



Universidade Nova de Lisboa

Escola Nacional de Saúde Pública

**Diagnóstico sobre a Utilização da Contabilidade Analítica nos
Hospitais Públicos Portugueses**

XLV Curso de Especialização em Administração Hospitalar
(2015/2017)

Helena Maria Ramos Rodrigues

Julho, 2017



Universidade Nova de Lisboa
Escola Nacional de Saúde Pública

Diagnóstico sobre a Utilização da Contabilidade Analítica nos Hospitais Públicos Portugueses

Trabalho de Campo apresentado para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção
do grau de Especialista em Administração Hospitalar realizado sob a orientação científica do Professor
Doutor Rui Santana

Julho, 2017

Agradecimentos

No trabalho, como em tudo na vida, pouco se consegue fazer bem sem algum esforço e sem o apoio daqueles que nos são mais chegados.

Efetivamente, ao longo do curso e do processo de elaboração deste trabalho de campo foi-me dada a oportunidade de conhecer pessoas cujo apoio foi fundamental para conseguir percorrer todo este caminho.

Ao Dr. Rui Santana, meu orientador, agradeço o desafio, todo o apoio e orientação que me foram dados e que me fizeram nunca desistir.

À Dra. Sílvia Lopes, que sempre procurou auxiliar-nos no alcance do sucesso pretendido, o meu obrigado.

Agradeço às minhas colegas Paula, Carolina e Raquel, que me apoiaram e estiveram sempre disponíveis, quer nos momentos mais difíceis, quer nos mais divertidos.

À minha amiga Telma, um muito obrigado e que eu possa um dia retribuir a amizade demonstrada até ao último momento.

Um agradecimento especial à minha mãe e irmã, que ainda hoje possibilitam que todos os meus planos e projectos se concretizem.

A ti Álvaro o meu muito obrigado por fazeres sempre parte da minha caminhada.

Júlia e Hugo, obrigada por entenderem as ausências da mãe.

Resumo

Este trabalho de campo tem como propósito contribuir para um maior conhecimento do estado atual de implementação e utilização da contabilidade analítica nos hospitais públicos pertencentes ao Serviço Nacional de Saúde (SNS). Mais especificamente, pretende conhecer quais os métodos de custeio em uso, os principais recursos utilizados e a informação gerada pela contabilidade analítica.

No âmbito da informação de custos gerada pela utilização da contabilidade analítica, são analisadas as respectivas características, quais os utilizadores mais comuns e as tarefas ou situações em que esta está a ser aproveitada. Por fim, pretende-se aferir quais são os fatores condicionantes e fatores críticos de sucesso que dificultam ou potenciam, respetivamente, o desempenho da contabilidade analítica nos hospitais.

Ao longo da primeira parte do trabalho são descritas as principais razões que justificam a importância e pertinência do tema da contabilidade analítica nos hospitais, examinando-se esta vertente da contabilidade e quais os principais métodos de custeio e respetiva informação gerada.

Na segunda parte, tratando-se de uma investigação descritiva, com a criação e aplicação de um questionário online a 50 instituições hospitalares, são analisadas as respostas de responsáveis pelas áreas financeira e de planeamento e controlo de gestão de 41 hospitais públicos (parte destes com gestão privada).

A evidência recolhida permite concluir que a maioria dos hospitais públicos tem um sistema de contabilidade analítica implementado (parcialmente ou totalmente), utiliza essencialmente o método de custeio por secções e perante a possibilidade de adotar um outro seria o método de custeio por doente.

A implementação da contabilidade analítica no hospital é realizada essencialmente por uma equipa técnica interna, no entanto esta não permanece até à fase atual, pelo que poucos são os hospitais que ainda detêm uma equipa que faça a gestão de custos. As equipas que existem são constituídas por gestores, economistas e contabilistas.

Ainda ao nível dos recursos, começam a ser utilizados alguns sistemas de informação que apuram os custos por objeto de custeio, no entanto a utilização de folhas de Excel ainda predomina.

Quanto à informação de custos gerada, de um modo geral, a perceção dos respondentes é de que esta satisfaz as características de qualidade, principalmente ao nível da compreensibilidade e comparabilidade. Esta informação é, em maioria, nunca,

raramente, ou às vezes utilizada em situações de previsão, controlo e tomada de decisão, sendo disponibilizada mensalmente aos utilizadores internos e anualmente aos externos.

Os utilizadores internos mais comuns desta informação são o Conselho de Administração (CA), a Direção de Departamentos ou Serviços e a Gestão Intermédia (GI). Quanto aos externos, o destaque é dado à Administração Central do Sistema de Saúde (ACSS).

Por último, sugere-se que seja dada alguma atenção a fatores como a facilidade de uso, a sensibilização da gestão de topo, a definição de critérios uniformes de imputação de custos, que podem impulsionar a implementação e manutenção do sistema. Não deixando de ter em consideração que a falta de sistemas de informação robustos, o apuramento de informação sem qualidade e a necessidade de dados não financeiros podem ser fatores que dificultam o desempenho da contabilidade analítica.

