs*” através da utilização de recursos, podendo abarcar uma tarefa ou uma sequência de tarefas, sendo que a atividade descreve basicamente a maneira como a empresa utiliza o tempo e os recursos para atingir os seus objetivos.

Conforme representado na Figura 2.12., os recursos utilizados pela organização são afetados diretamente (‘traced’ na literatura internacional) aos objetos de custeio quando os mesmos forem classificados como custos diretos. Este procedimento não é diferente quando comparado com os métodos tradicionais. A diferença no tratamento de custos entre os métodos tradicionais e o método ABC diz respeito aos custos indiretos. Os custos indiretos são agora alocados às diferentes atividades identificadas dentro da organização. Esses custos indiretos são definidos como os elementos económicos necessários à realização das atividades (custos com água, eletricidade, pessoal entre outros) e são imputados às mesmas com base no seu consumo. Numa fase posterior, os custos das atividades são imputados aos objetos de custeio com base em critérios não exclusivamente relacionados com volume (o que sucedia nos métodos tradicionais de apuramento de custos).

Os critérios utilizados neste método, que relacionam recursos com atividades e atividades com objetos de custeio, assumem um papel central no método ABC e são comumente conhecidos como *cost drivers*. Estes *cost drivers* são definidos como unidades de medida que permitem imputar recursos às atividades e atividades aos produtos ou serviços. Os *cost drivers* dividem-se, assim, em duas categorias:

- 1) *Cost drivers* de recursos: medida de uso dos recursos pelas atividades identificadas;
- 2) *Cost drivers* de atividades: medida que permite quantificar o trabalho ou esforço subjacente à realização das atividades. Mede o nível de utilização das atividades pelos objetos de custeio.

Esta distinção, evidencia os dois estádios em que se baseia o método ABC:

- 1) Imputação dos recursos às atividades, através dos “*Cost Drivers*” de recursos;
- 2) Atribuição dos custos das atividades pelos objetos de custeio, em função dos “*Cost Drivers*” de atividade.

Estes estádios permitem, ao contrário da visão tradicional focada exclusivamente no processo de produção, a identificação do resultado apurado nos diferentes elos da cadeia de valor de uma organização. A relação de causa-efeito, assim como a relação de eficiência e eficácia com que os recursos são consumidos nas atividades mais relevantes de uma organização constituem, pois, o objeto da análise estratégica de custos do ABC. Por essa razão, é comum o uso deste modelo como suporte do processo de gestão da qualidade.

O pressuposto fundamental do modelo ABC, é a identificação das atividades como meio de distribuir os custos indiretos de uma forma mais correta pelos objetos de custeio (Hansen e Mowen, 2006). Por outro lado, o sistema ABC deve ser adotado em organizações que tenham elevados custos indiretos, com o objetivo de aprimorar a atribuição desses custos (Mclean, 2003). Esse diferencial possibilita que a organização

evite distorções decorrentes de subavaliação ou sobreavaliação dos custos aos serviços, além de possibilitar o controlo das causas dos custos (Horngren *et al.*, 2004).

2.2.2.2. Vantagens e limitações do método

O ABC reformula o modo como a organização gere os seus custos. O custo do produto torna-se na soma dos custos de todas as atividades identificadas, o que coloca a ênfase do controlo de custo na origem do mesmo e não no centro de responsabilidade em que incorre. A importância das atividades permite melhorar a identificação das funções/tarefas executadas e facilita a identificação e eliminação de desperdícios. A precisão da informação quanto ao custo dos produtos ou serviços fornecidos e adequação à tomada de decisão são as vantagens mais importantes do modelo ABC (Innes e Mitchell, 1998), contribuindo decisivamente para a melhoria da informação contabilística.

O modelo ABC como nova técnica de gestão apresenta benefícios que não são diretamente quantificáveis. No entanto, a implementação e aplicação do método são fundamentais para melhorar o funcionamento das organizações. Lyne e Friedman (1996) encontram uma relação direta entre a implementação de técnicas baseadas em atividades e a alteração da imagem dos contabilistas. Uma das vantagens da aplicação do modelo é que o mesmo melhora a interação dos gestores da área financeira com os gestores de outras áreas da empresa. De facto, a linguagem das atividades é facilmente compreendida pelos gestores das diversas áreas funcionais. Trata-se da aquisição de confiança e perceção da importância do modelo de custeio por aqueles que realizam as atividades, mas não compreendem estruturas e sistemas contabilísticos.

Apesar do modelo ABC ter recebido rápida e abrangente aceitação, existe uma diversidade de opiniões relativamente à sua real eficácia. Foram feitas reservas quanto à sua utilidade, relevância e praticabilidade (Major, 2007; Major e Hopper, 2005). As principais limitações deste modelo são segundo Cobb *et al.* (1992) e Innes e Mitchell (1995) as seguintes:

- Implementação muito exigente a nível temporal;
- Necessidade de recursos humanos especializados e competentes;
- Dificuldades na escolha dos *drivers* de atividade;
- Necessidade de recursos informáticos significativos;
- Resistência organizacional e funcional à implementação do modelo.

As organizações que analisaram e rejeitaram o modelo apresentam diversas razões para a sua decisão (Pierce, 2004):

- Consideram que os benefícios não eram superiores aos custos de implementação;
- Foi observado que a maioria dos custos indiretos foi distribuída com base em *drivers* de volume e assim a aplicação do ABC era irrelevante ou de baixo significado;
- Implementação dificultada pela excessiva complexidade dos custos.

Segundo Bromwich e Bhimani (1989) e Piper e Walley (1991), apesar da evidência demonstrada de que o valor potencial para as empresas em adotarem o ABC era grande, os custos envolvidos neste método acabam por não serem totalmente

compensados pelos benefícios inerentes, uma vez que o próprio ABC tem as suas limitações ao nível do apuramento de custos. Por exemplo, segundo Cooper (1990) os custos das atividades do tipo ‘facility-sustaining’ não são possíveis de serem atribuídos aos objetos de custeio, dado não ser exequível estabelecer uma relação de causa-efeito entre os custos de estrutura de uma organização e os seus produtos/serviços. Kaplan (1990) aborda o problema do custo associado à implementação de um sistema ABC e refere que o maior problema em implementar sistemas ABC é o custo com a educação dos *controllers* e gestores. Este autor, aponta ainda a resistência à mudança de sistemas de custos que têm permanecido imutáveis durante décadas. De facto, toda a envolvente do ABC pode ser uma fonte de potenciais problemas. Mais recentemente, Tomás (2007, p. 37) analisou vários estudos de vários autores relacionados com o grau de adoção do ABC nas empresas em diversos países e concluiu que *“apesar das inúmeras vantagens enunciadas para o ABC o seu grau de implementação revela valores bastante reduzidos, apontando-se como causas principais a complexidade do sistema e a relação custo/benefício da sua implementação”* (a este respeito veja-se, igualmente Tomás *et al.*, 2008).

Por sua vez, Robinson (1990) considera que o ABC apresenta sérias limitações devido ao facto da informação necessária sobre atividades e *cost drivers* ser obtida de forma pouco rigorosa. Por outro lado, observa também que os trabalhadores consideram o ABC como parte de um processo para justificar redundâncias e que os inibe de fornecer a informação adequada. Estes aspetos comportamentais e organizacionais são também destacados por Major e Hopper (2005), bem como por Armstrong (2002), como fator crítico no sucesso deste método em detrimento das variáveis técnicas de

implementação. Esta conclusão é também suportada por estudos recentes que destacam a importância das questões organizacionais, nomeadamente a resistência.

2.2.2.3. O ABC no setor da saúde

O modelo empresarial e sua aplicabilidade na administração pública têm merecido particular atenção. Esta discussão insere-se na questão mais genérica da reforma administrativa que tem sido amplamente discutida, quer seja na Europa Ocidental (Cassese, 1989), no Leste da Europa ou ainda nos países do Terceiro Mundo (Caíden, 1991; Collins e Kaul, 1995). O modelo empresarial e as suas diferentes aplicações são hoje discutidos em praticamente todos os países. Modelos de avaliação de desempenho, novas formas de controlo orçamental, serviços públicos direcionados para as preferências dos consumidores e métodos baseados na empresarialização estão na base de alterações profundas nas estruturas administrativas públicas.

O setor da saúde não é exceção a este debate. Savas (2000) afirma que a saúde constitui uma preocupação crescente na maioria dos países da Europa Ocidental em resultado do aumento relativo dos custos no total do PIB. Por esta razão, a maior parte destes países têm procurado soluções que lhes permitam reduzir o peso da despesa do setor social nos Orçamentos de Estado. De facto, a contenção de custos está na origem da maioria das reformas no setor da saúde na Europa Ocidental. As reformas são uma resposta ao acelerado ritmo de crescimento das despesas no setor da saúde e também da falta de equidade no seu acesso. Essas reformas têm a particularidade de questionar a eficiência dos serviços e a efetividade dos resultados (Hindle *et al.*, 1993; OCDE, 1993).

São vários os estudos que reconhecem as vantagens da implementação do método ABC no setor da saúde. Estes estudos focam principalmente a aplicabilidade e os benefícios da utilização do sistema ABC para fins de gestão e de tomada de decisão e comparam o mesmo com os sistemas tradicionais de custeio.

Na realidade, os hospitais públicos têm uma grande afluência e sofrem pressões para a contenção de custos e uso racional dos recursos. Assim, um dos caminhos a tomar consiste na consciencialização para esta realidade económica por parte dos profissionais da saúde. A este respeito Perrin (1978, p. 153) refere: “ *O melhor caminho para encorajar a melhor utilização de recursos... e também o melhor caminho para encorajar a consciência dos seus custos entre os profissionais da saúde, é envolvendo estes mais positivamente na dimensão da gestão do controlo financeiro... a chave que permitirá este desenvolvimento é a vontade dos clínicos de serem envolvidos... na responsabilidade para, e no controlo do gasto/consumo de recursos para as suas especificidades*”.

Segundo Baker (1998), um sistema ABC pode oferecer informação para a melhoria da qualidade, da oportunidade e eficiência das atividades realizadas. O estudo refere, ainda, que as organizações de saúde aplicam o ABC, por duas razões: (i) porque os serviços são diversificados e consomem de forma diferenciada os recursos hospitalares, (ii) porque o método proporciona que o financiamento seja feito de uma forma mais correta e justa quer para a entidade que financia, quer para a entidade prestadora do serviço.

Ching (2001), através de um projeto-piloto realizado numa clínica, demonstrou que o ABC pode constituir uma vantagem estratégica nas organizações do setor da saúde quando bem aplicado. Por sua vez, o trabalho efetuado por Goulart (2000) no serviço de radiologia de uma unidade hospitalar reconheceu que o método ABC pode proporcionar aos seus executivos a visão clara dos processos. Esta nova abordagem revela informações importantes ocultadas pelos sistemas tradicionais facilitando a eliminação de desperdícios.

Cardinaels *et al.* (2004) e Eden *et al.* (2006) observam que os hospitais não têm adotado o sistema ABC devido à incapacidade dos seus sistemas de informação se adaptarem a este sistema de custeio. Esses autores reconhecem que o sistema ABC proporciona informações mais precisas e aperfeiçoa a distribuição dos recursos, além de melhorar o controlo das atividades desenvolvidas.

Os mesmos autores referem ainda que os hospitais necessitam de sistemas de informação hospitalar que disponibilizem informações sobre custos para a gestão e tomada de decisões. Nesse âmbito Botelho (2006) identificou as atividades e os “*Cost Drivers*” para a mensuração dos custos em todas as áreas de uma organização hospitalar pública, contudo e embora tenha proposto um modelo, este autor não contemplou o desenvolvimento de um sistema de informação hospitalar para a gestão de custos.

Segundo Bittencourt (1999), a informação de custos e a análise de processos que o ABC possibilita, torna-o uma importante ferramenta para a obtenção de indicadores de desempenho e um instrumento relevante para os profissionais de saúde. Esse sistema

contribui para a melhoria da qualidade do atendimento, apoia o desenvolvimento de protocolos de diagnóstico e tratamento e fornece informações para a negociação da organização junto ao mercado.

Laurila *et al.* (2000) aplicaram o ABC numa unidade de radiologia pediátrica do hospital universitário de Oulu devido ao elevado peso dos custos indiretos neste serviço. A aplicação do ABC foi feita com sucesso tendo a informação daí resultante passado a ser utilizada pelos diretores na tomada de decisão. Os custos são agora mais detalhados e precisos e os custos indiretos são alocados aos serviços de uma forma mais correta. Esta nova informação permitiu aos gestores corrigirem algumas ações que vinham a ser mal conduzidas. Por outro lado, foi também possível identificar as atividades sem valor acrescentado contribuindo para a sua redução ou eliminação. Estas duas alterações contribuíram decisivamente para uma melhoria dos processos.

West e West (1997) aplicaram também com bastante sucesso o ABC numa clínica que fazia dois tipos de tratamentos de diálise renal. O ABC mostrou que ambos os tratamentos eram rentáveis, fornecendo informação mais precisa sobre o consumo de recursos nos tratamentos. Este tipo de informação revestiu-se de extrema importância para os gestores da clínica que até então não percebiam bem qual a quantidade de recursos consumidos por cada tratamento efetuado.

O setor da saúde enfrenta o desafio de se tornar mais eficiente e muitos hospitais estão hoje confrontados com a necessidade de melhorarem a sua performance. Os diversos estudos referenciados anteriormente reforçam a ideia de que a abordagem ABC, constitui um sistema de apuramento de custos e de gestão que poderá auxiliar a

concretização deste objetivo de uma forma efetiva. A este respeito Jarvinen (2005 p. 43) refere que “ (...) *um sistema de custeio proporciona uma série de soluções para o controlo das actividades numa organização*”, dado que, segundo o autor, a implementação de um sistema de custeio baseado em atividades nos hospitais permite apurar os custos reais dos serviços prestados.

É expectável que o apuramento dos custos baseado nas atividades, conjuntamente com a análise de processos, torne o sistema ABC uma importante ferramenta para a elaboração de indicadores de desempenho e, conseqüentemente, um instrumento importante para os gestores da saúde. Este sistema poderá assim contribuir para a melhoria da qualidade do atendimento e apoiar o desenvolvimento de protocolos de diagnóstico e tratamento. Por outro lado, permite disponibilizar informação para que os hospitais possam controlar melhor os seus custos e as entidades governamentais possam estabelecer preços mais justos para os serviços contratualizados com as organizações hospitalares.

A literatura tem demonstrado que o apuramento dos custos da atividade hospitalar através da aplicação de um sistema de custeio ABC, torna os profissionais mais sensíveis ao custo, interiorizando a necessidade de se usarem recursos limitados de forma eficiente em todos os níveis da organização. O simples facto de se atribuir um valor monetário aos produtos dos hospitais e a possibilidade de os comparar permite a utilização mais eficiente dos recursos (Lehtonen, 2007).

2.2.2.4. O ABC no setor da saúde: o caso Português

O setor da saúde tem um peso bastante importante em Portugal. A Tabela 2.1. revela que a evolução da despesa total em saúde tem vindo a aumentar progressivamente desde 1970. Em 1995, o peso das despesas em saúde relativamente ao PIB em Portugal ultrapassa pela primeira vez a média europeia. Posteriormente Portugal tem mantido essa posição sendo que, segundo o Relatório n.º 01/07 do Tribunal de Contas (Acompanhamento da Situação Económico Financeira do SNS 2006), o peso das despesas em saúde relativamente ao PIB atingiu os 10,2% em 2006. Estas despesas representam cerca de 2.120 dólares *per capita*.

Tabela 2.1: Evolução da despesa total da saúde em Portugal

Despesa total em saúde	1970	1975	1980	1985	1990	1995	2000	2006
Despesas totais em saúde em% do PIB	2,5	5,1	5,3	5,7	5,9	7,8	8,8	10,2
Despesas totais em saúde em dólares per capita (PPC)	48	155	276	397	638	1036	1509	2120

Fonte: OCDE (2008).

Não será demais salientar que, conforme é referido pelo Instituto Nacional de Estatística na Conta Satélite da Saúde 2000-2008 (p. 17), “*os hospitais gerais e especializados pertencentes ao sector público (incluindo o conjunto dos hospitais E.P.E.) foram responsáveis, em média, por 31,8% da despesa corrente em saúde; apesar do crescimento do peso relativo da despesa corrente dos hospitais gerais e especializados privados no último triénio em análise, a sua representatividade média manteve-se baixa (5,2% em 2008). A despesa dos primeiros cresceu, em termos médios, 4,1% ao ano; a despesa dos segundos aumentou 9,6% em termos médios anuais*”.

Conforme é mencionado pelo Tribunal de Contas (2003), na base do aumento da despesa corrente da saúde encontra-se, aparentemente, o desperdício de recursos, tendo como pontos críticos os recursos humanos e as despesas com medicamentos e bem assim a ocorrência de exames complementares de diagnóstico muitas vezes em excesso e repetidos, sendo que também são verificadas ineficiências generalizadas oriundas de gestões e coordenações não rigorosas ou mesmo deficientes.

Ao nível hospitalar, a afetação dos recursos financeiros impõe a existência de um sistema de custeio que identifique o custo por atividade. A aplicação deste custeio constitui-se como fundamental para utilizar em complementaridade com o mecanismo de contratualização, uma vez que permite determinar com maior precisão os custos reais e possíveis desvios, realizar estudos de eficiência (custo/qualidade) e uma contratualização interna sustentada.

O Ministério da Saúde implementou em 1998, no Hospital do Barreiro, um projeto de custeio baseado em atividade (ABC), que não teve qualquer sequência. Em 2007, o mesmo processo foi retomado em cinco hospitais piloto do SNS, tendo sido posteriormente alargado a mais seis. Este projeto identificou inúmeros benefícios e um elevado potencial para os hospitais e entidade pagadora. Por um lado, reconheceu-se que este sistema garante a transparência dos custos, permitindo o ajuste dos preços e consequentes benefícios orçamentais. Por outro lado, possibilita o *benchmarking* dos custos a nível institucional (Borges *et al*, 2010).

A necessidade de obtenção de informação relevante na tomada de decisão, melhoria de eficiência e controlo de custos não é ignorado pelo setor da saúde em Portugal. De

facto, desde 2007, que os hospitais portugueses desenvolvem esforços no sentido de implementar o SCAH. Para tal, o Ministério da Saúde estabeleceu uma parceria com a consultora Deloitte, com a finalidade de fornecer aos profissionais de saúde informação de custos da atividade hospitalar num conjunto de hospitais. Este processo pretende constituir uma fonte de informação a nível nacional para suporte à formação dos preços. A maior dificuldade na sua implementação relaciona-se com a dimensão e complexidade dos hospitais, o que limitou o número de hospitais que beneficiaram da tentativa de implementação do método ABC.

Embora o apuramento de custos hospitalares através do método ABC possua inúmeras vantagens, os elevados custos de implementação levaram à suspensão do projeto (Borges *et al.*, 2010), conforme se pode verificar pelo documento constante do anexo 2. Contudo, é importante salientar que o Hospital de São João, no Porto, utiliza voluntariamente o método ABC sem qualquer tipo de imposição por parte dos Serviços que exercem tutela sobre o mesmo e obtém informação considerada importante para a gestão hospitalar.

O apuramento de custos hospitalares através de um método alternativo é um assunto sensível devido à forma como os hospitais nacionais são presentemente financiados. Na realidade, os hospitais estão legalmente obrigados a usar um esquema de alocação de custos pré definido pela ACSS e é com base no mesmo que o financiamento total é calculado. Neste contexto, o novo sistema de custeio possibilita aos hospitais a comparação entre os custos associados à realização dos atos médicos com os valores pagos pela Tutela.

Por outro lado, a implementação do método ABC tem sido encarada com alguma relutância por parte do pessoal clínico, o que poderá comprometer os objetivos do novo sistema de apuramento de custos. De facto, a literatura sugere que o sucesso na implementação de um sistema desta natureza depende fortemente do envolvimento do pessoal clínico no processo (e.g., Lehtonen, 2007), já que são estes que decidem e prescrevem os medicamentos e tratamentos. Assim, revela-se fundamental que o pessoal clínico esteja envolvido e tenha conhecimento dos custos e das implicações das suas decisões.

Segundo Borges *et al.* (2010, p. 142), *“Um sistema de custeio possibilita uma maior consciencialização dos custos assim como uma crescente noção de que os recursos financeiros são limitados, sendo por isso essencial em qualquer sistema de saúde que pretenda um maior controlo da despesa”*; a isto acrescentam os autores: *“o facto de, no actual modelo de financiamento hospitalar, os custos servirem de base ao cálculo dos preços a contratualizar com as instituições hospitalares”*, (...) *tornam “...determinante um apuramento dos custos mais próximos da sua realidade”* (p. 142).

De referir, que os modelos de financiamento dos hospitais nos países da União Europeia têm vindo a sofrer alterações significativas, assistindo-se a uma clara mudança de sistemas de financiamento retrospectivo para o estabelecimento de orçamentos prospetivos. Assim, verifica-se uma transição de modelos baseados no reembolso de custos históricos para modelos baseados em valores prospetivos, alguns deles acompanhados por um processo de contratualização mais ou menos explícito.

Esta é a situação de Portugal, cuja componente formalmente prospetiva é definida pelos GDHs.

O financiamento dos hospitais nacionais através da contratualização é bastante sensível e carece de um sistema de custeio ajustado tal como sublinhado por Borges *et al.* (*ibid*). Estes autores referem que *“a afectação dos recursos financeiros às instituições hospitalares através da contratação de preços calculados com base nos custos apurados pelas instituições hospitalares, necessita de um sistema de custeio sólido, que identifique claramente o custo da actividade hospitalar”* (p. 143). Borges *et al.* referem, ainda, que *“sete anos de contratualização entre a entidade pagadora e os hospitais do SNS têm demonstrado a necessidade dos hospitais encetarem o processo de negociação com um conhecimento realista e sustentado dos custos incorridos e conseguindo identificar as várias componentes dos custos da sua actividade”* (p. 143).

A obtenção de custos unitários por doente abre um campo de investigação e fornece um conjunto de informação capaz de auxiliar a tomada de decisão ao nível da gestão de organizações de saúde no nosso país. Assim, as vantagens associadas ao método ABC são particularmente importantes no setor da saúde. Esta situação justifica-se pelo facto deste método potenciar o cálculo do custo por doente saído dos hospitais portugueses de forma mais próxima da realidade. A melhoria nos procedimentos associados ao apuramento de custos tornará o processo de financiamento e gestão dos hospitais públicos mais equitativa.

Contudo, para a obtenção desses custos unitários por doente o Estado português teve necessidade de na década de 80 do século XX, a exemplo dos Estados Unidos, de

encontrar um sistema de classificação dos doentes internados com a finalidade de reduzir os custos hospitalares. Nesta senda surgiram os GDHs⁵.

De facto, o desenvolvimento de um projeto de controlo de custos hospitalares em Portugal, nasceu de protocolo celebrado entre o Ministro da Saúde Português e a Agência para o Desenvolvimento Internacional dos EUA, tendo esta, ao abrigo de tal documento, introduzido os GDHs em Portugal, mais concretamente no ano de 1989 (fase de transição), sendo que a sua operacionalização foi conseguida em 1990. O principal objetivo do projeto era reduzir os custos hospitalares e aumentar a produtividade com base em modelos de controlo de custos que tinham sido desenvolvidos e testados nos E.U.A. Um dos elementos chave desta estrutura foi o conceito inteiramente operacionalizado dos GDHs desenvolvido pela Universidade de Yale. A decisão de escolha dos GDHs seguiu-se a uma conferência na Universidade de Brandeis, em Setembro de 1984, conforme ideia apresentada pelos investigadores do maior sistema de classificação de doentes (Thorpe, 1987).

Este sistema foi originalmente criado com o objetivo de facilitar a gestão hospitalar, fornecendo um sistema de classificação de doentes que permitisse medir e avaliar a *performance* de cada hospital. Pode-se definir os GDH como “ *um sistema de classificação de doentes internados em hospitais de agudos, em grupos clinicamente coerentes e homogéneos do ponto de vista do consumo de recursos, construídos a*

⁵ Os GDH correspondem a um sistema de classificação dos doentes internados em hospitais de agudos em grupos clinicamente coerentes e similares do ponto de vista do consumo de recursos, agrupando os doentes utilizando as seguintes variáveis: Diagnóstico principal, diagnósticos secundários, procedimentos efetuados, idade, sexo, destino após alta (transferido, saído contra parecer médico, falecido) e peso à nascença.

partir das características diagnósticas e dos perfis terapêuticos dos doentes, que explicam o seu consumo de recursos no hospital” (Bentes et al., 1996, p.33).

Nos finais de 1984, a Universidade de Yale apresentou uma proposta para prestar assistência técnica no desenvolvimento dos GDHs nos hospitais portugueses (Urbano et al., 1993). Apesar da importância desta nova forma de financiamento e do tempo decorrido desde o início do processo de implementação dos GDHs, é de destacar a falta de estudos publicados em Portugal acerca destas matérias (Lima, 2000).

A fórmula (1) básica utilizada para o cálculo do montante atribuído relativamente ao internamento está descrita em Bentes et al. (1996):

$$Ih = (Nh \times ICMh \times PBh) \times (Xlh \times d) \quad (1)$$

Sendo que:

Ih = financiamento do internamento do hospital h ;

Nh = número estimado de doentes equivalentes do hospital h ;

$ICMh$ = índice de case-mix do hospital h ;

PBh = preço base do hospital h ;

Xlh = número total de dias de internamento do hospital, para além dos limites máximos (a partir dos quais os dias de internamento não são convertíveis em doentes equivalentes);

d = diária hoteleira.

Na génese inicial dos GDHs todos os possíveis diagnósticos principais foram divididos em Grandes Categorias Diagnósticas (GCD) conforme se esquematiza na Tabela 2.2.

Tabela 2.2: Descrição das grandes categorias de diagnósticos

Tabela Nacional dos Grupos de Diagnóstico Homogéneo	
GDH	Designação
GCD 0	Pré-grandes categorias diagnósticas
GCD 1	Doenças e perturbações do sistema nervoso
GCD 2	Doenças e perturbações do olho
GCD 3	Doenças e perturbações do ouvido, nariz, boca e garganta
GCD 4	Doenças e perturbações do aparelho respiratório
GCD 5	Doenças e perturbações do aparelho circulatório
GCD 6	Doenças e perturbações do aparelho digestivo
GCD 7	Doenças e perturbações do sistema hapatobiliar e pâncreas
GCD 8	Doenças e perturbações do sistema músculo-esquelético e tecido conjuntivo
GCD 9	Doenças e perturbações da pele, tecido celular subcutâneo e mama
GCD 10	Doenças e perturbações endócrinas nutricionais e metabólicas
GCD 11	Doenças e perturbações do rim e do aparelho urinário
GCD 12	Doenças e perturbações do aparelho genital masculino
GCD 13	Doenças e perturbações do aparelho genital feminino
GCD 14	Gravidez, parto e puerpério
GCD 15	Recém-nascidos e lactentes com afecções do período perinatal
GCD 16	Doenças e perturbações do sangue/órgãos hematopoiéticos e doenças imunológicas
GCD 17	Doenças e perturbações mieloproliferativos e mal diferenciadas
GCD 18	Doenças infecciosas e parasitárias (sistemas ou localização não específica)
GCD 19	Doenças e perturbações mentais
GCD 20	Uso de álcool/droga e perturbações mentais orgânicas induzidas por álcool ou droga
GCD 21	Traumatismos, intoxicações e efeitos tóxicos de drogas
GCD 22	Queimaduras
GCD 23	Factores com influência no estado de saúde e outros contactos com os serviços de saúde
GCD 24	Infecções pelo vírus da imunodeficiência humana
GCD 25	Traumatismos múltiplos significativos
	Grupos com procedimentos no bloco operatório não relacionados com o diagnóstico principal
	Grupos de erro

Fonte: Adaptado da Portaria nº 567/2006, de 12 de Julho de 2006.

CAPITULO III – Metodologia e Métodos de Investigação

Este capítulo identifica o Estudo de Caso como o método de investigação utilizado durante o processo de pesquisa. A adoção deste método de investigação é justificada ao longo deste capítulo, o qual explica os vários passos associados ao estudo de caso desenvolvido nesta dissertação: desenvolvimento do projeto de pesquisa, preparação para a recolha de dados, recolha da evidência, avaliação da evidência obtida, identificação e explicação dos padrões e redação da dissertação.

O presente trabalho empírico estuda a implementação do método Activity-based Costing no Serviço de Ortopedia do Hospital de Faro, sendo desenvolvido no contexto específico dos destinatários internos de informação contabilística num hospital público. A investigação em Contabilidade é hoje efetuada com recurso a diversos métodos de investigação e metodologias. Segundo Yin (2009) os métodos de investigação em Ciências Sociais (onde a Contabilidade e o Controlo de Gestão se enquadram) podem ser as seguintes:

- A experimental;
- Inquéritos ou questionários;
- A histórica;
- A análise de informação de arquivos (Documental);
- O estudo de caso.

Cada um destes métodos de investigação deve ser adotado consoante o tipo de questões formuladas, o controlo que o investigador tem sobre o fenómeno em estudo

e, ainda, se os fenómenos são de natureza histórica ou contemporânea (Yin, 2009). Esta dissertação baseia o seu trabalho empírico no estudo de caso, devido ao fato de ser o método de investigação mais apropriado face aos objetivos pretendidos com este estudo e às questões de investigação formuladas. O estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um fenómeno contemporâneo no âmbito do seu contexto real (Yin, 2009; Ryan *et al.*, 2002; Scapens 1990, 2004). Este método é assim adequado para estudar as perceções, expectativas e sugestões de profissionais da saúde acerca da informação contabilística produzida dentro de um hospital público. Além disso, como referido em Benbasat *et al.* (1987) e em Yin (2009), os estudos de caso permitem entender o porquê e o como, ou entender a natureza e a complexidade dos processos que estão a acontecer. Esta estratégia de investigação é particularmente apropriada quando o investigador pretende obter uma riqueza de detalhes sobre o assunto pesquisado, no contexto em que este se encontra inserido (Yin, 2009).

O principal argumento dos críticos do estudo de caso é o de não possibilitar generalizações de natureza estatística (Ryan *et al.*, 2002; Scapens, 1990). Como resposta a esta crítica, Yin (2009) salienta que o que se procura generalizar são proposições teóricas (modelos) e não proposições sobre populações. Por outras palavras, o estudo de caso embora não permita generalizações estatísticas permite obter generalizações de natureza teórica ou analítica (Ryan *et al.*, 2002; Scapens, 1990; Vieira *et al.*, 2008). Por outro lado, Ryan *et al.* (2002) sublinha que o estudo de caso é utilizado com maior frequência em trabalhos exploratórios e explanatórios.

O estudo de caso permite também minimizar uma das críticas mais importantes ao nível da investigação teórica em Contabilidade de Gestão. De facto, os defensores

desta estratégia defendem que existe uma lacuna entre a teoria e a prática que muitas vezes compromete a implementação das soluções apresentadas (Scapens, 1990; Ryan *et al.*, 2002). Tal como refere Ryan *et al.* (2002) a essência da contabilidade na prática é melhor compreendida com a utilização de estudos de caso.

O método de estudo de caso utilizado nesta dissertação segue Ryan *et al.*, (2002) e Scapens (2004). Estes autores sublinham que existem seis passos que devem ser seguidos na condução de um estudo de caso:

- 1 – Desenvolvimento do projeto de pesquisa;
- 2 – Preparação para a recolha de dados;
- 3 – Recolha da evidência;
- 4 – Avaliação da evidência obtida;
- 5 – Identificação e explicação dos padrões;
- 6 - Redação da dissertação.

Este trabalho de investigação seguiu as etapas preconizadas por estes autores, ainda que, nem sempre tenham sido seguidas sequencialmente, mas de forma interativa. Estes passos são resumidos nas secções seguintes deste capítulo.

3.1. Desenvolvimento do projeto de pesquisa

O projeto de pesquisa teve como fontes de motivação a afinidade profissional do investigador com o tratamento contabilístico realizado no Hospital de Faro, assim como a frequência da unidade curricular de Contabilidade de Gestão ministrada no

âmbito do Mestrado em Contabilidade da Faculdade de Economia da Universidade do Algarve. A escolha da especialidade de Ortopedia do Hospital de Faro deve-se ao facto de viabilizar a compreensão do fenómeno em estudo para uma realidade limitada dentro da instituição do Hospital de Faro. Por outro lado, o interesse e a predisposição em auxiliar o processo de investigação manifestada pelos profissionais de saúde da especialidade de Ortopedia facilitaram a decisão de centrar o objeto de estudo nesta especialidade.

O desenvolvimento do projeto de pesquisa iniciou-se através de uma revisão da bibliografia, em que foram selecionados diversos artigos científicos relacionados com a aplicação do método ABC com particular interesse no setor da saúde. A análise dos artigos científicos foi complementada com a leitura e análise de alguma literatura técnica acerca do mesmo método. Esta etapa permitiu definir vários aspetos importantes que foram decisivos para clarificar as questões relevantes para este trabalho. Foram, igualmente, nesta etapa definidos os objetivos e formuladas as questões de investigação, bem como a forma de obter evidência que permitisse responder às questões colocadas.

3.2. Preparação para a recolha de dados

Esta segunda etapa de preparação e recolha de dados envolveu numa fase inicial a auscultação de vários responsáveis do Hospital de Faro, no sentido de aferir a viabilidade do projeto de pesquisa. Após esta etapa inicial, foram solicitadas várias autorizações informais e formais (anexo 1) com vista a possibilitar o acesso a informação relevante para o sucesso da investigação em curso. Foram, igualmente,

desenvolvidos diversos contactos no sentido de se realizarem entrevistas com os membros do Hospital de Faro envolvidos na implementação do método ABC.

3.3. Recolha da evidência

A recolha de evidência foi desenvolvida com base em entrevistas semi-estruturadas, as quais se encontram listadas na Tabela 3.1. Estas entrevistas foram complementadas com a exaustiva recolha documental efetuada através de grande quantidade de listagens. O volume de informação e listagens utilizadas para o efeito são justificados pela análise individual a cada um dos 50 GDHs existentes na especialidade de Ortopedia. A informação usada para cada um destes 50 GDHs resulta da análise de várias fontes de informação documental retiradas do sistema contabilístico do Hospital de Faro, nomeadamente dos programas SIDC e SCAH. Estes programas revelaram-se essenciais para o estudo dos procedimentos na especialidade de Ortopedia.

Para além de tal evidência, foram ainda consultados os Relatórios de Gestão e Prestação de Contas do Hospital de Faro referentes a 2007 e 2010, o sítio da OCDE e o Relatório desta mesma Organização intitulado “*Health Systems, The Socio-Economic Environment Statistical References*”, diversos Relatórios do Tribunal de Contas datados dos anos de 1999, 2003, 2006 e 2007 sobre a temática da investigação e outros Relatórios do Ministério da Saúde de 2004, 2006 e 2007.

Tabela 3.1: Entrevistas realizadas

Função	Dia	Hora		Tempo Total	Tipo Entrevista	Gravação
		Início	Final			
Director Financeiro (HFaro)	20-07-2011	10:00	12:00	120 min	Presencial	Sem Gravação
Director Serviço Ortopedia (HFaro)	15-12-2011	8:00	10:00	120 min	Presencial	Sem Gravação
Médico Reformado Ortopedista (HFaro)	04-10-2011	10:00	13:00	180 min	Presencial	Sem Gravação
Técnica Superior de Contabilidade de Gestão (HFaro)	07-09-2011	13:00	17:00	240 min	Presencial	Sem Gravação
Técnica Superior Responsável pela Auditora Interna (HFaro)	28-07-2011	18:00	19:00	60 min	Presencial	Sem Gravação
Técnica Superior Responsável pela Auditora Interna (HFaro)	22-09-2011	18:00	19:00	60 min	Presencial	Sem Gravação
Técnica Superior Responsável pela Auditora Interna (HFaro)	21-10-2011	18:00	19:00	60 min	Presencial	Sem Gravação
Técnica Superior Responsável pela Auditora Interna (HFaro)	16-12-2011	18:00	19:00	60 min	Presencial	Sem Gravação
Vogal Executivo do Conselho de Administração (HFaro)	21-12-2011	13:00	15:00	120 min	Presencial	Sem Gravação
Total				17:00 h		

Fonte: Elaboração própria.

Procurou-se na condução do estudo de caso seguir uma abordagem flexível devido ao facto do objeto deste estudo constituir um novo terreno de pesquisa (Moreira, 1994). Esta abordagem flexível resulta na complementaridade entre a informação documental retirada do sistema contabilístico e das entrevistas desenvolvidas ao longo do trabalho, assim como da observação direta. Tal permitiu ao investigador a triangulação de evidência, a qual é recomendada por Yin (2009) e Ryan *et al.* (2002). É importante sublinhar que as entrevistas foram semi-estruturadas e conduzidas, na sua maioria, com perguntas abertas, no sentido de possibilitar o entendimento mais completo da realidade em estudo.

Yin (2009) considera as entrevistas como uma das mais importantes fontes do estudo de caso. A flexibilidade inerente a esta técnica possibilita a repetição de questões ou formulação das mesmas de forma distinta garantindo a sua compreensão. Esta técnica permite ainda formular outras perguntas com o objetivo de esclarecer o significado de uma resposta, de desafiar o relato do entrevistado para apurar a consistência das suas respostas e, ainda, de criar uma atmosfera que permita ao respondente expressar opiniões que, habitualmente, são desaprovadas (Selltiz *et al.*, 1986).

A condução de entrevistas semi-estruturadas recomenda a gravação das mesmas para posterior identificação e explicação dos padrões obtidos (Moreira, 1994). No entanto, optou-se por não gravar as referidas entrevistas devido aos potenciais constrangimentos causados ao entrevistado no decorrer da entrevista. De facto, existe uma conotação negativa associada a este procedimento e é comum encontrar entrevistados que limitam substancialmente as suas respostas neste contexto e tendem

a ser muito mais formais. Todos estes constrangimentos dificultam a recolha de dados e condicionam a explicação do fenómeno analisado.

Antes do início da realização das entrevistas, foi explicado a finalidade do estudo e a importância do entrevistado para a sua concretização. Foi bem explícito a confidencialidade das entrevistas e do estudo de caso, de forma a deixar os entrevistados à vontade.

3.4. Avaliação da evidência obtida

A avaliação da evidência que foi recolhida teve por base os três princípios enunciados por Yin (2009), que asseguram a validade e a fiabilidade dos dados (Yin, 2009):

1. O uso de fontes múltiplas de evidência;
2. A criação de uma base de dados do estudo de caso;
3. A manutenção de uma cadeia de evidência.

A avaliação da evidência foi realizada entre Junho e Agosto de 2011. Neste período, foram avaliados os dados recolhidos através da obtenção de evidência recorrendo a diversas fontes, nomeadamente: entrevistas realizadas, dados recolhidos em documentos internos (Relatórios e Demonstrações Financeiras) e dados registados através de observação direta. A informação recolhida através das diversas fontes enunciadas foi posteriormente resumida em bases de dados quantitativas no que diz respeito aos custos envolvidos no objeto de estudo, e bases de dados qualitativas com

a transcrição das principais conclusões resultantes das fontes de evidência relacionadas com as entrevistas, relatórios internos e observação direta.

Patton (2002) aponta a importância de sistematicamente se cruzar, validar e triangular a evidência obtida, através de diferentes formas de recolha e tipos de evidência. Este estudo de caso gerou uma enorme quantidade e variedade de dados conforme sublinhado por Yin (2009). Assim, a evidência recolhida foi triangulada de forma a garantir a qualidade da mesma (Patton, 2002).

3.5. Identificação e explicação dos padrões

Este passo tem sido identificado pelos investigadores como sendo o mais difícil e desafiador na condução de um estudo de caso (Miles e Huberman, 1994). Esta etapa foi iniciada através da transcrição das entrevistas, cujos dados obtidos não foram gravados, mas sim manuscritos em formato papel. O investigador optou por realizar a transcrição logo após a conclusão da entrevista no sentido de apontar os aspetos mais importantes. Este procedimento permitiu igualmente uma melhor preparação para as entrevistas a realizar posteriormente. Após a transcrição de todas as entrevistas, bem como de todos os documentos internos obtidos e de todas as observações diretas efetuadas, foram identificados os principais padrões e temas. Foi também efetuada a triangulação da evidência de forma a garantir a sua qualidade e fiabilidade. Os padrões identificados no trabalho de campo foram confrontados com a literatura analisada e originaram as conclusões deste estudo.

3.6. Redação da dissertação

Na última etapa foi redigida a dissertação. Esta etapa foi levada a cabo à medida que o investigador foi conduzindo as várias fases do estudo. A versão final da dissertação resultou da revisão do texto que foi sendo construído ao longo dos passos anteriormente identificados.

CAPITULO IV – Enquadramento e Caracterização do Hospital de Faro

Este capítulo fornece a informação necessária ao enquadramento dos serviços hospitalares em Portugal e dos desafios apresentados ao nível da gestão. É também efetuado um enquadramento do Hospital de Faro ao nível estratégico e financeiro no sentido de clarificar o contexto em que esta dissertação se insere. É ainda caracterizada a especialidade da Ortopedia objeto de estudo.

4.1. Os serviços hospitalares em Portugal

A Constituição da Republica Portuguesa, no seu Artigo 82.º, n.º1, consagra a coexistência de três setores de propriedade dos meios de produção: O Setor Público, o Setor Privado e o Setor Cooperativo e Social.

O Setor Público divide-se em Setor Público Administrativo (Estado em sentido lato) e Setor Empresarial do Estado (Empresas Públicas). O Setor Empresarial do Estado é constituído por instituições ou organismos que têm como objetivo produzir bens e serviços. Têm plena autonomia financeira, estão regulados pelo direito privado e têm fins lucrativos, apesar de estarem sempre sujeitos a critérios de interesse social.

Após publicação da Lei n.º 27/02, de 8 de Novembro, que alterou a anterior Lei de Bases da Saúde, o XV Governo, em Dezembro de 2002, introduziu importantes alterações no funcionamento dos hospitais portugueses. Dos 34 hospitais do Serviço Nacional de Saúde (SNS), 31 foram transformados em Sociedades Anónimas (SA) de

capitais exclusivamente públicos. Este projeto de empresarialização substituiu a fórmula do instituto público pela da empresa pública, adotando um regime de direito privado para a gestão do hospital. Assim, é introduzido um novo tipo de financiamento em que o Estado passa a pagador de serviços em lugar de financiador de gastos e com uma maior responsabilização da gestão pelos resultados (Simões, 2004). À data da sua constituição, os hospitais empresa, eram responsáveis por quase metade da atividade hospitalar pública, empregando quase metade dos profissionais médicos e de enfermagem e dispoendo de aproximadamente metade da capacidade instalada em camas na rede pública (Ministério da Saúde, 2004).

Após mudança de Governo em Portugal, o Conselho de Ministros, em 7 de Dezembro de 2005, transformou todos os hospitais SA em Entidades Públicas Empresariais (EPEs). Contudo, os pressupostos da empresarialização não se alteraram e o novo estatuto jurídico não provocou mudanças de maior nas áreas relevantes para a gestão operacional. Manteve-se assim a forma de constituição, a titularidade do capital, o regime jurídico, o estatuto dos titulares dos cargos de gestão, o regime de contratação, o controlo financeiro, o regime de pessoal e o regime tributário (Ministério da Saúde, 2006).

A empresarialização do setor fica ligada a um novo paradigma no apuramento dos custos hospitalares através da tentativa de atualizar os sistemas tradicionais às novas práticas de gestão. De facto, a Contabilidade de Gestão tem destacado o método ABC e o *Balanced Scorecard* como ferramentas incontornáveis no apuramento de custos e elaboração de indicadores de gestão, respetivamente. Este novo paradigma na

literatura anglo-saxónica marca a perda de importância de métodos franceses como as Secções Homogéneas ou o *Tableau de Bord*.

O ABC tem sido apresentado em diversos estudos como um sistema capaz de determinar eficientemente os custos das atividades hospitalares. Este método atribui particular importância à determinação do custo das atividades hospitalares e sua relação com os recursos e objetos de custeio, através da identificação de *Cost Drivers* de recursos e *Cost Drivers* de atividades. Ross (2004) sugere que o ABC pode aproximar as decisões médicas das decisões financeiras para a melhoria do desempenho, promovendo melhores cuidados de saúde com um uso mais eficiente dos recursos. Outros autores sugerem a utilização de sofisticados modelos econométricos para alocar os elevados custos da mão-de-obra médica aos serviços clínicos envolvidos (Peden e Baker, 2002).

O Tribunal de Contas (2006), em auditoria aos hospitais públicos no período 2001-2004, enfatiza algumas limitações na normalização da CGHP⁶ ou na sua implementação:

- Hospitais sem Contabilidade Analítica ou com procedimentos muito díspares em relação a centros de custos e critérios de imputação;
- Deficiências detetadas na informação analítica histórica, o que implica a necessidade de recolha direta de informação em cada hospital para o estudo de informação analítica de gestão;
- Informação económico-financeira agregada, mas não consolidada.

⁶ CGHP – Contabilidade de Gestão Hospitalar Pública

O relatório de auditoria refere mesmo que “*o actual sistema de Contabilidade analítica encontra-se ultrapassado, não permitindo, por exemplo, uma análise de custeio baseado na actividade*” (Tribunal de Contas, 2006, p. 33). É recomendada ainda à gestão financeira ministerial “*a modernização do sistema de Contabilidade analítica implementada nos hospitais, EPE e SPA, de modo a permitir uma análise de custeio baseado na actividade*” (*ibid*, p.44).

4.2. O Hospital de Faro

Esta secção caracteriza sumariamente a organização que serve de base de estudo nesta dissertação: o Hospital de Faro. A descrição que se faz permitirá uma melhor compreensão do contexto em que esta investigação foi desenvolvida.

Situado numa zona central da cidade de Faro, construído para substituir o antigo Hospital da Santa Casa da Misericórdia, o Hospital de Faro iniciou a sua atividade a 4 de Dezembro de 1979, após publicação do seu quadro orgânico de pessoal. Ao longo dos anos, muitas foram as adaptações de estrutura e de organização que sofreu. Essas mudanças alteraram a sua capacidade de resposta assistencial, com acréscimo significativo dos níveis de complexidade, diferenciação técnica e de especialização dos serviços. Esta evolução ditou a sua requalificação em Janeiro de 2008 como Hospital Central. Em Agosto do mesmo ano (Decreto-Lei nº 180/08, de 26 de Agosto), foi constituído como Entidade Pública Empresarial.⁷ O Hospital de Faro

⁷ Atualmente, aguarda-se a construção do Novo Hospital Central do Algarve, com vista à substituição do atual Hospital de Faro. Contudo, face ao atual contexto de crise económica, não se perspetiva que os respetivos trabalhos estejam concluídos em meados de 2014, conforme previsto inicialmente, ou que a obra tenha início no futuro próximo.

propõe-se responder em tempo oportuno e a custos socialmente comportáveis à crescente exigência associada à acessibilidade e à qualidade dos serviços prestados.

No que diz respeito à assistência, o Hospital de Faro dispõe de diversos serviços:

- Uma Urgência Polivalente que engloba a Urgência Geral, a Urgência de Ginecologia e Obstetrícia e a Urgência Pediátrica;
- Internamento organizado por especialidades clínicas, em conformidade com as normas definidas pelas Redes de Referência Hospitalar. Dispõe, ainda, de Unidades de Cuidados Intensivos Neonatais e Pediátricos, de Cuidados Intermédios e Intensivos Polivalentes e de Cuidados Intensivos Coronários. No âmbito do tratamento das doenças cardiovasculares, o Hospital de Faro encontra-se apetrechado com uma moderna Unidade de Hemodinâmica e uma Unidade de Acidentes Vasculares Cerebrais (AVC);
- Consultas Externas e Unidade de Cirurgia de Ambulatório as quais estão localizadas num edifício separado, em cujo topo se situa o heliporto, a funcionar desde 2004.

No início do ano de 2007, através da celebração de Acordo com a Administração Regional de Saúde do Algarve (ARS Algarve, I.P.), o Hospital de Faro assumiu, no âmbito da Rede Nacional de Cuidados Continuados Integrados, a gestão de uma Unidade de Convalescença, no Centro de Saúde de Loulé. Em meados do ano 2008, foi inaugurada a Unidade de Cirurgia de Ambulatório composta por duas salas operatórias, uma sala de preparação do doente e duas salas de recobro, entre outras. Esta Unidade visa aumentar a capacidade de resposta no domínio da cirurgia e

redução das listas de espera, aumentando a comodidade dos doentes, cuja admissão e alta são efetuadas no mesmo dia.

O Hospital de Faro é o hospital de referência para cerca de 434 mil habitantes na região do Algarve, número que triplica na época alta do turismo. O Hospital de Faro tem como atividade média diária: 8 partos, 38 cirurgias, 115 sessões de hospital de dia, 406 urgências, 841 consultas e 5.284 MCDTs, contando com 55 doentes saídos.

4.2.1. Missão e valores

O Hospital de Faro apresenta uma visão e missão clara. Através da consulta do Relatório de Gestão e Prestação de Contas 2010 do Hospital de Faro é possível identificar estas duas variáveis estratégicas. Em termos de visão “*O Hospital de Faro quer ser um hospital de qualidade excelente, em permanente aperfeiçoamento profissional e técnico, capaz de lograr um alto grau de satisfação dos agentes sociais, dos profissionais que nele trabalham e, especialmente, dos seus utentes*” (p. 111). A missão também está definida no mesmo documento que explicita que “*O Hospital de Faro é um hospital público, com características de hospital central, cuja finalidade é elevar a qualidade dos cuidados de saúde prestados à população, e satisfazer as necessidades e expectativas dos seus utentes mediante a prestação de serviços de saúde especializados. Para isso, assume como vectores principais de actuação o desenvolvimento da melhoria contínua nos seguintes domínios:*

- *A motivação e o desenvolvimento profissional das pessoas que trabalham no Hospital;*
- *A eficiência e o equilíbrio financeiro da gestão;*

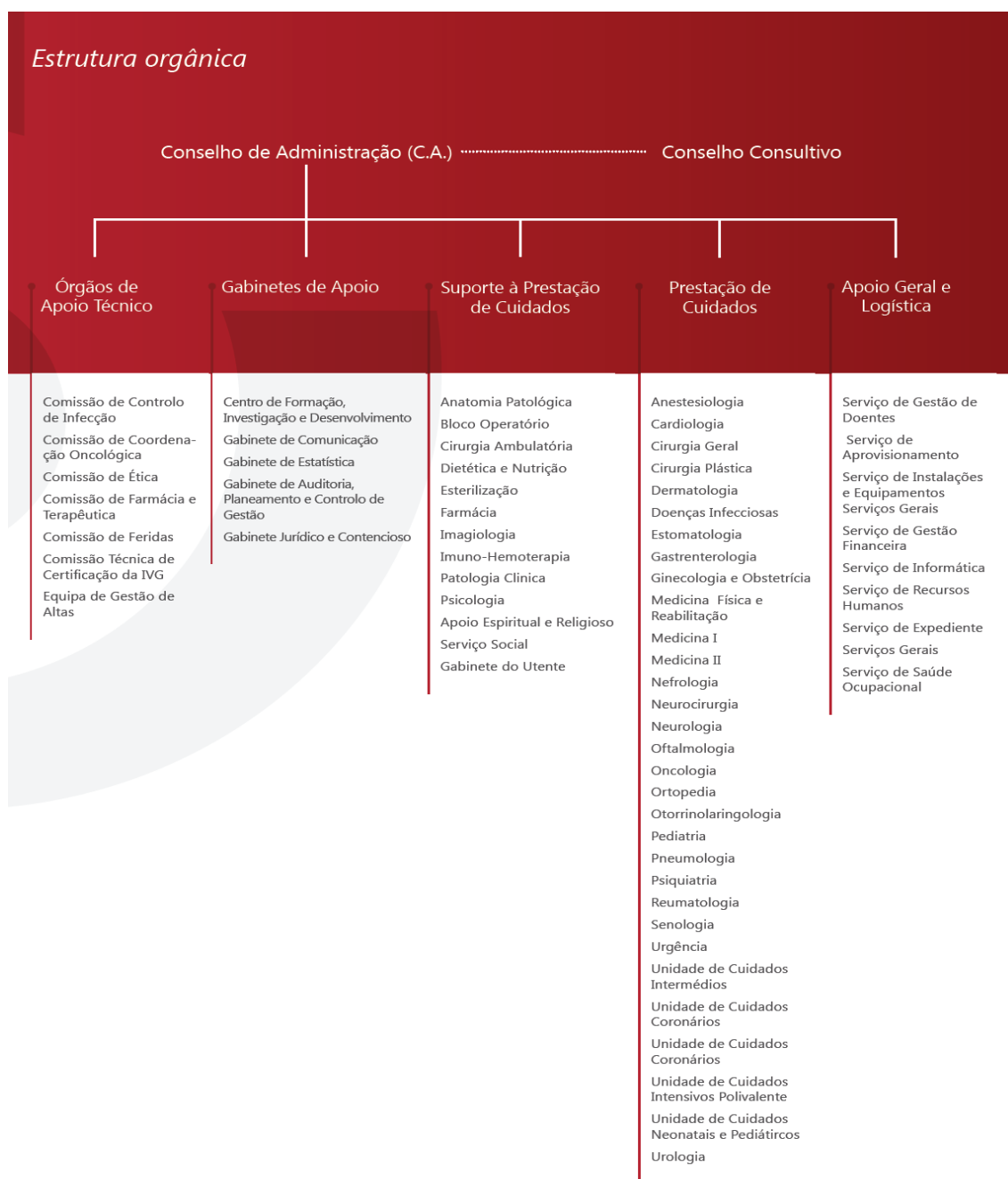
• *A contribuição para a melhoria do Sistema Nacional de Saúde, pela cooperação e coordenação com outras organizações deste sistema*” (p. 11).

O Relatório de Gestão e Prestação de Contas 2010 do Hospital de Faro apresenta também os valores em que assenta a actividade desta instituição hospitalar. Em particular, o Hospital de Faro e os seus colaboradores desenvolvem a sua actividade no respeito pelo valor fundamental que é o trabalho em prol dos utentes. O doente/utente é o protagonista essencial dos cuidados assistenciais prestados, constituindo o centro de toda a atenção dos profissionais de saúde da instituição. Tendo em conta que o tempo do pessoal e os recursos são escassos, a qualidade de serviço é um valor presente na gestão eficiente de recursos limitados. Esta qualidade visa melhorar os tempos de espera e a satisfação dos utentes, favorecer a competência e a motivação do pessoal, assim como garantir a segurança e a eficácia do tratamento.

4.2.2. Estrutura orgânica

A Figura n.º 4.1 apresenta a estrutura orgânica à data de 31/12/2010. A estrutura publicada no Relatório de Gestão e Prestação de Contas de 2010, revela que o Hospital de Faro é estruturalmente constituído por 9 salas operatórias, 37 serviços de cuidados de saúde, 46 camas de cuidados intensivos, 70 gabinetes de consulta externa e 514 camas de internamento. O hospital conta com 2.350 profissionais: 794 enfermeiros, 597 assistentes operacionais, 385 médicos, 269 assistentes técnicos, 168 técnicos de diagnóstico e terapêutica e 137 nos restantes grupos profissionais.

Figura 4.1: Estrutura orgânica do Hospital de Faro



Fonte: Relatório de Gestão e Prestação de Contas 2010 do Hospital de Faro, p. 16.

O Conselho de Administração à data de 31/12/11 é constituído por cinco elementos: o Presidente, dois Vogais Executivos e dois Vogais não Executivos.

4.2.3. Enquadramento Financeiro

A Tabela 4.1 resume a evolução dos resultados do Hospital de Faro entre 2008 e 2010. Os dados revelam que o Hospital de Faro encerrou o exercício de 2010 com um resultado operacional negativo de 14.680.390,97€. Este valor é substancialmente mais favorável que o verificado em 2008 e 2009, refletindo a política de contenção de custos, que foi intensificada no exercício de 2009 e o aumento das receitas. No entanto, o resultado líquido do exercício de 2010 é negativo em mais de 18 milhões de euros.

Tabela 4.1: Evolução dos resultados de 2008 a 2010 do Hospital de Faro

Resultados	2008	Δ	2009	Δ	2010
Resultados Operacionais:	-30.303.567,74 €	38,76%	-18.558.470,58 €	20,90%	-14.680.390,97 €
Resultados Financeiros:	137.740,32 €	-668,39%	-782.896,01 €	-16,02%	-908.324,37 €
Resultados Correntes:	-30.165.827,42 €	35,88%	-19.341.366,59 €	19,40%	-15.588.715,34 €
Resultados Antes de Impostos:	-29.982.256,26 €	47,86%	-15.633.263,45 €	-16,57%	-18.224.072,75 €
Resultado Líquido do Exercício:	-29.983.476,74 €	47,85%	-15.636.204,83 €	-16,58%	-18.229.316,68 €

Fonte: Relatório de Gestão e Prestação de Contas 2010 do Hospital de Faro, p. 93.

No que respeita à estrutura de custos, a Tabela 4.2 mostra que os custos operacionais em 2010 ascenderam a 143.864.960,06€. Este valor é superior ao verificado em 2009, ano em que atingiram os 140.681.642,59€. Não obstante a constante preocupação do Conselho Administração em controlar custos, este aumento de 2,24% é justificado em face das dinâmicas da procura as quais não são controláveis pelo Hospital. No entanto, é importante sublinhar que este aumento representa um abrandamento claro da tendência de crescimento destes custos nos últimos 10 anos.

Tabela 4.2: Comparativo dos custos do Hospital de Faro

Designação	2008	Δ	2009	Δ	2010
Custo das Merc. Vendidas e das Mat. Consumidas	38.545.043,56 €	7,52%	41.445.192,36 €	2,56%	42.508.179,98 €
Fornecimentos e Serviços Externos	25.361.658,41 €	10,38%	27.993.478,93 €	5,07%	29.413.105,67 €
Subcontratos	8.731.559,25 €	18,35%	10.333.602,29 €	16,82%	12.072.139,03 €
Electricidade	599.236,64 €	16,20%	696.329,06 €	1,94%	709.838,97 €
Combustíveis	13.949,19 €	2,22%	14.258,97 €	983,97%	154.563,58 €
Água	349.264,78 €	2,59%	358.294,11 €	16,54%	417.549,76 €
Outros fluidos	0,00 €	0,00%	0,00 €	0,00%	0,00 €
Ferramentas e utensílios de desgaste rápido	638,03 €	75,31%	1.118,50 €	-24,25%	847,27 €
Livros e documentação técnica	11.071,03 €	50,80%	16.695,07 €	-20,97%	13.194,17 €
Material de escritório	1.892,66 €	12,39%	2.127,18 €	34,91%	2.869,71 €
Artigos para oferta	562,73 €	-98,68%	7,43 €	4011,57%	305,49 €
Rendas e alugueres	168.241,77 €	4,35%	175.558,18 €	-3,42%	169.556,98 €
Despesas de representação	883,95 €	81,51%	1.604,45 €	-57,12%	687,93 €
Comunicação	291.825,40 €	5,78%	308.688,23 €	-6,59%	288.351,09 €
Seguros	6.126,14 €	14,73%	7.028,64 €	-17,23%	5.817,90 €
Royalties	0,00 €	0,00%	0,00 €	0,00%	0,00 €
Transportes de mercadorias	4.826,16 €	74,48%	8.420,90 €	-46,72%	4.486,69 €
Transportes de pessoal	6,95 €	-100,00%	0,00 €	0,00%	0,00 €
Deslocações e estadias	76.311,61 €	-14,45%	65.288,36 €	-2,01%	63.974,10 €
Comissões	0,00 €	0,00%	0,00 €	0,00%	0,00 €
Honorários	1.088.297,77 €	-11,33%	964.958,34 €	-47,75%	504.156,61 €
Contencioso e notariado	2.994,73 €	65,19%	4.947,05 €	-14,72%	4.219,00 €
Conservação e reparação	1.674.200,17 €	15,28%	1.930.082,44 €	5,72%	2.040.568,93 €
Publicidade e propaganda	42.002,23 €	-66,50%	14.069,09 €	-22,04%	10.968,70 €
Limpeza, higiene e conforto	458.362,86 €	-1,31%	452.356,60 €	5,80%	478.582,70 €
Vigilância e segurança	588.064,48 €	13,57%	667.849,18 €	-12,71%	582.980,35 €
Trabalhos especializados	11.226.683,58 €	6,21%	11.924.347,45 €	-0,42%	11.874.758,08 €
Outros fornecimentos e serviços	24.656,30 €	85,95%	45.847,41 €	-72,32%	12.688,63 €
Custos com Pessoal	59.913.426,04 €	11,66%	66.901.849,55 €	0,32%	67.118.252,20 €
Amortizações do Imob. Corpóreo e Incorpóreo	3.949.279,85 €	3,27%	4.078.597,65 €	8,21%	4.413.347,24 €
Provisões do exercício	0,00 €	0,00%	0,00 €	0,00%	196.413,21 €
Outros Custos e Perdas Operacionais	181.546,52 €	44,60%	262.524,10 €	-17,85%	215.661,76 €
Juros e Custos Similares	52.788,85 €	1570,13%	881.644,89 €	6,31%	937.318,56 €
Custos e Perdas Extraordinários	862.959,59 €	181,63%	2.430.377,86 €	58,20%	3.844.865,32 €
Total Geral	128.866.702,82 €	11,74%	143.993.665,34 €	3,23%	148.647.143,94 €

Fonte: Relatório de Gestão e Prestação de Contas 2010 do Hospital de Faro, pp. 95 e 96.

As Demonstrações Financeiras do Hospital de Faro são preparadas de harmonia com os princípios contabilísticos definidos pelo Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde – POCMS. O sistema informático do Hospital de Faro que regista e organiza a informação contabilística está construído segundo as definições do referido Plano.

Importa sublinhar no contexto desta dissertação, que o Hospital de Faro iniciou em 2009 um sistema de apuramento de custos baseado em atividades (“*Activity Based Costing*”). Este projeto surgiu da necessidade de conhecer detalhadamente os custos dos cuidados de saúde prestados no hospital através de um método mais ajustado à realidade da atividade hospitalar. O Sistema de Custeio por Atividades dos Hospitais (SCAH) permite apurar o custo das atividades e dos vários objetos de custeio considerados, sejam eles consultas externas, sessões de hospital de dia, exames, intervenções cirúrgicas, diárias de internamento, GDH ou qualquer outro produto e/ou serviço.

A metodologia subjacente a este sistema é baseada no princípio de que o conhecimento sobre a forma como os custos são formados é fundamental para o seu controlo efetivo. Este método é identificado no Relatório de Gestão e Prestação de Contas 2010 do Hospital de Faro, o qual explicita os seguintes benefícios potenciais associados à adoção do método no contexto particular do Hospital de Faro:

- Disponibiliza informação adequada para melhor compreender as causas/componentes dos custos;
- Permite a comparação direta entre os custos incorridos e o financiamento obtido;
- Converte a informação contabilística numa linguagem relacionada com as atividades, facilmente entendida por todos os profissionais e não apenas pelos financeiros;
- Possibilita a criação de uma base de dados, a qual permite um estudo mais aprofundado dos custos, facilitando o trabalho de racionalização dos recursos.

4.3. Caracterização da Especialidade da Ortopedia

No passado distante, os cirurgiões gerais eram responsáveis pelo tratamento de pessoas com doenças do foro músculo-esquelético. O crescente número de pacientes com estas doenças verificado a meio do século XX tornou necessário a existência de especialidades nesta área.

A documentação existente no Hospital de Faro acerca da especialidade de Ortopedia não permitiu identificar o início da atividade desta especialidade, devido à inexistência de fontes documentais. No sentido de descrever a criação da especialidade de Ortopedia do Hospital de Faro, foi realizada uma entrevista ao ex-ortopedista da instituição e membro da Comissão Instaladora. Foi apurado nessa entrevista que a primeira escala da especialidade de Ortopedia do Hospital de Faro (à data denominado de Santa Casa da Misericórdia de Faro) foi realizada em Julho de 1976.

Em Dezembro de 1979, com a criação do novo Hospital de Faro, a especialidade de Ortopedia da Santa Casa da Misericórdia de Faro foi transferida para aquele estabelecimento hospitalar.

Atualmente, a especialidade de Internamento – Ortopedia encontra-se localizada no 6º piso, contando com duas alas, dispondo na totalidade de um espaço de 1.294.73 m² e capacidade para 52 camas. Esta especialidade conta com os seguintes profissionais:

- Médicos e Internos – 19;
- Enfermeiros – 61;
- Assistentes Operacionais – 29;
- Assistentes Técnicos – 3.

CAPITULO V – Apresentação de Resultados

O capítulo V desta dissertação apresenta os resultados do trabalho e está dividido em três secções distintas. A primeira secção aborda o apuramento de custos no Hospital de Faro de forma geral, onde é descrito o processo que levou à adoção do método ABC no mesmo. Particular ênfase é atribuída às entrevistas realizadas à responsável pela Contabilidade Analítica e à responsável pelo Gabinete de Auditoria e Planeamento do Hospital de Faro, assim como ao trabalho de Borges *et al.* (2010). A segunda secção classifica os custos do Hospital de Faro no ano de 2007, os quais servem de base à análise mais detalhada efetuada na secção três, relativa ao apuramento de custos na especialidade de Ortopedia através do método tradicional e do método ABC. Nesta terceira secção são também avaliadas as margens por GDH calculadas através dos dois métodos alternativos.

5.1. O apuramento dos custos no Hospital de Faro

A afetação dos recursos financeiros às instituições hospitalares, através da contratação de preços, calculados com base nos custos apurados pelas instituições hospitalares, enfatiza a necessidade de adoção de um sistema de custeio sólido que identifique claramente o custo da atividade hospitalar. O sistema de custeio constitui assim uma parte fundamental num mecanismo de contratualização, uma vez que determina o valor da prestação dos cuidados de saúde a ser financiada pela entidade pagadora.

O descontentamento verificado nos sete anos de contratualização entre a entidade pagadora ACSS e os hospitais do SNS revela a importância de se ajustarem os preços

praticados. Este ajustamento de preços deve basear-se num conhecimento mais fundamentado das atividades hospitalares, com informação realista e sustentada dos custos incorridos, tendo por base as várias componentes dos custos da sua atividade. Este procedimento permite ir ao encontro da recomendação efetuada pelo Tribunal de Contas em 2006, tal como referido na secção 4.1 desta dissertação.

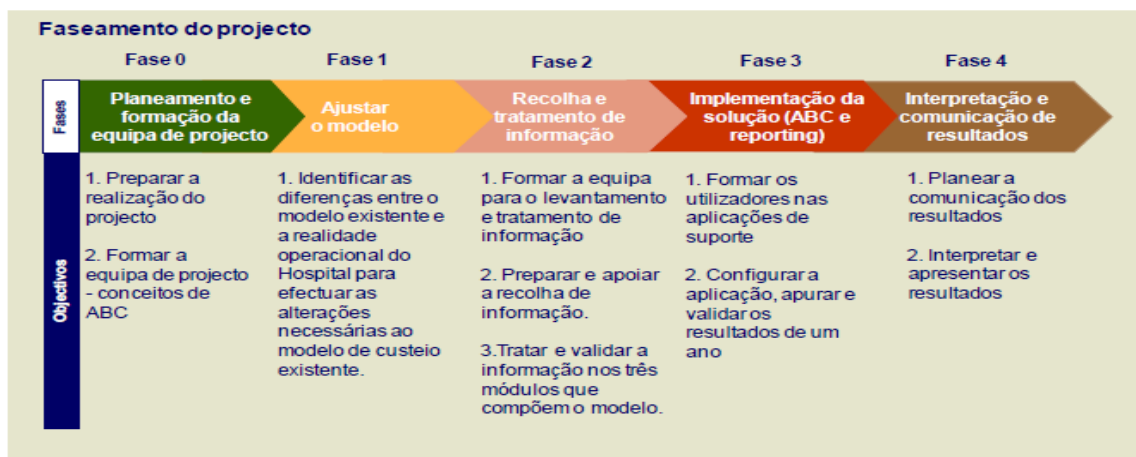
Neste contexto, o Ministério da Saúde, em parceria com uma consultora internacional, lançou em 2007 o projeto-piloto de implementação do método ABC, com o objetivo de apurar custos de atividades hospitalares e respetivos custos envolvidos na prestação de cuidados de saúde. Em particular, este projeto visa calcular os custos da atividade assistencial realizada nos hospitais, tais como: consultas, urgências, atos de diagnóstico e terapêutica, procedimentos cirúrgicos ou GDHs, sendo assim possível apurar o custo por patologia. O custeio de patologias é aliás uma primeira abordagem ao custo do ciclo completo de tratamento de um doente e também uma base para avaliar o custo/eficácia de diferentes hospitais.

Este projeto denominado SCAH envolveu numa primeira fase seis hospitais localizados em diferentes regiões do país (Hospital de Santo António EPE, Hospital Infante D. Pedro, EPE, Hospital de Santa Marta, EPE, Centro Hospitalar do Baixo Alentejo, EPE, Centro Hospitalar do Barlavento Algarvio, EPE e Hospital Divino Espírito Santo, em Ponta Delgada). Estes seis hospitais apresentam uma grande diversidade de especialidades na prestação de cuidados de saúde, nomeadamente: Medicina Interna, Cardiologia, Dermatovenerologia, Endocrinologia, Estomatologia, Gastrenterologia, Infeciologia, Nefrologia, Neurologia, Pneumologia, Psiquiatria, Reumatologia, Hematologia, Oncologia Médica, Cirurgia Geral, Cirurgia Maxilar,

Cirurgia Cardiorácica, Cirurgia Vascular, Neurocirurgia, Oftalmologia, Ortopedia, Otorrinolaringologia, Urologia, Transplantes Cardíacos, Obstetrícia, Ginecologia, Pediatria Médica, Neonatologia, Quartos particulares e Unidades de Cuidados Intensivos (gerais e de especialidade), com Blocos Operatórios tanto a nível geral como por especialidade (como por exemplo, Ortopedia, Oftalmologia, Cirurgia Cardiorácica, Neurocirurgia ou Queimados). Assim, a implementação do método ABC foi efetuada para esta panóplia de especialidades existentes nesses seis hospitais.

No início de 2009 começou a implementar-se o método ABC no Hospital de Faro, com base numa metodologia comum aos seis hospitais supramencionados. A implementação do referido método decorreu de acordo com a metodologia desenvolvida pela consultora contratada para o efeito e foi desenhada em cinco fases distintas conforme mostra a Figura 5.1.

Figura 5.1: Faseamento da implementação do ABC no Hospital de Faro



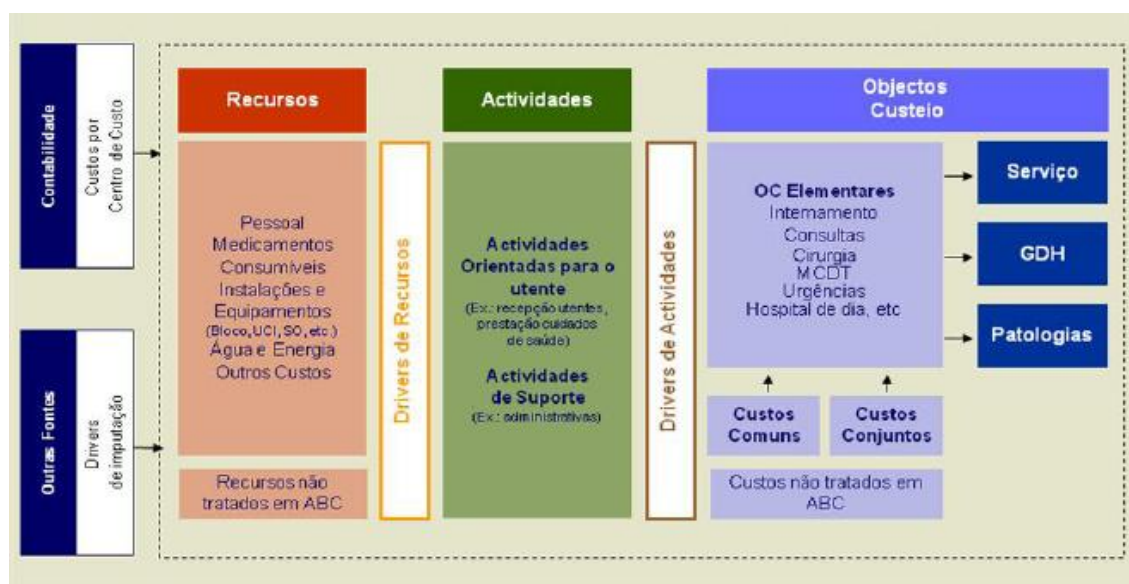
Fonte: Borges *et al.* (2010, p.149).

As diversas fases do projeto estão descritas em Borges *et al.* (2010) e são designadas da seguinte forma: a fase 0 corresponde ao planeamento e à formação da equipa de projeto; a fase 1 visa ajustar o modelo de acordo com as especificidades encontradas no hospital; a

fase 2 está relacionada com a recolha e tratamento de informação; a fase 3 diz respeito à implementação da solução (ABC e *reporting*), enquanto a fase 4 pretende interpretar e comunicar os resultados aos vários interessados no projeto. Associada a cada uma destas fases, foram estabelecidos diversos objetivos. As entrevistas realizadas à responsável pelo Gabinete de Auditoria e Planeamento do Hospital de Faro permitiram concluir que os objetivos de cada fase nem sempre foram alcançados durante a implementação do método. Uma das principais críticas apontadas pela entrevistada diz respeito ao objetivo da fase 1, relacionado com a adaptação da realidade operacional ao Hospital de Faro. De acordo com esta responsável, este esforço de adaptação do modelo a uma realidade concreta ignorou aspetos fundamentais, o que comprometeu todas as restantes etapas. O processo de implementação deste método de custeio ficou pela fase 3, com a formação de apenas um utilizador em todo o Hospital de Faro. Assim, a interpretação e comunicação dos resultados nunca chegou a ser efetuada no Hospital de Faro como planeado na fase 4.

A implementação do método ABC no Hospital de Faro assenta num modelo desenvolvido para todos os hospitais envolvidos neste processo. Este modelo encontra-se também descrito em Borges *et al.* (2010) conforme Figura 5.2.

Figura 5.2: Modelo da abordagem ABC no Hospital de Faro



Fonte: Borges et al. (2010 p.146).

O modelo apresentado na Figura 5.2 assenta em três pilares: Recursos, Atividades e Objetos de Custeio. As atividades surgem como o elo de ligação entre os recursos dos hospitais e os objetos de custeio. O objeto de custeio corresponde neste contexto hospitalar ao serviço final prestado pela instituição e baseia-se em diversas atividades. O método ABC inicia-se com a imputação dos recursos às atividades necessárias à produção do objeto de custeio, com base na medida de quantidade de recursos consumidos. Os custos das atividades são posteriormente imputados aos objetos de custeio, com base na medida da frequência e intensidade da utilização das atividades pelos objetos de custeio.

Importa, contudo, esclarecer algumas especificidades do SCAH instalado pela consultora Deloitte e que são identificados por Borges *et al.* (2010):

- Foram estruturadas as atividades de acordo com os processos tipo (urgência, consultas externas, internamento, entre outros), independentemente das especificidades da organização no sentido de gerar informação comparável entre todos os hospitais;
- Foi utilizado o método de *Fully Distributed Cost* (FDC), distribuindo todos os custos apurados pelos serviços prestados em cada hospital. Esta metodologia garante a total conciliação entre os custos contabilísticos e os custos do sistema de custeio. Em particular, esta metodologia imputa todos os custos utilizando dois níveis: custos diretos e custos indiretos. Os serviços clínicos e de apoio clínico são responsabilizados pelo primeiro nível de resultados, mas nunca pelos segundos, uma vez que esses dependem da gestão transversal e de suporte de cada hospital.

Borges *et al.* (2010) referem ainda que as regras adotadas para a imputação dos custos originaram a divisão dos mesmos em quatro grandes grupos (ver Figura 5.2): custos diretos, custos comuns, custos conjuntos e custos não tratados em ABC. O somatório dos quatro grandes grupos de custos acima referidos e que compõem o sistema de custeio dos hospitais, corresponde à totalidade dos custos incorridos pelo Hospital de Faro no período em análise. Os custos diretos são específicos de determinados objetos de custeio e como tal, não necessitam de qualquer *driver* para a sua atribuição (de que são exemplo, os custos da atividade de internato geral que são imputados diretamente ao objeto de custeio internato geral ou os medicamentos quando administrados por unidade). A técnica utilizada para imputar os custos indiretos (custos comuns e custos conjuntos), assentou na imputação dos custos às atividades que os consomem e, seguidamente, na atribuição dos custos dessas atividades aos produtos e serviços a que

estas dão origem (objetos de custeio). Esta imputação é sempre estabelecida com base numa relação de causa e efeito, ou seja, tendo por base *drivers* de recursos e *drivers* de atividades.

Como já houve oportunidade de referir, os *drivers* de recursos permitem estabelecer uma relação de causalidade entre as atividades e os recursos, com vista a imputar os recursos às atividades. Um exemplo desta situação é o *driver* “Horas-homem” que é utilizado frequentemente para repartir os custos associados à utilização e/ou consumo de recursos pelas atividades. Por outro lado, os *cost drivers* de atividades são as medidas utilizadas para explicar a relação de causalidade entre as atividades e os objetos de custeio; exemplos de *cost drivers* de atividades incluem a duração de um exame de diagnóstico, número de dias de internamento, duração das consultas, número de doentes, quilos de roupa por serviço, número de refeições por serviço, número de ciclos de esterilização por serviço, etc.

Pese embora o Hospital de Faro tenha instalado o SCAH, as entrevistas realizadas com as responsáveis da Contabilidade Analítica e Gabinete de Auditoria e Planeamento levantam algumas dúvidas acerca do envolvimento dos profissionais internos neste novo processo de apuramento de custos, bem como da forma como o processo de implementação foi conduzido. Por exemplo, a entrevista efetuada à responsável pela Contabilidade Analítica revelou que a mesma não se sente muito à vontade para se pronunciar acerca das eventuais vantagens ou desvantagens do método ABC. Foi perceptível ao longo da entrevista que o envolvimento desta responsável no processo não foi o desejado. Contudo, a entrevistada referiu que se tal sistema fornecer dados mais exatos, a sua aplicação poderá ser uma ferramenta

essencial na atividade corrente dos serviços da Contabilidade Analítica e na produção de relatórios, facilitando enormemente o processo de tomada de decisão.

As várias entrevistas efetuadas à responsável pelo Gabinete de Auditoria e Planeamento do Hospital de Faro, entre Março e Novembro de 2011, revelaram que a mesma acompanhou e liderou a implementação do método ABC na instituição. Segundo esta responsável, a implementação obrigatória do método segundo as diretrizes da ACSS foi morosa e dispendiosa. A morosidade verificada é justificada através de duas razões: 1) A dimensão do Hospital de Faro levantou alguns constrangimentos à implementação do método. Por outro lado, o facto da Consultora contratada ter assumido que as características do Hospital de Faro (dimensão e especialidades) permitiam a aplicação do modelo ABC desenvolvido para os outros hospitais que integravam o projeto ABC, também não facilitou o processo; 2) A falta de colaboração e empenho de alguns profissionais do Hospital de Faro, com particular destaque para os médicos e enfermeiros chefes, que se mostraram renitentes à mudança. No entanto, a entrevistada sublinha que a morosidade no processo é alheia às equipas (interna e externa) envolvidas no projeto de implementação e que existiu um grande empenho e dedicação por parte das mesmas.

A entrevistada salientou, ainda, que o Hospital de Faro aguarda a validação por parte da ACSS dos resultados da implementação do método ABC com base no exercício económico de 2007. Foi também possível constatar que esta se encontra motivada para utilizar este método no exercício económico corrente. As entrevistas efetuadas à responsável pelo Gabinete de Auditoria e Planeamento do Hospital de Faro evidenciam que é de todo conveniente a continuidade da utilização do método ABC

no Hospital de Faro devido ao tempo já despendido na implementação do SCAH, pelas potencialidades que este permite e pela linguagem acessível. Posteriormente à realização destas entrevistas, foi dado a conhecer, por parte da ACSS (anexo 2), de que o projeto foi suspenso a nível nacional. À data atual, apenas um hospital (Hospital S. João, no Porto) utiliza voluntariamente o custeio ABC através do SCAH, com supervisão da consultora anteriormente mencionada e cujas despesas estão a cargo desse estabelecimento hospitalar, pese embora a unidade de saúde em questão não tenha feito parte do projeto de implementação do ABC delineado pela ACSS.

5.2. Classificação dos custos no Hospital de Faro

A Tabela 5.1 resume os valores dos recursos utilizados no ano de referência (2007), através de uma classificação por natureza dos custos do Hospital de Faro. O montante total de 117.909.575,37€ demonstra a dimensão da entidade, sendo que a repartição dos custos por natureza revela o peso que cada uma destas componentes apresenta no total de custos. Dentro dos custos por natureza, destacam-se os custos com o pessoal que ascendem a 58.113.008,01€ e que representam 49,3% do total dos custos. Contudo, esta percentagem tende a ser maior já que são registados em trabalhos especializados FSE⁸ (5.587.014,81€), relacionados com a contratação de médicos para suprir carências de pessoal clínico.

⁸ Os serviços especializados fazem parte da rubrica Fornecimentos e Serviços Externos.

Tabela 5.1: Grandes rubricas de custos do Hospital de Faro em 2007

Custos Totais do Hospital de Faro EPE	
Designação	2007
Custo das Merc. Vendidas e das Mat. Consumidas	36.472.166,67 €
Fornecimentos e Serviços Externos	18.321.633,25 €
Custos com Pessoal	58.113.008,01 €
Amortizações do Imob. Corpóreo e Incorpóreo	3.356.707,53 €
Outros Custos e Perdas Operacionais	188.617,53 €
Juros e Custos Similares	20.140,80 €
Custos e Perdas Extraordinários	1.437.301,58 €
Total Geral	117.909.575,37 €

Fonte: Relatório de Gestão e Prestação de Contas 2007 do Hospital de Faro, p.37.

A Tabela 5.2 classifica o total de custos de funcionamento de acordo com a valência a que dizem respeito e distinguindo o montante de custos entre diretos e indiretos. A classificação dos custos por valência revela que os mesmos estão concentrados em três áreas chave: Serviços Clínicos-Internamento, Serviços Clínicos-Ambulatório e Não imputáveis. A repartição de custos nos dois serviços principais indica que cada um destas áreas apresenta custos superiores a 50 milhões de euros, enquanto os custos não imputáveis ascendem a mais de 10 milhões de euros. Relativamente ao total de custos indiretos inerentes ao funcionamento dos diversos serviços clínicos ascendem a mais de 41 milhões de euros, o que sublinha a importância da discussão em torno do melhor método de imputação destes custos. Importa, finalmente, referir que a especialidade cirúrgica de Ortopedia, na qual incide boa parte do trabalho empírico desta dissertação, está integrada nos “Serviços Clínicos-Internamento”. Os custos na especialidade de Ortopedia ascendem a 5.386.532,39€ e estão classificados da

seguinte forma: 2.497.422,77€ de custos diretos e 2.889.109,62€ de custos indiretos. Esta classificação revela que o peso dos custos indiretos no total desta especialidade é superior ao peso dos custos diretos no total de custos do Hospital de Faro.

Tabela 5.2: Custos diretos e indiretos no Hospital de Faro em 2007

Valência	Custos Directos	Custos Indirectos	Total
TOTAL DAS SECÇÕES PRINCIPAIS	67.046.580,56 €	40.552.378,30 €	107.598.958,86 €
SERVIÇOS CLÍNICOS - INTERNAMENTO	31.931.987,90 €	20.047.070,68 €	51.979.058,59 €
TOTAL CUIDADOS CONTINUADOS INTEGRADOS	567.470,86 €	77.121,87 €	644.592,72 €
TOTAL MEDICINAS / ESPECIALIDADES MÉDICAS	13.458.475,48 €	4.518.650,23 €	17.977.125,71 €
TOTAL CIRURGIAS / ESPECIALIDADES CIRÚRGICAS	6.873.013,57 €	9.735.311,06 €	16.608.324,63 €
Cirurgia Geral	2.317.139,35 €	3.588.574,62 €	5.905.713,98 €
Cirurgia Plástica Reconstructiva e Estética	282.565,23 €	514.030,01 €	796.595,24 €
Neuro - Cirurgia	310.043,66 €	618.181,24 €	928.224,90 €
Oftalmologia	195.464,35 €	480.160,90 €	675.625,25 €
Ortopedia	2.497.422,77 €	2.889.109,62 €	5.386.532,39 €
Otorrinolaringologia	159.545,32 €	602.438,63 €	761.983,94 €
Urologia	1.110.832,89 €	1.042.816,03 €	2.153.648,92 €
TOTAL OBSTETRÍCIA - GINECOLOGIA	2.013.759,08 €	3.550.247,31 €	5.564.006,39 €
TOTAL MEDICINA DA CRIANÇA E DO ADOLESCENTE	1.447.893,88 €	490.222,15 €	1.938.116,03 €
TOTAL UNIDADES DE CUIDADOS INTENSIVOS	6.451.748,48 €	1.342.612,53 €	7.794.361,01 €
TOTAL PSIQUIATRIA E ABUSO DE SUBSTÂNCIAS	1.119.626,57 €	332.905,54 €	1.452.532,11 €
SERVIÇOS CLÍNICOS - AMBULATÓRIO	35.114.592,66 €	20.505.307,61 €	55.619.900,27 €
TOTAL HOSPITAL DE DIA	7.695.469,37 €	7.487.448,34 €	15.182.917,71 €
TOTAL URGÊNCIA	18.483.499,22 €	5.297.147,99 €	23.780.647,20 €
TOTAL CONSULTA EXTERNA	8.781.516,93 €	7.658.551,96 €	16.440.068,89 €
Não Imputáveis			10.310.616,51 €
Total			117.909.575,37 €

Fonte: Serviços Financeiros do Hospital de Faro.

A informação produzida no Sistema de Contabilidade do Hospital de Faro é utilizada pelo Conselho de Administração do Hospital de Faro. A entrevista efetuada no dia 21 de Dezembro de 2011, ao Vogal do Conselho de Administração, revela que este órgão de gestão utiliza informação proveniente da Contabilidade Financeira e da Contabilidade Analítica, sendo que as análises mais detalhadas são baseadas nesta última Contabilidade, complementada com indicadores fornecidos por software informático instalado pela Microsoft, no âmbito do contrato de prestação de serviços celebrado com o Hospital de Faro.

O entrevistado afirmou também com grande convicção que a informação contabilística tem um enorme impacto no desempenho das suas funções. A importância da informação contabilística é justificada pelo impacto dessa informação na estratégia e na visão global que os custos têm na instituição, pese embora cada pessoa analise essa informação de uma forma muito específica. Mais acrescentou que a informação contabilística ajuda a compreender a realidade ao fornecer a origem (causas e efeitos) desses valores e assim permitir atuar nas áreas em causa. Esta situação é crucial para a boa gestão dos hospitais uma vez que, segundo o entrevistado, é um erro a área financeira analisar as consequências da informação sem analisar as causas.

Quando interrogado sobre a frequência com que lhe é disponibilizada a informação da Contabilidade de Gestão, referiu que essa informação provém de duas fontes:

1. Indicadores constantemente fornecidos pela Contabilidade Financeira e pela Contabilidade de Gestão;
2. Comentários à Contabilidade de Gestão fornecidos mensalmente pelo Gabinete de Auditoria e Planeamento. Esta informação é essencial para a tomada de decisão.

Relativamente aos custos apurados na informação contabilística, nomeadamente os valores referentes às várias secções do Hospital, considera que a informação produzida é de elevada confiança, que esses valores estão próximos dos reais e não são colocados em causa. É enfatizado que a confiança nos valores resulta do tratamento qualificado por parte dos intervenientes no processo e da melhoria de

registos nos vários patamares da estrutura organizacional. A este propósito foi, ainda, referido que existe uma preocupação na preparação dos sistemas para a auditoria de dados e que este facto tem permitido recuperar valores muito elevados em diversos setores, nomeadamente na faturação.

No que se refere a potenciais melhorias na produção de dados contabilísticos de modo a auxiliar o processo de decisão, afirmou que existe muito trabalho a realizar. Em concreto, mencionou a reestruturação do plano de Contabilidade Analítica, assim como a análise da imputação de custos por parte dos Recursos Humanos e do Aprovisionamento, uma vez que são potenciais fontes de enviesamento dos valores finais.

5.3. Apuramento de custos na especialidade de Ortopedia do Hospital de Faro

Esta secção apresenta os principais resultados do trabalho empírico desta dissertação e divide-se em três partes essenciais. A primeira e segunda etapas focam a questão do apuramento de custos através do método tradicional e do método ABC, respetivamente. A terceira parte desta secção efetua uma avaliação das margens por GDH apuradas através dos dois métodos alternativos.

A especialidade de Ortopedia apresenta um desenvolvimento assinalável, sendo que à data de implementação do método ABC (2007), contava com 50 GDHs de internamento conforme demonstra a Tabela 5.3. Para uma melhor compreensão do processo dos GDHs antes mencionados, a Figura 5.3 apresenta esquematicamente o percurso do utente “tipo”. Este percurso está estruturado desde a entrada do utente “tipo” até a respetiva saída de cada GDH. O esquema apresentado permite uma

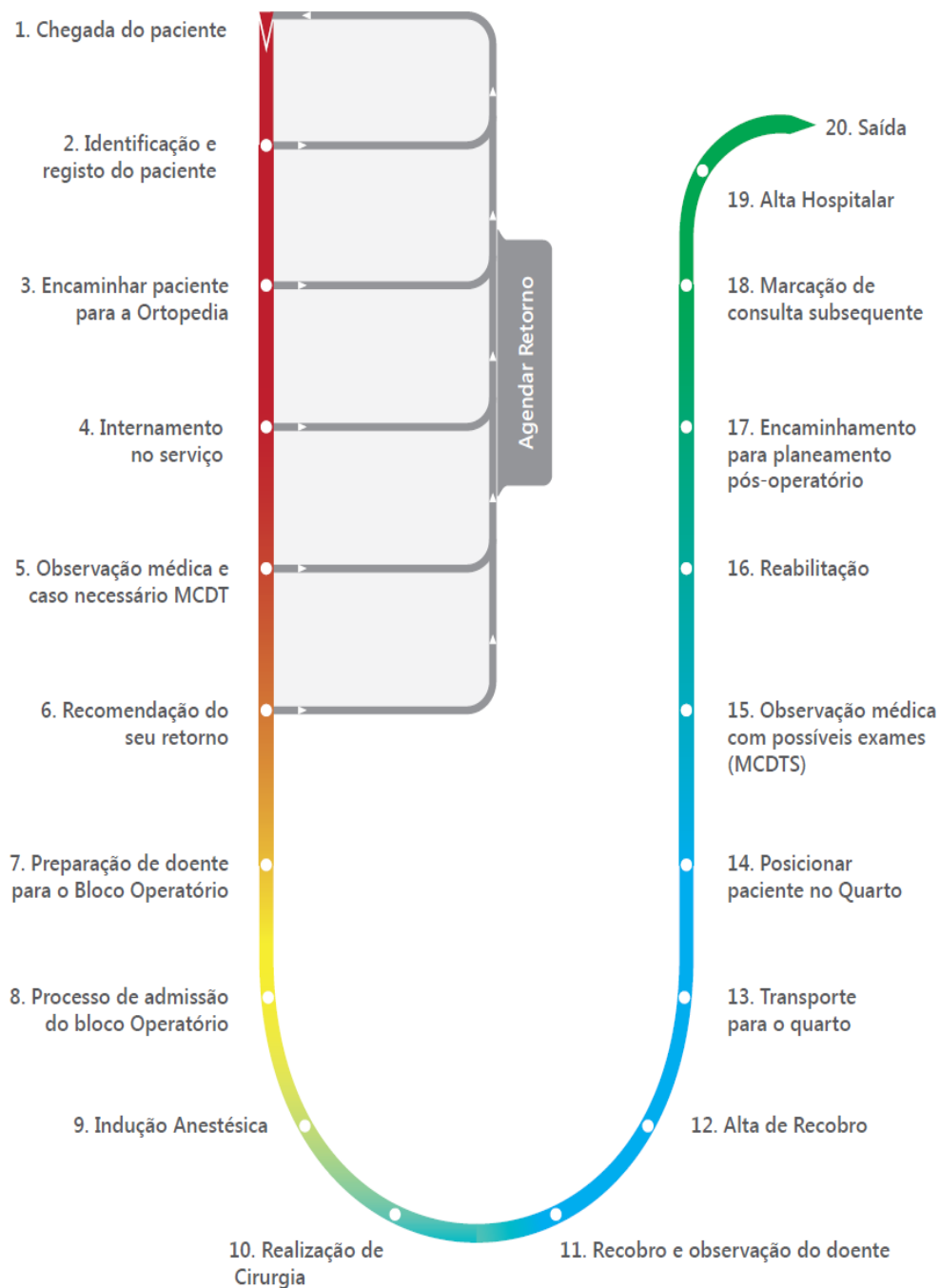
melhor percepção das atividades associadas a este percurso e assenta no pressuposto que a grande maioria dos doentes são programados.

Tabela 5.3: GDHs de internamento produzidos pela Ortopedia do Hospital de Faro em 2007

GDHs Produzidos pela Ortopedia
GDH Int. 209 - Procedimentos nas grandes articulações e reimplante de membro da extremidade inferior, excepto anca
GDH Int. 210 - Procedimentos na anca e no fémur, excepto grandes intervenções articulares, idade >17 anos, com CC
GDH Int. 211 - Procedimentos na anca e no fémur, excepto grandes intervenções articulares, idade >17 anos, sem CC
GDH Int. 212 - Procedimentos na anca e no fémur, excepto grandes intervenções articulares, idade < 18 anos
GDH Int. 213 - Amputação por perturbações osteomusculares e do tecido conjuntivo
GDH Int. 216 - Biópsias do sistema osteomuscular e do tecido conjuntivo
GDH Int. 217 - Desbridamento de feridas e enxerto de pele, excepto diagnóstico principal de ferida aberta
GDH Int. 218 - Procedimentos no membro inferior e no úmero, excepto na anca, pé ou fémur, idade >17 anos, com CC
GDH Int. 219 - Procedimentos no membro inferior e no úmero, excepto na anca, pé ou fémur, idade >17 anos, sem CC
GDH Int. 220 - Procedimentos no membro inferior e no úmero, excepto anca, pé ou fémur, idade < 18 anos
GDH Int. 221 - Procedimentos no joelho, com CC
GDH Int. 222 - Procedimentos no joelho, sem CC
GDH Int. 223 - Grandes procedimentos no ombro ou no cotovelo, ou outros procedimentos no membro superior, com CC
GDH Int. 224 - Procedimentos no ombro, cotovelo e antebraço, excepto grandes intervenções articulares, sem CC
GDH Int. 225 - Procedimentos no pé
GDH Int. 226 - Procedimentos nos tecidos moles, com CC
GDH Int. 227 - Procedimentos nos tecidos moles, sem CC
GDH Int. 228 - Grandes procedimentos no polegar ou articulares, ou outras procedimentos na mão ou no punho, com CC
GDH Int. 229 - Procedimentos na mão ou no punho, excepto grandes procedimentos articulares, sem CC
GDH Int. 230 - Excisão local e remoção de dispositivos de fixação interna da anca ou do fémur
GDH Int. 232 - Artroscopia
GDH Int. 234 - Outros procedimentos no sistema osteomuscular e no tecido conjuntivo, em bloco operatório, sem CC
GDH Int. 235 - Fracturas do fémur
GDH Int. 236 - Fracturas da anca e da bacia
GDH Int. 237 - Distensões, entorses e luxações da anca, da bacia e da coxa
GDH Int. 238 - Osteomielite
GDH Int. 239 - Fracturas patológicas e doença maligna osteomuscular e do tecido conjuntivo
GDH Int. 243 - Problemas médicos dorso-lombares
GDH Int. 245 - Doenças dos ossos e artropatias específicas, sem CC
GDH Int. 246 - Artropatias não específicas
GDH Int. 247 - Sinais e sintomas do sistema osteomuscular e do tecido conjuntivo
GDH Int. 248 - Tendinite, miosite e bursite
GDH Int. 249 - Disfunção, reacção ou complicação de dispositivo ou procedimento ortopédico
GDH Int. 250 - Fractura, distensão, entorse e luxação do antebraço, da mão ou do pé, idade >17 anos, com CC
GDH Int. 251 - Fractura, distensão, entorse e luxação do antebraço, da mão ou do pé, idade >17 anos, sem CC
GDH Int. 252 - Fractura, distensão, entorse e luxação do antebraço, da mão ou do pé, idade < 18 anos
GDH Int. 253 - Fractura, distensão, entorse e luxação do antebraço ou da perna, excepto do pé, idade > 17 anos, com CC
GDH Int. 254 - Fractura, distensão, entorse e luxação do antebraço ou da perna, excepto do pé, idade > 17 anos, sem CC
GDH Int. 255 - Fractura, distensão, entorse e luxação do antebraço ou da perna, excepto do pé, idade < 18 anos
GDH Int. 256 - Outros diagnósticos do sistema osteomuscular e do tecido conjuntivo
GDH Int. 491 - Grandes procedimentos nas articulações e reimplantação do membro superior
GDH Int. 558 - Procedimentos major no sistema osteomuscular, excepto procedimentos articulares bilaterais ou múltiplos major
GDH Int. 559 - Procedimentos no sistema osteomuscular, não major, com CC major
GDH Int. 560 - Transtornos do sistema osteomuscular, excepto osteomielite, artrite séptica ou transtornos do tecido conjuntivo
GDH Int. 756 - Artrodese vertebral sem CC
GDH Int. 789 - Procedimentos articulares major e de reimplantação de membro inferior, excepto substituição da anca
GDH Int. 817 - Substituição da anca, por complicações
GDH Int. 818 - Substituição da anca, excepto por complicações
GDH Int. 866 - Excisão local e remoção de dispositivo de fixação interna, excepto da anca e fémur, com CC
GDH Int. 867 - Excisão local e remoção de dispositivos de fixação interna, excepto da anca e fémur, sem CC

Fonte: Elaboração própria.

Figura 5.3: Percurso do doente programado na Ortopedia do Hospital de Faro



Fonte: Elaboração própria.

A disponibilização e utilização de informação contabilística por parte dos responsáveis da especialidade de Ortopedia do Hospital de Faro é uma questão importante no contexto desta dissertação. A entrevista realizada no dia 15 de

Dezembro de 2011, ao Diretor de Serviço de Ortopedia do Hospital de Faro, revelou que o mesmo não tem conhecimento dos dados contabilísticos deste Serviço. No entanto, o entrevistado considera que a eventual disponibilização mensal desses elementos seria importante para a tomada de decisão. Por outro lado, foi também sublinhado que a análise dos custos do Serviço de Ortopedia seria facilitada através de uma informação detalhada ao nível dos custos. O referido técnico referiu, ainda, desconhecer que o método ABC tenha sido objeto de implementação no Hospital de Faro, tendo acrescentado que tal poderia ser uma ferramenta de trabalho relevante no Serviço de Ortopedia. No entanto, o Vogal do Conselho de Administração do Hospital de Faro considera que, de uma forma geral, não é dado valor à informação contabilística disponibilizada pelos vários serviços, uma vez que os mesmos não estão habituados a analisar essa informação.

5.3.1. Apuramento de custos através do método tradicional

O apuramento de custos na especialidade de Ortopedia do Hospital de Faro é efetuado, desde há vários anos, através das regras estabelecidas no PCAH. O PCAH define três categorias de secções homogéneas nas instituições hospitalares tal como descrito na Figura 2.5: secções principais, secções auxiliares e secções administrativas. Importa, ainda, recordar que existem custos não imputáveis que, pela sua natureza, não estão associados a nenhuma das categorias de secções definidas. O cálculo do custo médio por doente da especialidade de Ortopedia é calculado de acordo com os métodos tradicionais, assentes numa perspetiva de imputação de custos indiretos através do método de distribuição recíproca analisado na secção 2.2.1.

Tabela 5.4: Custos diretos e indiretos da Ortopedia do Hospital de Faro em 2007

Custos da Ortopedia do Hospital de Faro EPE			
Designação - Ortopedia	Directos	Indirectos	Total
Total Geral	2.497.422,77 €	2.889.109,62 €	5.386.532,39 €
Custo das Merc. Vendidas e das Mat. Consumidas	460.652,05 €		
Fornecimentos e Serviços Externos	513.937,58 €		
Custos com Pessoal	1.454.254,46 €		
Amortizações do Imob. Corpóreo e Incorpóreo	33.651,46 €		
Outros Custos e Perdas Operacionais	1.490,98 €		
Custos e Perdas Extraordinários	33.436,23 €		
Doentes tratados			1.575
Custo Médio Doente			3.420,02 €

Fonte: Serviços Financeiros do Hospital de Faro.

A Tabela 5.4 apresenta os custos referentes à especialidade de Ortopedia do ano de 2007, através de uma classificação entre custos diretos e indiretos e uma classificação por natureza dos custos diretos. A Tabela 5.4 revela que o total de custos da especialidade de Ortopedia do Hospital de Faro durante o exercício de 2007 foi de 5.386.532,39€ repartidos da seguinte forma: custos diretos no montante de 2.497.422,77€ e custos indiretos no montante de 2.889.109,62€. Estas classificações de custos estão discriminadas com maior pormenor nas Tabelas 5.5 e 5.6, respetivamente. A discriminação dos custos diretos da especialidade de Ortopedia mostra que cerca de 50% dos mesmos estão relacionados com custos com o pessoal, sendo que os fornecimentos e serviços externos e o custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas representam cerca de 21% e 18% respetivamente. A Tabela 5.4 mostra ainda que o número de doentes tratados na especialidade de Ortopedia no Hospital de Faro em 2007 foi de 1.575, o que equivale a um custo médio por doente

tratado de 3.420,02€. Este custo médio representa o custo contabilístico do doente tratado na especialidade de Ortopedia e é calculado de acordo com o PCAH, servindo atualmente de referência para comparação com os restantes hospitais nacionais.

Tabela 5.5: Custos diretos da Ortopedia do Hospital de Faro por rubricas em 2007

2007		
61	CMVMC	460.652,05 €
616	Matérias De Consumo	460.652,05 €
6161	Produtos Farmacêuticos	282.194,98 €
6162	Material De Consumo Clínico	163.293,05 €
6164	Material Consumo Hoteleiro	11.960,33 €
6165	Material Consumo Administrativo	2.644,72 €
6166	Material Manutenção E Conservação	558,96 €
62	Fornecimentos E Serviços Externos	513.937,58 €
621	Subcontratos	53.338,46 €
622	Fornecimentos E Serviços	460.599,12 €
64	Custos Com Pessoal	1.454.254,46 €
642	Remunerações De Pessoal	1.249.912,91 €
6421	Remunerações Base Do Pessoal	821.505,03 €
64212	Pessoal Técnico Superior	122.710,01 €
642121	Pessoal Médico	122.710,01 €
64213	Pessoal De Enfermagem	548.790,40 €
64215	Pessoal Técnico Profissional	9.947,12 €
64216	Pessoal De Administração	15.870,73 €
64217	Pessoal Operário E Auxiliar	124.186,77 €
6422	Suplementos De Remunerações	243.923,75 €
64221	Trabalho Extraordinário	24.631,71 €
642211	Horas Extraordinárias	24.631,71 €
64222	Trabalho Em Regime De Turnos	156.954,19 €
642221	Noites E Suplementos	156.954,19 €
64224	Subsidio De Refeição	61.335,80 €
64225	Ajudas De Custo	959,35 €
64228	Outros Suplementos	42,69 €
6423	Prestações Sociais Directas	9.888,23 €
6424	Subsidio De Férias E Natal	174.595,91 €
643	Pensões	933,86 €
648	Outros Custos Com O Pessoal	4.146,35 €
65	Outros Custos E Perdas Operacionais	1.490,98 €
66	Amortizações Do Exercício	33.651,46 €
69	Custos E Perdas Extraordinários	33.436,23 €
Total de Custos Directos		2.497.422,77 €

Fonte: Serviços Financeiros do Hospital de Faro.

A Tabela 5.6 discrimina os custos indiretos da Ortopedia do Hospital de Faro por centros de custo. Estes centros de custo representam o subconjunto das secções auxiliares e secções administrativas existentes no Hospital, que têm em comum o

facto de prestarem serviços à secção principal da especialidade de Ortopedia. A Tabela 5.6 mostra também que o custo da secção auxiliar de apoio clínico – Bloco Operatório representa cerca de 62% do total de custos indiretos desta especialidade, seguida pela secção auxiliar de apoio geral – Serviço de Alimentação e Dietética, que representa cerca de 18%. Estes custos são imputados à secção de Ortopedia de acordo com as regras de imputação definidas no PCAH. Cada secção auxiliar e administrativa tem definido um critério de imputação próprio para as restantes secções do Hospital, sendo que estes relacionam-se exclusivamente com critérios baseados em volume.

Tabela 5.6: Custos indiretos da Ortopedia do Hospital de Faro por secções em 2007

CC	Designação	2007	Secções
201	Anatomia Patológica	1.739,60 €	} Secções Auxiliares de Apoio Clínico
202	Patologia Clínica	61.105,41 €	
203	Imagiologia	40.215,87 €	
211	Técnicas de Gastroenterologia	960,38 €	
212	Téc. Neurof., Neurol. e O. P. D. Neurológicas	1.640,08 €	
233	Técnicas de Oncologia Médica	7,10 €	
250	Bloco Operatório	1.793.758,24 €	} Secções Auxiliares de Apoio Geral
29903	Esterilização	8.503,21 €	
29907	Serviço Social	38.467,29 €	
29908	Serviços Farmacêuticos	40.455,33 €	
31	Serviço de Instalações e Equipamento	50.832,60 €	
3201	Serviço de Alimentação e Dietética	509.915,38 €	
3202	Serviço de Tratamento de Roupa	90.306,57 €	
3203	Serviço de Higiene e Limpeza	32.607,29 €	
3204	Serviço de Segurança e Apoio	20.960,22 €	
3205	Barbearia	5.638,35 €	
3207	Parques e Jardins	780,15 €	} Secções Administrativas
3208	Serviço de Viaturas	1.880,89 €	
41	Administração e Direcção	51.935,56 €	
42	Serviços Técnicos e Administrativos	137.400,08 €	
	Total	2.889.109,62 €	

Fonte: Serviços Financeiros do Hospital de Faro.

Tais dados foram recolhidos no Departamento Financeiro do Hospital de Faro através da responsável pela Contabilidade Analítica da instituição. As entrevistas realizadas a esta técnica revelaram que o sistema utilizado pelo Hospital de Faro (PCAH) é disponibilizado pela ACSS e que a distribuição dos custos indiretos é calculada através de uma folha de cálculo pré-definida por aquela entidade. Segundo a

entrevistada, tal facto leva a que surjam distorções na distribuição desses custos indiretos, causadas por rateios arbitrários efetuados numa lógica subjetiva, como é o caso da afetação dos recursos humanos às secções. De facto, existem situações em que é notório a imputação de custos que não fazem parte dos serviços prestados em determinadas secções, enquanto que em outras situações, denota-se a inexistência de custos relacionados com esses serviços.

Para além da distribuição dos custos indiretos à secção de Ortopedia, há ainda que referir a existência de custos não imputáveis, conforme verificado na Tabela 5.2. Tal como o nome indica, estes custos não são imputados a nenhuma secção hospitalar, logo não são considerados no cálculo do custo médio por doente apresentado na Tabela 5.4. A Tabela 5.7 revela que tais custos não imputados representam um peso de 8,74% no ano de 2007, 7,38% em 2008 e 9,89% em 2009 e que se referem essencialmente a produtos farmacêuticos. Esta situação é criticável devido ao facto do montante elevado associado a esta rubrica conduzir à subavaliação do custo final, por doente tratado, apurado na Contabilidade. Por outro lado, os produtos farmacêuticos consumidos estão necessariamente associados a prescrições médicas, o que facilita a sua distribuição pelas secções.

Tabela 5.7: Custos não imputáveis do Hospital de Faro no triénio 2007, 2008 e 2009

Custos não Imputáveis				
Conta POCMS	Descrição da Conta POCMS	2007	2008	2009
TOTAL DOS CUSTOS ANALÍTICOS (DIRECTOS + INDIRECTOS)		10.310.616,51 €	9.507.853,38 €	14.704.461,17 €
	Elementos Directos (Total de Custos Directos)	9.406.068,43 €	8.557.873,17 €	12.390.815,37 €
961	CMVMC	8.879.893,00 €	8.360.173,59 €	10.924.516,09 €
9616	Matérias De Consumo	8.879.893,00 €	8.360.173,59 €	10.924.516,09 €
96161	Produtos Farmacêuticos	8.871.096,33 €	8.461.784,08 €	10.924.485,66 €
96162	Material De Consumo Clínico	8.778,80 €	101.768,81 €	- €
96163	Produtos Alimentares	- €	50,41 €	- €
96164	Material Consumo Hoteleiro	17,87 €	40,49 €	- €
96165	Material Consumo Administrativo	- €	305,88 €	30,43 €
96166	Material Manutenção E Conservação	- €	157,48 €	- €
962	Fornecimentos E Serviços Externos	130,36 €	672,02 €	450,00 €
9622	Fornecimentos E Serviços	130,36 €	672,02 €	450,00 €
964	Custos Com Pessoal	- €	465,85 €	- €
9648	Outros Custos Com O Pessoal	- €	465,85 €	- €
965	Outros Custos E Perdas Operacionais	41.223,29 €	4.907,88 €	- €
968	Custos E Perdas Financeiras	5.704,11 €	5.237,48 €	13.686,10 €
969	Custos E Perdas Extraordinários	479.117,67 €	186.416,35 €	1.452.163,18 €
	Elementos Indirectos (Total de Custos Indirectos)	904.548,08 €	949.980,21 €	2.313.645,80 €
29908	Serviços Farmacêuticos	- €	- €	857.853,23 €
31	Serviço de Instalações e Equipamento	191.451,34 €	245.100,86 €	334.665,13 €
41	Administração e Direcção	195.605,44 €	169.721,02 €	347.996,42 €
42	Serviços Técnicos e Administrativos	517.491,30 €	535.158,33 €	773.131,02 €

Fonte: Serviços Financeiros do Hospital de Faro.

Os custos mencionados na Tabela 5.4 são custos contabilísticos específicos da especialidade de Ortopedia do Hospital de Faro e devem ser comparados com os valores financiados pela Tutela. Esta financia os Hospitais de acordo com o contrato programa assinado e prevê várias linhas de produção, com valores pré-estabelecidos de financiamento. De entre estas linhas de produção encontram-se os GDHs de internamento que servem de referência para o financiamento dos serviços prestados na especialidade de Ortopedia. De facto, todos os 50 GDHs listados na Tabela 5.3 para a especialidade de Ortopedia são classificados como GDHs de internamento. O total de GDHs de internamento corresponde assim aos 50 GDHs da especialidade de

Ortopedia adicionados de outros GDHs correspondentes a outras especialidades do Hospital de Faro.

O valor contratualizado com a Tutela (ACSS) em 2007, para os GDHs de internamento foi de 3.247,79€, o qual resultou da fórmula (2) de financiamento total fornecida pela ACSS:

$$I_h = N_h \times ICM_h \times P_B \quad (2)$$

Sendo que:

- I_h – Financiamento do Internamento do Hospital h;
- N_h – Doentes Equivalentes: é o número total de episódios de internamento que se obtém, após a transformação dos dias de internamento dos episódios excecionais e dos doentes transferidos de cada GDH, em conjuntos “equivalentes” ao tempo médio de internamento dos episódios “normais” do respetivo GDH;
- ICM_h - O Índice Case-Mix: é o coeficiente global de ponderação da produção, refletindo a relatividade de um hospital face aos outros, em termos da sua maior ou menor produção de doentes com patologias complexas e, conseqüentemente, mais consumidoras de recursos. O ICM de cada hospital é calculado centralmente pela ACSS, com base nos dados de episódios de internamento e de ambulatório de cada hospital classificados em GDH. O ICM Nacional é, por definição, igual a 1, pelo que o ICM de cada hospital afastar-se-á para mais ou para menos desse valor de referência, conforme o hospital trate uma proporção maior ou menor de GDH de elevado peso relativo, face ao padrão nacional.
- P_B – Preço base do Hospital h (dependendo do grupo a que pertence o hospital).

O cálculo dos 3.247,79€ de financiamento aos doentes tratados nos GDHs de internamento, resulta da fórmula (3) e tem por base os 2.970 doentes tratados em 2007, nos GDHs de internamento do Hospital de Faro. Destes 2.970 doentes tratados nos GDHs de internamento, 1.575 correspondem a doentes tratados na especialidade de Ortopedia. Em particular, o valor de financiamento por doente tratado é obtido através dos seguintes dados:

$$Ih_{(por\ doente\ tratado)} = (Nh \times ICMh \times PBh) / n^{\circ} \text{ doentes efetivamente tratados} \quad (3)$$

$$Ih_{(por\ doente\ tratado)} = (2901 \times 2.396,25\text{€} \times 1.3876) / 2970 = 3.247,79\text{€}.$$

N Hospital de Faro = 2.901

ICM Hospital de Faro = 1,3876

PB Hospital de Faro = 2.396,25€

No entanto, esta fórmula de financiamento não é pacificamente aceite pelos Hospitais. Segundo Costa *et al.* (2008), o método de cálculo utilizado pela ACSS baseia-se na utilização dos pesos relativos da Matriz de Maryland.⁹ Em particular, esta Matriz indica-nos o peso relativo de cada rubrica da Contabilidade Analítica para cada GDH que estão na base do cálculo do financiamento das linhas de produção do internamento hospitalar. Por ter sido desenvolvido nos EUA, o perfil de consumo de recursos apresentado pela Matriz de Maryland reflete os padrões de consumo de recursos norte americanos e ignora da realidade de prática clínica em Portugal. Outra das críticas dos Hospitais à utilização desta Matriz relaciona-se com o facto das

⁹De acordo com Costa *et al.* (2008), a Matriz de Maryland é constituída por ponderadores que estabelecem a correspondência entre as rubricas de custos da contabilidade analítica e os respetivos produtos do internamento hospitalar (GDHs).

instituições prestadoras de cuidados de saúde não terem acesso à mesma e desta ser do conhecimento exclusivo da tutela (ACSS).

A necessidade de um sistema mais rigoroso no apuramento dos custos para suporte à tomada de decisão é enfatizada pelo Diretor Financeiro do Hospital de Faro. As entrevistas realizadas a este responsável revelam que a Contabilidade Financeira é a base da informação contabilística utilizada neste departamento e que a Contabilidade Analítica é utilizada, apenas, quando confrontado com relatórios provindos do Conselho de Administração. Foi, ainda, dado a entender que a informação prestada pelo PCAH é muito incompleta, uma vez que o tratamento dos custos indiretos é efetuado numa fase posterior ao fecho do exercício. Esta situação evidencia que o apuramento de custos na Contabilidade Analítica está desfasado largos meses em relação à sua origem. O entrevistado sublinha que caso a informação prestada fosse atempada e considerasse as particularidades do Hospital de Faro, poderia proporcionar uma imagem adequada da estrutura de custos da instituição ao respetivo Departamento Financeiro e conseqüentemente à Tutela (ACSS). Esta questão é fundamental uma vez que a entidade pagadora (ACSS) utiliza informação do PCAH para o pagamento aos hospitais. Assim, é necessário assegurar o rigor da informação por forma a não penalizar os estabelecimentos hospitalares na sua fase de contratualização com a Administração Central dos Serviços de Saúde.

5.3.2. Apuramento de custos através do método ABC e avaliação de margens por GDH

O método ABC implementado no Hospital de Faro em parceria com a consultora Deloitte, permite o apuramento do custo por doente tratado na especialidade de Ortopedia de forma alternativa. A Figura 5.4 resume o processo de cálculo dos objetos de custeio através do método ABC e apresenta desde logo uma grande diferença em comparação com o procedimento efetuado pelo método tradicional: o método ABC está desenhado para calcular o custo por doente em cada GDH e não apenas o custo médio por doente tratado na especialidade de Ortopedia. Para efeitos deste estudo, a identificação dos recursos, atividades, objetos de custeio, *drivers* de recursos e *drivers* de atividades foi efetuada através do cruzamento de diferentes mapas contabilísticos associados a cada um dos 50 GDHs, assim como a entrevistas efetuadas a pessoas envolvidas neste processo.

Figura 5.4: Abordagem ABC na Ortopedia do Hospital de Faro



Fonte: Adaptado de Borges *et al.* (2010, p.146).

A Figura 5.4 evidencia que os recursos são divididos entre aqueles que são alocados às atividades e outros que não são tratados através do método ABC. A afetação dos

recursos às atividades está relacionada com o *driver* de recursos horas homem por cada categoria profissional. Este *driver* de recursos é utilizado numa primeira fase para associar os recursos às diferentes atividades da especialidade de Ortopedia: o Internamento, o Bloco Operatório, a Investigação, o Internato Geral, as Urgências e a Unidade de Cuidados Intensivos. As atividades identificadas para esta especialidade consistem num subconjunto do total de atividades inerentes ao funcionamento do Hospital de Faro. O apuramento do custo por doente tratado em cada um dos 50 GDHs da especialidade de Ortopedia é efetuado de acordo com vários *cost drivers* de atividades:

- *Drivers* de Atividades:

- Internamento N° de dias de internamento
- Bloco Operatório N° de procedimentos de cada especialidade e por tipo de cirurgia
- Investigação Horas disponibilizadas
- Internato Geral Horas disponibilizadas
- Urgências N° de doentes saídos
- UCI N° de dias de internamento

O ponto de partida do método ABC consiste, à semelhança do método tradicional, no total de custos do Hospital de Faro no montante de 117.909.575,37€, tal como evidenciado na Tabela 5.1. No entanto, o montante afeto à especialidade de Ortopedia difere do montante utilizado pela abordagem tradicional. Como se pode constatar na Tabela 5.8, o montante total de custos inerentes ao funcionamento da especialidade de Ortopedia segundo o método ABC é de 5.467.276,02€, o qual contrasta com os

5.386.532,39€ evidenciados na Tabela 5.4. Esta diferença é explicada através dos diferentes montantes referenciados nos custos não imputáveis no método tradicional e nos recursos não tratados em ABC. Por outro lado, existem diferenças relacionadas com formas distintas de associar custos indiretos às secções homogéneas no método tradicional e às atividades através do método ABC. As diferenças mencionadas resultaram do trabalho de pesquisa sobre a natureza dos custos não imputáveis levado a cabo pela consultora.

Tabela 5.8: Recursos da Ortopedia do Hospital de Faro em 2007

Conta	Designação	Valor
61-	Custo das Merc. Vendidas e das Mat. Consumidas	1.617.659,76 €
62-	Fornecimentos e Serviços Externos	468.445,27 €
64-	Custos com Pessoal	3.138.302,88 €
65-	Outros Custos e Perdas Operacionais	8.735,42 €
66-	Amortizações do Imob. Corpóreo e Incorpóreo	166.617,33 €
68-	Juros e Custos Similares	938,77 €
69-	Custos e Perdas Extraordinários	66.576,59 €
TOTAL		5.467.276,02 €

Fonte: Adaptado do SCAH (Hospital de Faro).

A Tabela 5.9 apresenta os custos associados às diferentes atividades da especialidade de Ortopedia identificadas no método ABC. Esta associação de recursos às atividades permite concluir que não foram considerados custos diretos nos vários GDHs desta especialidade. Por outro lado, é notório que o Bloco Operatório e o Internamento representam a quase totalidade dos recursos afetos ao Serviço de Ortopedia.

Tabela 5.9: Atividades da Ortopedia do Hospital de Faro em 2007

Actividades	Custo Afecto
Bloco Operatório	2.642.955,87 €
Internato Geral	12.662,72 €
Investigação	7.353,64 €
Internamento	2.548.220,56 €
Urgencias	234.954,75 €
Unidade de Cuidados Intensivos	21.128,47 €
Total	5.467.276,02 €

Fonte: Adaptado do SCAH (Hospital de Faro).

A Tabela 5.10 apresenta a listagem dos vários objetos de custeio final (GDHs produzidos pelo serviço de Ortopedia) e associa as quantidades de doentes tratados em cada GDH, o seu custo unitário e o custo total. O custo unitário apresentado nesta Tabela foi observado diretamente através dos vários documentos contabilísticos existentes no programa SCAH para cada um dos 50 GDHs. Por sua vez, o custo total mostrado resulta, assim, da multiplicação da quantidade de cada GDH desse serviço pelo custo unitário apurado. O valor total de 5.467.276,02 € reflete o total de custos associados às seis atividades realizadas na especialidade de Ortopedia tal como indicado na Tabela 5.9.

Tabela 5.10: Objetos de Custeio Final – GDHs da Ortopedia do Hospital de Faro

Objecto Custeio Final	Quantidade	Custo Unitário ABC	Total
GDH Int. 209 - Procedimentos nas grandes articulações e reimplante de membro da	87,00	4.593,18 €	399.606,31 €
GDH Int. 210 - Procedimentos na anca e no fémur, excepto grandes intervenções	39,00	7.241,62 €	282.423,07 €
GDH Int. 211 - Procedimentos na anca e no fémur, excepto grandes intervenções	172,00	5.269,61 €	906.373,53 €
GDH Int. 212 - Procedimentos na anca e no fémur, excepto grandes intervenções	3,00	3.917,20 €	11.751,60 €
GDH Int. 213 - Amputação por perturbações osteomusculares e do tecido conjuntivo	1,00	6.110,05 €	6.110,05 €
GDH Int. 216 - Biópsias do sistema osteomuscular e do tecido conjuntivo	2,00	4.758,15 €	9.516,29 €
GDH Int. 217 - Desbridamento de feridas e enxerto de pele, excepto diagnóstico principal	7,00	10.638,29 €	74.468,06 €
GDH Int. 218 - Procedimentos no membro inferior e no úmero, excepto na anca, pé ou	12,00	7.318,89 €	87.826,68 €
GDH Int. 219 - Procedimentos no membro inferior e no úmero, excepto na anca, pé ou	119,00	4.400,00 €	523.599,98 €
GDH Int. 220 - Procedimentos no membro inferior e no úmero, excepto anca, pé ou fémur,	12,00	4.004,52 €	48.054,29 €
GDH Int. 221 - Procedimentos no joelho, com CC	1,00	2.850,75 €	2.850,75 €
GDH Int. 222 - Procedimentos no joelho, sem CC	55,00	2.913,24 €	160.228,16 €
GDH Int. 223 - Grandes procedimentos no ombro ou no cotovelo, ou outros procedimentos	17,00	3.589,74 €	61.025,50 €
GDH Int. 224 - Procedimentos no ombro, cotovelo e antebraço, excepto grandes	73,00	3.457,39 €	252.389,23 €
GDH Int. 225 - Procedimentos no pé	69,00	3.945,31 €	272.226,66 €
GDH Int. 226 - Procedimentos nos tecidos moles, com CC	3,00	4.370,83 €	13.112,50 €
GDH Int. 227 - Procedimentos nos tecidos moles, sem CC	33,00	2.845,53 €	93.902,42 €
GDH Int. 228 - Grandes procedimentos no polegar ou articulares, ou outras procedimentos	2,00	3.579,91 €	7.159,82 €
GDH Int. 229 - Procedimentos na mão ou no punho, excepto grandes procedimentos	56,00	2.646,86 €	148.223,91 €
GDH Int. 230 - Excisão local e remoção de dispositivos de fixação interna da anca ou do	11,00	2.845,94 €	31.305,36 €
GDH Int. 232 - Artroscopia	3,00	2.574,27 €	7.722,81 €
GDH Int. 234 - Outros procedimentos no sistema osteomuscular e no tecido conjuntivo,	5,00	2.935,55 €	14.677,73 €
GDH Int. 235 - Fracturas do fémur	9,00	2.516,95 €	22.652,58 €
GDH Int. 236 - Fracturas da anca e da bacia	56,00	2.036,05 €	114.018,70 €
GDH Int. 237 - Distensões, entorses e luxações da anca, da bacia e da coxa	3,00	4.258,63 €	12.775,89 €
GDH Int. 238 - Osteomielite	2,00	2.245,87 €	4.491,74 €
GDH Int. 239 - Fracturas patológicas e doença maligna osteomuscular e do tecido	6,00	6.027,50 €	36.165,02 €
GDH Int. 243 - Problemas médicos dorso-lombares	59,00	1.525,61 €	90.011,26 €
GDH Int. 245 - Doenças dos ossos e artropatias específicas, sem CC	6,00	827,89 €	4.967,32 €
GDH Int. 246 - Artropatias não específicas	1,00	1.901,14 €	1.901,14 €
GDH Int. 247 - Sinais e sintomas do sistema osteomuscular e do tecido conjuntivo	1,00	1.365,11 €	1.365,11 €
GDH Int. 248 - Tendinite, miosite e bursite	4,00	1.270,97 €	5.083,87 €
GDH Int. 249 - Disfunção, reacção ou complicação de dispositivo ou procedimento	20,00	2.487,77 €	49.755,40 €
GDH Int. 250 - Fractura, distensão, entorse e luxação do antebraço, da mão ou do pé,	3,00	1.742,70 €	5.228,09 €
GDH Int. 251 - Fractura, distensão, entorse e luxação do antebraço, da mão ou do pé,	17,00	2.548,72 €	43.328,26 €
GDH Int. 252 - Fractura, distensão, entorse e luxação do antebraço, da mão ou do pé,	4,00	2.874,50 €	11.498,00 €
GDH Int. 253 - Fractura, distensão, entorse e luxação do antebraço ou da perna, excepto	4,00	2.454,33 €	9.817,32 €
GDH Int. 254 - Fractura, distensão, entorse e luxação do antebraço ou da perna, excepto	71,00	1.173,03 €	83.285,23 €
GDH Int. 255 - Fractura, distensão, entorse e luxação do antebraço ou da perna, excepto	3,00	1.807,99 €	5.423,97 €
GDH Int. 256 - Outros diagnósticos do sistema osteomuscular e do tecido conjuntivo	8,00	2.086,99 €	16.695,89 €
GDH Int. 491 - Grandes procedimentos nas articulações e reimplantação do membro	3,00	5.898,28 €	17.694,83 €
GDH Int. 558 - Procedimentos major no sistema osteomuscular, excepto procedimentos	27,00	10.270,11 €	277.292,88 €
GDH Int. 559 - Procedimentos no sistema osteomuscular, não major, com CC major	10,00	6.682,44 €	66.824,43 €
GDH Int. 560 - Transtornos do sistema osteomuscular, excepto osteomielite, artrite séptica	15,00	3.982,89 €	59.743,36 €
GDH Int. 756 - Artrodese vertebral sem CC	1,00	5.973,20 €	5.973,20 €
GDH Int. 789 - Procedimentos articulares major e de reimplantação de membro inferior,	3,00	6.467,22 €	19.401,65 €
GDH Int. 817 - Substituição da anca, por complicações	20,00	6.424,36 €	128.487,28 €
GDH Int. 818 - Substituição da anca, excepto por complicações	148,00	4.973,71 €	736.109,30 €
GDH Int. 866 - Excisão local e remoção de dispositivo de fixação interna, excepto da anca	2,00	2.220,61 €	4.441,23 €
GDH Int. 867 - Excisão local e remoção de dispositivos de fixação interna, excepto da anca	79,00	2.763,14 €	218.288,33 €
TOTAL			5.467.276,02 €

Fonte: Adaptado do SCAH (Hospital de Faro).

Tabela 5.11: Margem entre a Portaria e o custo de GDHs pela metodologia ABC na Ortopedia do Hospital de Faro

Objecto Custeio Final	Quantidade	Custo Unitário (ABC)	Portaria	Dif. Custo Unitário (ABC) e Portaria	Margem Total (a)
GDH Int. 209 - Procedimentos nas grandes articulações e reimplante de membro da extremidade	87,00	4.593,18 €	7.374,98 €	2.781,80 €	242.016,95 €
GDH Int. 210 - Procedimentos na anca e no fémur, excepto grandes intervenções articulares,	39,00	7.241,62 €	4.455,91 €	-2.785,71 €	-108.642,58 €
GDH Int. 211 - Procedimentos na anca e no fémur, excepto grandes intervenções articulares,	172,00	5.269,61 €	3.905,45 €	-1.364,16 €	-234.636,13 €
GDH Int. 212 - Procedimentos na anca e no fémur, excepto grandes intervenções articulares,	3,00	3.917,20 €	4.201,29 €	284,09 €	852,27 €
GDH Int. 213 - Amputação por perturbações osteomusculares e do tecido conjuntivo	1,00	6.110,05 €	5.298,46 €	-811,59 €	-811,59 €
GDH Int. 216 - Biópsias do sistema osteomuscular e do tecido conjuntivo	2,00	4.758,15 €	2.967,09 €	-1.791,06 €	-3.582,11 €
GDH Int. 217 - Desbridamento de feridas e enxerto de pele, excepto diagnóstico principal de	7,00	10.638,29 €	6.198,87 €	-4.439,42 €	-31.075,97 €
GDH Int. 218 - Procedimentos no membro inferior e no úmero, excepto na anca, pé ou fémur,	12,00	7.318,89 €	4.282,81 €	-3.036,08 €	-36.432,96 €
GDH Int. 219 - Procedimentos no membro inferior e no úmero, excepto na anca, pé ou fémur,	119,00	4.400,00 €	3.516,38 €	-883,62 €	-105.150,76 €
GDH Int. 220 - Procedimentos no membro inferior e no úmero, excepto anca, pé ou fémur, idade	12,00	4.004,52 €	2.950,23 €	-1.054,29 €	-12.651,53 €
GDH Int. 221 - Procedimentos no joelho, com CC	1,00	2.850,75 €	3.458,29 €	607,54 €	607,54 €
GDH Int. 222 - Procedimentos no joelho, sem CC	55,00	2.913,24 €	2.039,28 €	-873,96 €	-48.067,76 €
GDH Int. 223 - Grandes procedimentos no ombro ou no cotovelo, ou outros procedimentos no	17,00	3.589,74 €	2.658,37 €	-931,37 €	-15.833,21 €
GDH Int. 224 - Procedimentos no ombro, cotovelo e antebraço, excepto grandes intervenções	73,00	3.457,39 €	1.786,06 €	-1.671,33 €	-122.006,85 €
GDH Int. 225 - Procedimentos no pé	69,00	3.945,31 €	2.751,36 €	-1.193,95 €	-82.382,82 €
GDH Int. 226 - Procedimentos nos tecidos moles, com CC	3,00	4.370,83 €	2.455,28 €	-1.915,55 €	-5.746,66 €
GDH Int. 227 - Procedimentos nos tecidos moles, sem CC	33,00	2.845,53 €	1.720,01 €	-1.125,52 €	-37.142,09 €
GDH Int. 228 - Grandes procedimentos no polegar ou articulares, ou outras procedimentos na	2,00	3.579,91 €	1.745,78 €	-1.834,13 €	-3.668,26 €
GDH Int. 229 - Procedimentos na mão ou no punho, excepto grandes procedimentos articulares,	56,00	2.646,86 €	1.265,35 €	-1.381,51 €	-77.364,31 €
GDH Int. 230 - Excisão local e remoção de dispositivos de fixação interna da anca ou do fémur	11,00	2.845,94 €	3.104,12 €	258,18 €	2.839,96 €
GDH Int. 232 - Artroscopia	3,00	2.574,27 €	1.912,55 €	-661,72 €	-1.985,16 €
GDH Int. 234 - Outros procedimentos no sistema osteomuscular e no tecido conjuntivo, em bloco	5,00	2.935,55 €	2.074,18 €	-861,37 €	-4.306,83 €
GDH Int. 235 - Fracturas do fémur	9,00	2.516,95 €	2.326,22 €	-190,73 €	-1.716,60 €
GDH Int. 236 - Fracturas da anca e da bacia	56,00	2.036,05 €	2.092,21 €	56,16 €	3.145,06 €
GDH Int. 237 - Distensões, entorses e luxações da anca, da bacia e da coxa	3,00	4.258,63 €	1.700,57 €	-2.558,06 €	-7.674,18 €
GDH Int. 238 - Osteomielite	2,00	2.245,87 €	4.015,31 €	1.769,44 €	3.538,88 €
GDH Int. 239 - Fracturas patológicas e doença maligna osteomuscular e do tecido conjuntivo	6,00	6.027,50 €	2.716,46 €	-3.311,04 €	-19.866,26 €
GDH Int. 243 - Problemas médicos dorso-lombares	59,00	1.525,61 €	934,14 €	-591,47 €	-34.897,00 €
GDH Int. 245 - Doenças dos ossos e artropatias específicas, sem CC	6,00	827,89 €	1.418,55 €	590,66 €	3.543,98 €
GDH Int. 246 - Artropatias não específicas	1,00	1.901,14 €	1.769,67 €	-131,47 €	-131,47 €
GDH Int. 247 - Sinais e sintomas do sistema osteomuscular e do tecido conjuntivo	1,00	1.365,11 €	1.207,26 €	-157,85 €	-157,85 €
GDH Int. 248 - Tendinite, miosite e bursite	4,00	1.270,97 €	594,26 €	-676,71 €	-2.706,83 €
GDH Int. 249 - Disfunção, reacção ou complicação de dispositivo ou procedimento ortopédico	20,00	2.487,77 €	2.474,72 €	-13,05 €	-261,00 €
GDH Int. 250 - Fractura, distensão, entorse e luxação do antebraço, da mão ou do pé, idade >17	3,00	1.742,70 €	1.707,36 €	-35,34 €	-106,01 €
GDH Int. 251 - Fractura, distensão, entorse e luxação do antebraço, da mão ou do pé, idade >17	17,00	2.548,72 €	1.380,13 €	-1.168,59 €	-19.866,05 €
GDH Int. 252 - Fractura, distensão, entorse e luxação do antebraço, da mão ou do pé, idade < 18	4,00	2.874,50 €	925,47 €	-1.949,03 €	-7.796,12 €
GDH Int. 253 - Fractura, distensão, entorse e luxação do antebraço ou da perna, excepto do pé,	4,00	2.454,33 €	2.182,63 €	-271,70 €	-1.086,80 €
GDH Int. 254 - Fractura, distensão, entorse e luxação do antebraço ou da perna, excepto do pé,	71,00	1.173,03 €	1.534,02 €	360,99 €	25.630,19 €
GDH Int. 255 - Fractura, distensão, entorse e luxação do antebraço ou da perna, excepto do pé,	3,00	1.807,99 €	1.292,29 €	-515,70 €	-1.547,10 €
GDH Int. 256 - Outros diagnósticos do sistema osteomuscular e do tecido conjuntivo	8,00	2.086,99 €	1.725,16 €	-361,83 €	-2.894,61 €
GDH Int. 491 - Grandes procedimentos nas articulações e reimplantação do membro superior	3,00	5.898,28 €	7.017,30 €	1.119,02 €	3.357,07 €
GDH Int. 558 - Procedimentos major no sistema osteomuscular, excepto procedimentos	27,00	10.270,11 €	13.768,98 €	3.498,87 €	94.469,58 €
GDH Int. 559 - Procedimentos no sistema osteomuscular, não major, com CC major	10,00	6.682,44 €	4.689,68 €	-1.992,76 €	-19.927,63 €
GDH Int. 560 - Transtornos do sistema osteomuscular, excepto osteomielite, artrite séptica ou	15,00	3.982,89 €	5.298,93 €	1.316,04 €	19.740,59 €
GDH Int. 756 - Artrose vertebral sem CC	1,00	5.973,20 €	11.064,70 €	5.091,50 €	5.091,50 €
GDH Int. 789 - Procedimentos articulares maior e de reimplantação de membro inferior, excepto	3,00	6.467,22 €	13.255,29 €	6.788,07 €	20.364,22 €
GDH Int. 817 - Substituição da anca, por complicações	20,00	6.424,36 €	12.621,91 €	6.197,55 €	123.950,92 €
GDH Int. 818 - Substituição da anca, excepto por complicações	148,00	4.973,71 €	7.428,16 €	2.454,45 €	363.258,38 €
GDH Int. 866 - Excisão local e remoção de dispositivo de fixação interna, excepto da anca e	2,00	2.220,61 €	2.859,81 €	639,20 €	1.278,39 €
GDH Int. 867 - Excisão local e remoção de dispositivos de fixação interna, excepto da anca e	79,00	2.763,14 €	1.789,34 €	-973,80 €	-76.930,47 €
TOTAL					-215.368,11 €

a) Quantidade GDH x (Custo Unitário ABC - Valor da Portaria) = Margem

Fonte: Adaptado do SCAH (Hospital de Faro).

A Tabela 5.11 apresenta a comparação dos custos unitários apurados através do método ABC e do valor publicado na Portaria n.º 567/2006. Os valores constantes neste diploma consistem nos preços a cobrar pelos cuidados prestados no quadro do Serviço Nacional de Saúde e que, supostamente, têm em conta os “custos reais” e o necessário equilíbrio de exploração, tal como mencionado na referida Portaria. Estes valores devem ser cobrados aos subsistemas de saúde cujos beneficiários a eles recorram, bem como a quaisquer entidades, públicas ou privadas, responsáveis pelos respetivos encargos.

Neste contexto, a comparação dos custos calculados através do método ABC e os valores publicados na Portaria n.º 567/2006 é fundamental para avaliar até que ponto os valores constantes da mesma refletem os custos efetivamente suportados pelos hospitais e quais as margens dos vários GDHs. Por outro lado, fornece à Tutela informação importante para a revisão periódica destes valores, publicados em 2006.

A análise da Tabela 5.11 permite concluir que a especialidade de Ortopedia do Hospital de Faro apresenta uma margem positiva em apenas 16 dos 50 GDHs daquela especialidade, o que significa que a maioria dos valores publicados na Portaria n.º 567/2006 está subavaliada em função dos custos apurados pelo método ABC. Por exemplo, o GDH com maior número de serviços em 2007 é o GDH 211, com 172 doentes tratados, sendo que o custo deste procedimento calculado pelo método ABC é de 5.269,61€, o qual contrasta com o valor de 3.905,45€ publicado na Portaria n.º 567/2006. Caso o Hospital cobrasse a totalidade destes 172 doentes tratados ao valor da Portaria, a margem total seria bastante negativa. Em particular, a margem unitária

neste GDH multiplicada pelo número de doentes tratados no período, resulta numa margem negativa para o Hospital de Faro de 234.636,13€. O somatório das margens dos 50 GDHs da especialidade de Ortopedia totaliza uma margem negativa de 215.368,11€.

A entrevista realizada ao Vogal do Conselho de Administração do Hospital de Faro revela que a implementação na instituição do método ABC através do SCAH apresentou deficiências importantes. Estas deficiências poderão inclusivamente levantar dúvidas acerca das vantagens da informação contabilística resultante deste novo método, comparativamente com a informação produzida pelos métodos tradicionais utilizados na Contabilidade do Hospital de Faro. Uma das principais críticas relaciona-se com o facto do método ABC implementado no Hospital de Faro ser “artificial” e obrigar a um enorme esforço na obtenção de dados. De facto, muitos dos *inputs* deste novo método têm que ser carregados manualmente apesar de boa parte dos dados necessários poderem ser fornecidos automaticamente pelos indicadores produzidos através do software da Microsoft e outros sistemas de informação existentes (Contabilidade Financeira - SIDC, Contabilidade de Gestão - SIDC, Produção - Sonho e Recursos Humanos - RHV). Esta dificuldade poderá originar resultados enviesados os quais, segundo o entrevistado, não são justificáveis num sistema de custeio eficiente.

O entrevistado referiu, ainda, que existem medidas que podem ser tomadas no sentido de melhorar a informação contabilística produzida atualmente e que poderiam ajudar na comparação com os resultados provenientes do método ABC. Em particular, mencionou que a noção de linha de produção deveria ser revista, uma vez que o atual

conceito de centros de custos não é o mais adequado. A alternativa seria analisar os custos resultantes das várias linhas de produção uma vez que são estas que estão na origem dos custos seguindo a lógica 'bottom-up'. Esta alteração metodológica forçaria a adaptação da estrutura clássica da Contabilidade Analítica a uma forma mais contemporânea de apuramento de custos e conseqüente possibilidade de integração e de comparação com métodos alternativos de apuramento de custos.

CAPITULO VI – Conclusões gerais, limitações do estudo e pistas para investigações futuras

6.1. Sumário do estudo conduzido

As organizações deparam-se com um confronto permanente entre objetivos distintos, complexos e difíceis de conciliar. As unidades hospitalares não estão alheias a esta situação e confrontam-se atualmente com desafios fundamentais para a criação de valor para os utentes. Por um lado, os Hospitais tentam garantir um melhor acesso dos doentes aos cuidados de saúde, prestação de cuidados de saúde com elevados níveis de qualidade, conforto e satisfação para o doente. Por outro lado, a sua atividade tem que ser desenvolvida em consonância com custos comportáveis para as unidades hospitalares e para os cidadãos em geral. Nesse contexto, esta dissertação sublinha a importância da existência de sistemas de custeio que permitam aos decisores tomar as decisões mais adequadas à criação de valor nas instituições.

A investigação efetuada no Hospital de Faro revela que o modelo tradicional atualmente utilizado no apuramento de custos por doente tratado apresenta deficiências ao nível da repartição de custos indiretos que estão claramente identificadas na literatura académica. Em particular, o nível de desagregação da informação permite, apenas, conhecer os custos médios por doente saído em cada secção principal, ignorando a existência de diversos objetos de custeio em cada especialidade, nomeadamente os GDHs. Esta limitação cria fortes restrições na gestão interna da organização e na tomada de decisão. Por outro lado, os critérios de imputação exclusivamente baseados em volume para distribuir os custos indiretos aos

vários objetos de custeio causam enviesamentos que podem ser significativos no apuramento dos valores finais. Este problema é particularmente relevante em situações onde os custos indiretos apresentam um peso significativo, como é o caso do Hospital de Faro.

As conhecidas limitações dos métodos tradicionais levou a que vários organismos colocassem em causa a qualidade da informação contabilística interna dos Hospitais. O relatório do Tribunal de Contas de 2006 sublinha que o sistema de Contabilidade Analítica se encontra ultrapassado e alerta para a necessidade de se produzir informação sobre custos com base nas atividades. Por sua vez, o relatório do grupo técnico para a reforma hospitalar, efetuado em Novembro de 2011, sublinha a necessidade de mudanças no modelo organizacional das instituições da saúde. Em particular, os custos efetivos dessas instituições devem ser medidos de forma mais eficiente utilizando novas ferramentas de gestão.

Neste contexto, o Ministério da Saúde, em 2007, em parceria com a consultora Deloitte lançou o projeto-piloto de implementação do método ABC, com o objetivo de apurar custos de atividades hospitalares e respetivos custos envolvidos na prestação de cuidados de saúde em seis hospitais nacionais. O custeio ABC insere-se nas novas filosofias de gestão que têm sido desenvolvidas nos últimos anos, permitindo de uma forma mais objetiva e clara identificar os custos de cada serviço, unidade ou atividade, contribuindo assim para identificar áreas de ineficiência. Por outra parte, o apuramento de custos mais próximos da realidade hospitalar permite aos hospitais compararem esses valores com os valores de financiamento e negociarem os

contratos-programa com a Tutela, no sentido de evitarem o subfinanciamento da sua atividade.

O Hospital de Faro constitui um dos hospitais nacionais em que o método ABC foi implementado com o objetivo de complementar a informação produzida através do método tradicional. A implementação de novas ferramentas de gestão potencia uma gestão proactiva permitindo a identificação de alavancas de atuação necessárias para melhorar o seu desempenho. No entanto, a implementação do método ABC no Hospital de Faro iniciada em 2009 não chegou a ser finalizada por motivos alheios ao Hospital de Faro, conforme demonstra o anexo 2. Em particular, os procedimentos e valores produzidos por este sistema de informação não chegaram a ser validados pela Tutela, situação que se mantém à data atual. O método ABC apresenta, do ponto de vista conceptual, vantagens significativas comparativamente com os métodos tradicionais, contudo não está isento de críticas nomeadamente na forma como muitas vezes é implementado nas organizações.

A metodologia utilizada nesta dissertação baseia-se no estudo de caso com o objetivo de compreender a forma como o método ABC foi implementado e quais as melhorias na informação produzida pelo sistema contabilístico quando em comparação com os métodos tradicionais. Especificamente, esta dissertação foca o caso particular da especialidade de Ortopedia do Hospital de Faro no sentido de tornar possível a compreensão de uma realidade delimitada na sua dimensão e pela predisposição demonstrada pelos profissionais desta área em colaborar no processo de investigação.

Os resultados revelam que a implementação do método ABC possibilita uma nova abordagem no apuramento de custos por doente tratado na especialidade de Ortopedia do Hospital de Faro. Este novo método implementado na especialidade de Ortopedia permitiu apurar custos muito mais detalhados ao nível dos objetos de custeio. Peculiarmente, o custo médio por doente tratado na secção principal de Ortopedia fornecido pelo método tradicional pode ser agora complementado com o custo por doente tratado ao nível dos 50 GDHs existentes nesta especialidade. A análise documental permitiu concluir que o custo médio por doente tratado na secção de Ortopedia através do método tradicional ascende a 3.420,02€ enquanto os custos por doente tratado apurados pelo método ABC para cada GDH variam entre 827,89€ e 10.638,26€. Estes valores são agora apurados considerando as várias atividades que possibilitam a produção de cada um dos objetos de custeio, uma vez que os custos indiretos são repartidos pelos GDHs em função da utilização dessas atividades. Numa altura em que se considera absolutamente necessário a informação do custo de cada doente para a avaliação do valor criado em saúde, é pouco aceitável que a Tutela exija aos hospitais, apenas, o valor médio por doente tratado em cada secção principal e ignore os custos específicos de cada linha de produção dentro dos vários GDHs. Fica por perceber qual a razão para que a Tutela não tenha um papel mais ativo no sentido de melhorar a qualidade da informação interna dos hospitais e para que não potencie a divulgação de informação mais detalhada.

Como se discutiu, o método ABC pressupõe uma forte necessidade de informação dos custos por procedimento médico e revela-se fundamental para a tomada de decisão da gestão hospitalar e da Tutela (ACSS). De facto, o cálculo dos custos inerentes aos 50 GDHs permite ao Ministério da Saúde e à ACSS, entre outros aspetos, definirem

preços numa base mais sólida e adequada, comparativamente com o que é feito atualmente. Por outro lado, esta nova informação permite ao Hospital de Faro conhecer melhor a sua estrutura de custos e definir uma melhor estratégia na alocação de recursos, de modo a melhorar a sua eficiência, sem colocar em causa a qualidade do serviço prestado e a satisfação do utente. A comparação dos custos apurados no método ABC com os preços cobrados através da Portaria n.º 567/2006 demonstra que existe, em 34 dos 50 GDHs analisados, um subfinanciamento do sistema, uma vez que o preço cobrado é inferior nestes 34 casos aos custos envolvidos.

Apesar do método ABC potenciar importantes fontes de informação para a tomada de decisão através de uma imputação de custos indiretos mais fiável, a sua implementação no Hospital de Faro não está isenta de críticas. De facto, as entrevistas realizadas aos profissionais da instituição hospitalar evidenciaram falhas importantes na implementação do método. O sucesso de implementação do método ABC como sistema de informação e instrumento de controlo de gestão exige que a equipa de trabalho esteja fortemente envolvida e motivada. Esta é uma das críticas mais fortes retiradas das várias entrevistas, uma vez que a consultora externa encarregada do processo não envolveu os profissionais do Hospital de Faro. Esta situação originou que a grande maioria dos profissionais hospitalares, nomeadamente diretores de serviço e responsáveis pela Contabilidade, desconhecem que a implementação do ABC se encontrava em curso. Quando confrontados com as virtudes do método ABC, a maioria dos entrevistados reconheceu que este método poder ser uma ferramenta importante na gestão do Hospital e em cada uma das especialidades existentes.

A complexidade e problemática na implementação do sistema ABC são observáveis no caso do Hospital de Faro, não só ao nível do empenho e envolvimento dos funcionários, como também ao nível da adequação do modelo proposto para o caso particular do Hospital de Faro. É conhecida a importância de realização de um estudo prévio da entidade em causa no sentido de adaptar o método ABC a essa realidade específica, nomeadamente ao nível da estrutura organizacional, dimensão e correlações existentes entre os processos produtivos e os custos associados. No entanto, a implementação do método ABC no Hospital de Faro seguiu o modelo pré-definido para outros hospitais, ignorando as suas especificidades e comprometendo alguma da informação produzida. Foram também detetadas algumas outras lacunas na implementação do método, nomeadamente ao nível da definição de um único *cost driver* de recursos (Horas-homem) na especialidade de Ortopedia para relacionar recursos com as atividades, pese embora, este seja um procedimento comum seguido na prática a nível das grandes consultoras internacionais.

Este trabalho sublinha a importância da informação contabilística rigorosa no sentido de auxiliar a tomada de decisão em contexto hospitalar. A informação contabilística nos hospitais revela-se fundamental para aproximar os interesses da gestão com as prioridades médicas e evitar que o pessoal médico se coloque à margem dos processos de gestão e da criação de valor para os utentes a custos sustentáveis. O diálogo entre os vários participantes e o envolvimento nos processos é crucial para que a informação contabilística possa ser obtida sem resistências internas que afectem a sua qualidade.

6.2. Contributos da investigação

A presente dissertação baseou-se no estudo da realidade e prática de uma entidade de grande dimensão, contribuindo para a discussão dos sistemas de informação contabilísticos nos Hospitais em três vertentes.

O primeiro contributo relaciona-se com a identificação de uma prática de Contabilidade de Gestão em realidade hospitalar e assim reduzir a distância entre os aspetos teóricos e práticos na implementação de sistemas de informação contabilísticos (Scapens, 1990; Ryan et al., 2002). Em particular, foi dado a conhecer a metodologia aplicada na especialidade de Ortopedia do Hospital de Faro e a informação resultante deste novo processo. Esta questão é particularmente relevante em contexto nacional uma vez que a maioria dos estudos existentes (os quais são relativamente escassos) é baseada em realidades internacionais.

O segundo contributo relaciona-se com a clarificação do potencial de informação originado por um sistema mais rigoroso de apuramento de custos por doente tratado nas várias linhas de produção hospitalares. No caso particular dos Hospitais, este aspeto é particularmente sensível uma vez que está na base do financiamento hospitalar e constitui uma poderosa ferramenta de gestão na negociação entre os Hospitais e a Tutela ao nível da definição de preços por GDH.

O terceiro contributo é essencialmente para as entidades que se encontram a implementar metodologias desta natureza ou o pretendam vir a fazer. O estudo de caso conduzido demonstra que a implementação do método ABC é complexa e obriga a um

forte envolvimento de todos os profissionais. Neste sentido, a informação, formação e a comunicação interna assumem um papel fundamental para evitar a resistência à mudança.

6.3. Limitações do estudo e sugestões para investigações futuras

Os trabalhos de natureza científica caracterizam-se por estarem associados a algumas limitações. Esta dissertação não foge à regra e apresenta como principais limitações:

- O estudo foi efetuado num período de tempo algo limitado. Esta limitação de tempo está relacionada com o facto de ter sido desenvolvido em paralelo com a atividade laboral do mestrando;

- A implementação do método ABC, apenas foi observada no serviço de Ortopedia do Hospital de Faro. Esta situação limita algumas das conclusões da dissertação, nomeadamente as relacionadas com as margens e não permite generalizar as conclusões a outras especialidades. Com o objetivo de generalizar as conclusões deste estudo de caso seria interessante analisar a realidade ao nível de outras especialidades dentro do Hospital de Faro, bem como em outros hospitais nacionais e internacionais.

O desenvolvimento do trabalho potenciou a consideração de outras questões de investigação que poderão ser objeto de estudo em trabalhos futuros, nomeadamente:

- Qual o impacto real da implementação de técnicas inovadoras como o ABC em organizações do setor público, e muito em particular, do setor hospitalar? Qual a

compatibilidade da Contabilidade tradicional com os sistemas ABC ou outras metodologias mais avançadas?

- De que forma abordagens de Contabilidade e de Controlo de Gestão, tipicamente adotadas por empresas do setor privado, poderão ser adequadamente implementadas em organizações do setor público e em organizações hospitalares?

Estas são algumas das questões que se sugerem para futura pesquisa por outros investigadores, recorrendo a métodos de investigação como o método aqui adotado.

ANEXOS

Anexo 1 – Autorização do Hospital de Faro

Carlos Manuel Pera Nunes
Urb. Monte da Ria, Lote 47- Montenegro
8005-237 Faro

Exmo. Senhor
Prof. Doutor Francisco M. D. Serra
Vogal Executivo
Hospital de Faro

Faro, 02 de Junho de 2011

Assunto: Pedido de autorização para a realização de investigação.

No âmbito do **Mestrado de Contabilidade**, leccionado pela Universidade do Algarve – Faculdade de Economia, orientado pelo Professor Doutor Rúben Miguel Torcato Peixinho e pela Professora Doutora Maria João Martins Ferreira Major, pretendia realizar um estudo caso, do qual anexo proposta de dissertação intitulado:

Apuramento de custos na Especialidade de Ortopedia do Hospital de Faro, EPE.

Método de Custeio Tradicional vs Activity Based Costing.

Para que possa ser cumprido o objectivo do referido estudo, solicito a V. Exa. que autorize a colheita dos dados, uma vez que, a sua utilização será apenas para manuseamento estatístico, interpretação e respectiva análise e o mesmo não implicará qualquer tipo de encargos financeiros nem perturbará o normal funcionamento dos serviços.

Com os melhores cumprimentos


Carlos Nunes

INFORMAÇÃO

De: Miriam Vieira – Unidade de Investigação

Data: 17/06/2011

PARA: Ex.mo Sr.

Dr. Carlos Nunes

Serviços Financeiros

ASSUNTO: Projecto de Estudo "Apuramento de Custos na Especialidade de Ortopedia do Hospital de Faro, EPE – Método de Custeio Tradicional vs Activity Based Costing"

No seguimento da recepção do pedido de autorização para o trabalho mencionado em epígrafe, somos de informar V/Exas que recaiu despacho de "Autorizado", conforme documentos em anexo.

Mais se informa, que no final deverá ser enviado ao cuidado da Unidade de Investigação do Hospital de Faro, EPE, um exemplar dos resultados do estudo.

Qualquer esclarecimento adicional, poderá contactar-nos pelo email: miriam@hdfaro.min-saude.pt, ou pelo telefone n.º 289. 891 147, extensão 11537.

Com os melhores cumprimentos,

A Unidade de Investigação do CFIC



Miriam Vieira

Anexos:

- Ofício com autorização por parte da Comissão de Ética e do CA.

Anexo 2 – Suspensão da metodologia ABC nos Hospitais Nacionais



Sua referência:

Exma. Sra.

Nossa referência: UOFC

c/c: ARS Algarve

ASSUNTO: Projecto-piloto Sistema de Custeio por Actividades dos Hospitais – SCAH

O Ministério da Saúde lançou em 2007 o projecto-piloto Sistema de Custeio por Actividades dos Hospitais (SCAH), com o objectivo de se implementar um sistema de *Activity Based Costing - ABC* (ou Custeio Baseado nas Actividades) para apuramento dos custos da actividade hospitalar, envolvendo numa primeira fase cinco hospitais das diferentes ARS. Numa segunda fase, em 2008, procurando apurar-se a especificidade dos custos incorridos no tratamento de determinado tipo de patologia (nomeadamente a oncológica e as doenças mentais) o projecto foi alargado a mais seis hospitais.

Tal como é conhecimento de V. Exa., o Hospital Central de Faro foi uma das instituições designadas para integrar a segunda fase do projecto-piloto SCAH, com início em 2008 e com conclusão por esse Hospital em Agosto de 2010.

O objectivo da implementação deste projecto nos hospitais do SNS foi o de, além da necessidade de um apuramento dos custos efectivos incorridos no tratamento de doentes, tornar transversal a toda a instituição a importância do custo da actividade hospitalar no sentido de uma maior consciencialização dos recursos limitados utilizados e simultaneamente identificar as oportunidades de melhoria através da análise das actividades e identificação dos custos em que incorrem. A nível central, permitir o benchmarking entre instituições possibilitando a comparação de custos, identificando as actividades mais onerosas e as práticas mais eficientes, constituindo um instrumento de referência para a determinação de preços.

Conselho de Administração

Entrada n.º _____

Data _____



Administração Central do Sistema de Saúde, IP

Av. João Crisóstomo, nº11 | 1000-177 Lisboa | Tel: 217 925 800 | Fax: 217 925 848

www.acss.min-saude.pt | E-Mail: geral@acss.min-saude.pt

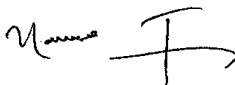
Contudo, concluído o projecto e tendo sido efectuada uma análise da informação remetida pelas instituições, conclui-se que os dados não cumprem o último objectivo enunciado, ou seja, o da comparabilidade entre instituições. A falta de normalização e clarificação de conceitos, de nomenclatura idêntica de objectos de custeio para todas as instituições, aplicação do mesmo método de custeio e de uma solução de *reporting* que permita uma análise directa dos dados, impossibilitam a continuação do projecto.

Assim, visto não estarem reunidas as condições de suporte ao projecto, decidiu este Instituto não dar continuidade ao projecto SCAH.

Remete-se para data oportuna, a introdução e aplicabilidade de um instrumento desta natureza, centralizado na ACSS, com maior rigor e normalização do processo e do projecto, sustentado por um sistema de informação capaz de acolher as regras e objectos de custeio e que permita o tratamento adequado dos dados.

Com os melhores cumprimentos, 

O Presidente do Conselho Directivo



(Manuel Teixeira)

BIBLIOGRAFIA

- Antunes, M.J. (2001) *A Doença na Saúde, Serviço Nacional de Saúde: ineficiência e desperdício*, Lisboa, Quetzal Editores.
- Armstrong, P. (2002) *The Costs of Activity-based Management*, *Accounting, Organizations and Society*, 27, pp. 99-120
- Atkinson, A.A., R.D. Banker, R.S. Kaplan e S.M. Young (2001) *Management Accounting*, Prentice Hall.
- Baker, J.J. (1998) *Activity - Based Costing and Activity - Based Management for health care*, Maryland, Aspen Publishers.
- Barnun, H. e J. Kutzin (1993) *Public hospitals in developing countries*, Baltimore, John Hopkins University Press.
- Benbasat, I., D.K. Goldstein e M. Mead (1987) *The case Research Strategy in Studies of Information System*, MIS Quarterly.
- Bentes, M., M.L. Gonçalves, S. Tranquada e J. Urbano (1996) *A utilização dos GDH's como instrumento de financiamento hospitalar*, *Revista de Gestão Hospitalar*, pp. 33-42.
- Bittencourt, O. N. S. (1999) *O emprego do método de custeio baseado em actividades - Activity Based Costing (ABC) - como instrumento de apoio à decisão na área hospitalar*, *Dissertação de Mestrado em Administração*, Porto Alegre, Universidade Federal do Rio Grande do Sul.
- Borges, C.M, R. Ramalho, M. Bajanca, T. Oliveira, M.J. Major, P. Diz e V. Rodrigues (2010) *Implementação de um sistema de custeio por actividades nos hospitais do SNS*, *Revista Portuguesa de Saúde Pública*, vol. temático 9, pp. 141-160.

- Botelho, E. M. (2006) *Custeio Baseado em Actividades - ABC: uma aplicação numa organização hospitalar universitária, Tese de Doutoramento em Administração*, São Paulo, Universidade de São Paulo.
- Brimson, J. A. e J. Antos (1994) *Activity-Based Management for Service Industries, Governments Entities and Nonprofit Organizations*, John Wiley & Sons, Inc.
- Bromwich, M. e A. Bhimami (1989) *Management Accounting: Evolution not Revolution*, London, CIMA.
- Caíden, G. E. (1991) *Administrative Reform Comes to Age*, Berlin, Walter de Gruyter, Inc.
- Cardinaels, E., F. Roodhooft e H.G. Van (2004) Drives of cost system development in hospitals, results of a survey, *Health Policy*, vol.69, pp. 239-252.
- Cassese, A. (1989) *International Law in a Divided World*, Oxford, Clarendon Press.
- Chan, Yee-Ching Lilian (1993) Improved hospital cost accounting with activity-based costing, *Health Care Management Review*, vol. 18.
- Ching, H. (2001) *Manual de Custos de Instituições de Saúde: Sistemas tradicionais de custo e sistema de custeio baseado em actividades (ABC)*, São Paulo, Atlas.
- Collins, P. e M. Kaul (1995) *The Public Service in the Political Transition: Na Overview. In Public Administration and Development*, London, Wiley Inter Science, John Wiley and Sons, Ltd.
- Coob, I., J. Innes e F. Mitchell (1992) *Activity Based Costing: Problems in Practice*, London, CIMA.
- Cooper, R. (1988a) The Rise of Activity-Based Costing – Part One: What is an Activity-Based Cost System?, *Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry*, Summer, pp. 45-54.

- Cooper, R. (1988b) The Rise of Activity-Based Costing – Part Two: When do I need an Activity-Based Cost System?, *Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry*, Fall, pp. 41-48.
- Cooper, R. (1989a) The Rise of Activity-Based Costing – Part Three: How many cost drivers do you need, and how do you select them?, *Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry*, Winter, pp. 34-36.
- Cooper, R. (1989b) The Rise of Activity-Based Costing – Part Four: What do Activity-Based Cost System do like?, *Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry*, Spring, pp. 38-49.
- Cooper, R. (1990) Cost Classification in Unit-Based and Activity-Based Manufacturing Cost Systems, *Journal of Cost Management*, vol. 4, n.º 3, Fall, pp. 4-14.
- Cooper, R. e R.S. Kaplan (1987) How Cost Accounting Systematically Distorts Product Costs em Bruns, Jr., W. e R.S. Kaplan (1987) eds. *Accounting and Management – Field Study Perspectives*, Boston, Massachusetts, Harvard Business School Press.
- Cooper, R. e R.S. Kaplan (1988) Measure Costs Right: Make the Right Decisions, *Harvard Business Review*, September-October, pp. 96-103.
- Cooper, R. e R.S. Kaplan (1991) Profit Priorities from Activity-Based Costing, *Harvard Business Review*, May-June, pp. 130-135.
- Cooper, R. e R.S. Kaplan (1992) Activity-Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage, *Accounting Horizons*, vol. 6, 3, pp. 1-13.
- Cooper, R. e R.S. Kaplan (1998) Cost and effect - Using integrated cost systems to drive profitability and performance, *Harvard Business School Press*.

- Correia, F. M. (2002) Medidas de Desempenho da Gestão Pública - Economia, Eficácia e Eficiência, *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, n.º 445 , pp. 301-309.
- Costa, C., R. Santana, S. Lopes e N. Barriga (2008) A Importancia do apuramento de custos por doente: metodologias de estimação aplicadas ao internamento hospitalar português, *Revista Portuguesa de Saúde Pública*, vol. temático 7, pp. 67-101.
- Drummond, M.F., M.J. Sculpher, G.W. Torrance, B.J. O'Brien, G.L. Stoddart (1997) *Methods for the economic valuation of Health care programmes*, 2ª ed., Oxford, Oxford University Press.
- Eden, R., C. Lay e M. Maingot (2006) Preliminary findings on ABC adoption in Canadian hospitalares: reasons for low rates of adoption, *The Irish Accounting Review*, vol.13, pp. 21-34.
- Franco, A. L. S. (1995) *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, vol. 1, 4ª ed., 2ª reimpressão, Coimbra, Livraria Almedina.
- Goulart, R. (2000) Custeio Baseado em Actividades (ABC) aplicado num serviço Radiologia em Unidade Hospitalar, *Dissertação de Mestrado em Engenharia da Produção*, Florianópolis.
- Hansen, D. R. e M.M. Mowen (2006) *Cost management: accounting and control*, 5ª ed., Mason. Ohio, Thomson/South- Western.
- Hindle, A., G.A. Hindle e D.J. Worthington (1993) *The Health Systems of European Community Member States*, Luxembourg, European Paliament.
- Hood, C. (1991) A public management for all seasons?, *Public Administration*, vol. 69, Spring, pp. 3-19.

- Hood, C. (1995) The new public management in the 1980s: variations on a theme, *Accounting, Organizations & Society*, 20 (2/3) , pp. 93-109.
- Horngren, C. T., G. Foster e S.M. Datar (2004) *Contabilidade de Custos*, vol.1.11., São Paulo, Pearson Prentice Hall.
- Hospital de Faro (2007) *Relatório de Gestão e Prestação de Contas*, obtido em 15 de Maio de 2011, em: <http://www.hdfaro.min-saude.pt>
- Hospital de Faro (2010) *Relatório de Gestão e Prestação de Contas*, obtido em 15 de Maio de 2011, em: <http://www.hdfaro.min-saude.pt>
- Innes, J. e F. Mitchell (1995) A survey of activity-based costing in the U.K.'s Largest companies, *Management accounting research*, 6 , pp. 137-153.
- Innes, J. e F. Mitchell (1998) *A Practical Guide to Activity-Based Costing*, London: Kogan Page.
- Instituto Nacional de Estatística (2010) *Conta Satélite da Saúde 2000-2008*, ed. 2010, Lisboa, Instituto Nacional de Estatística.
- Jarvinen, J. (2005) Rationale for adopting activity based costing in Hospitals - There longitudinal case studies, *Faculty of Economics and Business Administration, Department of Accounting and Finance*, Oulu, University of Oulu.
- Johnson, H. T. e R.S. Kaplan (1987) *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Boston, Harvard Business School Press.
- Kaplan, R. S. (1990) *Limitations of Cost Accounting in Advanced Manufacturing Enviroments. In Measures for Manufacturing Excellence*, Boston, Harvard Business School Press.
- King, M., F. Lapsley, F. Mitchell e J. Moyes (1994) *Activity Based Costing in Hospitals - A case study investigation*, CMA Publishing.

- Laurila, J., I. Suramo, Brommels, E.M. Tolppanen, P. Koivukangas, P. Lanning e C.G. Standestskjold-Nordenstam (2000) Activity Based Costing in Radiology: Application in a pediatric radiological unit, *Acta Radiologica*, vol. 41, n.º 2.
- Lehtonen, T. (2007) DRG - Based prospective pricing and case - mix accounting - Exploring the mechanisms of successful implementation, *Management Accounting Research*, vol. 18.
- Lima, M. (2000) *The financing systems and performance of Portuguese hospitals*, Lisboa, Associação Portuguesa de Economia da Saúde.
- Lyne, S. e A. Friendman (1996) Activity-based techniques and the "new management accountant", *Management Accounting*, pp. 7-74.
- Major, M. (2007) Activity-Based Costing and Management: A Critical Review, em Hopper, T., R. Scapens e D. Northcott eds, *Issues in Management Accounting Research*, 3^a ed., London, Prentice-Hall, pp. 155-174.
- Major, M. e T. Hopper (2005) Managers divided: Implementing ABC in a portuguese telecommunications company, *Management accounting research*, 16, pp. 205-229.
- Major, M. e Z. Hoque (2005) Activity-Based Costing: Concepts, Issues and Practice, em Hoque, Z. ed., *Handbook of Cost and Management Accounting*, London, Spiramus, pp. 83-103.
- Marques, M.C.C. (2001) Da Contabilidade Pública tradicional à Contabilidade Pública actual, *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, n.º 435, pp. 693-703.
- Mclean, R.A. (2003) *Financial Management in Health Care Organization*, 2.^a ed., Canada, Copyright.

- Miller, J.G. e T.E. Vollmamm (1985) *The Hidden factory*, *Harvard Business Review*, vol. 63, pp. 142.
- Milles, M.B. e A.M. Huberman (1994) *Qualitative Data Analysis*, 2.^a ed., Thousand Oaks, CA, Sage Publications.
- Ministério da Saúde (2004) *Relatório da actividade do ano de 2003*, Portugal, Comissão de Avaliação dos Hospitais Sociedade Anónima-Ministério da Saúde.
- Ministério da Saúde (2006) *Resultados da Avaliação dos Hospitais*, SA, Portugal, Comissão de avaliação dos Hospitais Sociedade Anónima-Ministério da Saúde.
- Ministério da Saúde (2007) *IGIF - Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais*, 3.^a ed., obtido em 10 de Outubro de 2011, em Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde: <http://www.acss.min-saude.pt>
- Moreira, C.D. (1994) *Planeamento e Estratégias da Investigação Social*, Lisboa, ISCSP, UTI.
- Mugford, M., G. Hutton e J. Fox-Rushby (1998) *Methods for Economic evaluation alongside a multicentre trial in developing countries, a case study from the WHO Antenatal Care Randomised Controlled Trial*, *Pediatric and Perinatal Epidemiology*, supl. 2 , pp. 75-97.
- OCDE (1993) *OECD Health Systems, The Socio-Economic Environment Statistical References*, vol. II, Paris OCDE.
- OCDE (2008) *Organisation for Economic Co-Operation and Development, Health Data (online database)*, obtido em 15 de Novembro de 2011, em OECD: <http://www.oecd.org/health/healthdata>.

- OCDE (2010) *Organisation for Economic Co-operation and Development, Health Data (online database)*, obtido em 20 de Janeiro de 2012, em OECD: <http://www.oecd.org/health/healthdata>.
- Patton, M. Q. (2002) *Qualitative Research and Evaluation Methods*, 3rd edition, Thousand Oaks, CA: Sage.
- Peden, A. e J. Baker (2002) Allocating Physicians Overhead Costs to Services: an Econometric/Accounting-Activity-Based-Approach, *Journal of Health Care Finance*, 29, pp. 57-75.
- Perrin, J. (1978) Management of Financial Resources in the National Health Service, *Royal Commission on the National Health Services*, Research Paper n^o2, HMSO.
- Phelan, P.D., R. Tate, F. Webster e R.P. Marchall (1998) DRG cost weights: getting in right, *Medical Journal of Australia*, Supl. 169, pp. 36-38.
- Pierce, B. (2004) Activity Based Costing, *Accountancy Ireland*, pp. 28.
- Piper, J. A. e P. Walley (1991) ABC Relevance Not Found, *Management Accounting*, 69, pp. 42-54.
- Ribeiro, M. A. (2000) O serviço público na União Europeia, *Reforma do Estado e Administração Pública*, Lisboa, Gestonária, ISCSP.
- Robinson, M. A. (1990) Contribution Margin Analysis: no Longer Relevant/Strategic Cost Management, the New Paradigm, *Journal of Management Accounting Research*, 2, pp. 1-32.
- Ross, T. (2004) Analysing Health Care Operations Using ABC, *Journal of Health Care Finance*, 30, pp. 1-20.
- Ryan, B., R.W. Scapens e M. Theobald (2002) *Research Method and Methodology, Finance & Accounting*, 2.^aed., London, Thomson Learning.

- Savas, S. (2000) *MACH - A Methodology for Analysing Contracting in Health Care*, Copenhagen, Who.
- Scapens, R. (2004) Doing Case Study Research, *The Real Life Guide to Accounting Research: A Behind-the-Scenes View of Using Qualitative, Research Methods*.
- Scapens, R. W. (1990) Researching Management Accounting Practice: The Role of Case Study Methods, *British Accounting Review*, 22, pp. 259-281.
- Selltiz, C., L.S. Wrightsman e S.W. Stuart Cook (1986) *Research Methods in Social Realations*, 4.^a ed., New York, Holt: Rinehart and Winston Publishers.
- Shortell, S. e A. Kaluzny (2006) *Health Care Management Organization Desing and Behaviour*, 5.^a ed., Florence, KY: Thomson Delmar Learning.
- Simões, J. (2004) *Retrato Politico da Saúde - Dependência do percurso e inovação em saúde: da ideologia ao desempenho*, Coimbra, Almedina.
- Thorpe, K. (1987) The distributional implications of using in relative prices, *DRG payment systems*, Inquiry.
- Tomás, A.J.S. (2007) Activity Based Costing nas 500 Maiores Empresas Portuguesas, *Tese de Mestrado em Contabilidade*, Lisboa, ISCTE.
- Tomás, A., M. Major e J. Pinto (2008) Activity-Based Costing and Management nas 500 Maiores Empresas em Portugal, *Revista Cientifica da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas – Contabilidade e Gestão*, nº 6, pp. 33-66.
- Tribunal de Contas.(1999) *Auditoria ao Serviço Nacional de Saúde*, Lisboa, Tribunal de Contas.
- Tribunal de Contas (2003) *Relatório nº 10 - Auditoria à Situação Financeira do Serviço Nacional de Saúde*, Lisboa, Tribunal de Contas.
- Tribunal de Contas (2006) *Relatório global da avaliação do modelo de gestão dos hospitais SEE - Período 2001-2004*, vol. I, Lisboa, Tribunal de Contas.

- Tribunal de Contas (2007) *Relatório de Auditoria n.º 1 - Acompanhamento da Situação Económica Financeira do SNS 2006*, Lisboa, Tribunal de Contas.
- Urbano, J., M. Bentes e J. Vertess (1993) *Portugal: National Commitment and the implantation of DRGs: The Migration of Managerial Innovation: diagnosis-related groups and health care administration in Western Europe*, 1.ª ed., San Francisco, CA, Jossey-Bass.
- Vertrees, J. e L. Paff (2003) Costing in case-mix system, Casemix Hospital, *University Kebangsaan Malaysia*, Kuala Lumpur, National University of Malaysia.
- Vertrees, J.C. (1998) Incentivos globais e competição nos serviços de saúde, *Encontro sobre Financiamento do Sistema de Saúde em Portugal*, Lisboa, Portugal, IGIF.
- Vieira, R., M. Major e R. Robalo (2008) Investigação Qualitativa em Contabilidade, in Major, M. e R. Vieira eds, *Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática*, Lisboa, Escolar Editora, pp. 129-163
- Watkins, A. e E. Arrington (2007) Accounting, New Public Management and American Politics, Theoretical Insights into the National Performance Review, *Critical Perspectives on Accounting*, 18.
- West, T.D. e D.A. West (1997) Applying ABC to Health care, *Management Accounting*, vol. 19, n.º 5.
- Yin, R. (2009) *Case Study Research - Design and Methods*, 4.ª ed., London, Sage Publications.

Web sites utilizados:

<http://portalcodgdh.min-saude.pt>, acessido a 15 de Novembro 2011.

<http://www.acss.min-saude.pt>, acessido a 28 de Outubro 2011.

<http://www.hdfaro.min-saude.pt>, acessido a 15 de Maio de 2011.

<http://www.hospitaisepe.pt>, acessido a 19 de Maio de 2011.

<http://www.ine.pt>, acessido a 07 de Junho de 2011.

<http://www.oecd-ilibrary.org>, acessido a 27 de Dezembro de 2011.

<http://www.oecd.org/health/healthdata>, acessido a 15 de Novembro, 15 Dezembro de 2011 e 10 de Janeiro 2112.

<http://www.portaldasaude.pt>, acessido a 27 de Dezembro 2011.

<http://www.spot.pt>, acessido a 14 de Novembro 2011.

<http://www.tcontas.pt>, acessido a 20 de Maio de 2011.

Legislação mencionada:

- Decreto-Lei n.º 62/1979, de 30 Março.
- Decreto-Lei n.º 155/1992, de 28 Junho.
- Decreto-Lei n.º 54-A/1999, de 22 Fevereiro.
- Decreto-Lei n.º 12/2002, de 25 Janeiro.
- Decreto-Lei n.º 180/2008, de 26 Agosto.
- Lei n.º 56/1979, de 15 Setembro.
- Lei n.º 27/2002, de 8 Novembro.
- Portaria n.º 794/2000, de 20 Setembro.
- Portaria n.º 898/2000, de 28 Setembro.
- Portaria n.º 567/2006, de 12 de Junho.