Este é o estado atual da utilização da contabilidade analítica nos hospitais públicos portugueses, constituindo-se este trabalho de campo como um contributo para o desenvolvimento de mais estudos de investigação acerca do comportamento das organizações de saúde com maior consumo de recursos, no que respeita à forma analítica como os considera. Com este trabalho não se pretende avaliar ou classificar esse comportamento, mas sobretudo conhecer a realidade, colaborando de alguma forma para a retoma de projetos anteriores do Ministério da Saúde português, que visam a implementação da contabilidade analítica como instrumento de gestão e apoio à tomada de decisão por parte dos gestores hospitalares.

Palavras-chave: contabilidade analítica, contabilidade de gestão, contabilidade de custos, custos, método de custeio, objeto de custeio, critério de imputação, hospital público

Abstract

This paper aims to contribute to a better knowledge of the current state of implementation and usage of management accounting in public hospitals part of the National Healthcare System (SNS – Sistema Nacional de Saúde). More specifically, it intends to assess a group of costing methods, main resources used and information generated by management accounting.

In the sphere of costing information generated by the usage of management accounting there are analysed the characteristics of that information, which are its most common users and the tasks or situations in which this information is best used. Lastly, this paper intends to assess which are the conditioning and critical factors of success, which can, respectively, difficult or potentiate the best *performance* of management accounting in hospitals.

Throughout the first part of this paper the main reasons which justify the importance and pertinence of the theme of management accounting in hospitals are described, examining this side of accounting, the principal methods of costing and respective information generated.

In the second part, being this paper a descriptive research, with the creation of an application for an online questionnaire presented to 50 hospital institutions, the answers of those responsible by financial management and planning and control management of 41 public hospitals (some with private management) were analysed.

The collected evidence allows us to conclude that the majority of public hospitals have a management accounting system (partially or fully) implemented, which use essentially a costing method by sections and, if they had the possibility of having a different one, it would be the method of costing by patient.

The implementation of management accounting in hospitals is essentially made by a technical internal team; however these teams do not continue to the current stage, therefore there are few hospitals which still have a team that provides costing management. The existing teams are composed by managers, economists and accountants.

At a resource level, some information systems started to be used, which calculating costs by costing object, however Excel sheets usage still prevails.

As for costing information generated, the general perception of the repliers is that it suits the quality characteristics, mainly at comprehensibility and comparability levels.

This information is, in the majority of cases, never or rarely used, or used in some prediction situations, control and decision making, being provided monthly to internal users and annually to external users.

The most common internal users of this information are the Administrative Council (Conselho de Administração – CA), Services Management and Intermediate Management (Gestão Intermédia – GI). As for the external users, the main user is the Central Healthcare System Administration (Administração Central do Sistema de Saúde - ACSS).

Lastly, it is suggested that some attention needs to be given to factors such as usage easiness, top management awareness, uniform criteria definition of costing imputation, which may impulse the implementation and maintenance of the system. Considering the lack of robust information systems, the tabulation of information without quality and the necessity for non-financial data may be factors which make the *performance* of management accounting difficult.

This is the current usage of management accounting in Portuguese public hospitals, being this paper a contribution for the development of more research studies about the behaviour of health organizations with a major resource consumption, in relation to the management form, in which it assess the resources. With this paper, it is not intended to evaluate or classify this behaviour, but mostly know the reality, attempting to cooperate with a resuming of previous Portuguese Health Ministry projects, which aim to the implementation of management accounting as a management and support instrument to decision making of hospital managers.

Keywords: management accounting, managerial accounting, cost-accounting, costing, costing method, costing object, attribution criteria, public hospital

“The remedy to the cost crisis does not require medical science breakthroughs or new governmental regulation. It simply requires a new way to accurately measure costs and compare them with outcomes”

(Kaplan e Porter, 2011)

Índice

I. INTRODUÇÃO.....	1
1.1 Importância do tema.....	1
1.2 Estrutura do trabalho.....	4
II. ENQUADRAMENTO TEÓRICO.....	7
2.1 Contabilidade analítica no sector hospitalar.....	7
2.1.1 Conceito de contabilidade analítica.....	7
2.1.2 Instrumento de gestão e de apoio à tomada de decisão.....	9
2.1.3 Custos, métodos e objetos de custeio.....	13
2.2 As características qualitativas da informação de custos.....	25
2.3 Recursos necessário à manutenção da contabilidade analítica.....	28
2.4 Principais utilizadores da informação de custos.....	29
2.5 Condicionantes e fatores críticos de sucesso.....	31
III. OBJETIVOS E QUESTÕES DE INVESTIGAÇÃO.....	37
3.1 Objetivos.....	37
3.2 Questões de investigação.....	37
IV. METODOLOGIA.....	39
4.1 Delineamento metodológico – Desenho do estudo.....	39
4.2 Instrumentos de recolha de dados.....	39
4.2.1 O questionário.....	40
4.3 Instrumentos de análise dos dados.....	43
4.4 População, Amostra e Casos.....	43
V. RESULTADOS.....	45
5.1 Breve caracterização do setor hospitalar.....	45
5.2 Processo de elaboração da contabilidade analítica.....	45
5.3 Processo de apuramento de custos.....	47
5.4 Recursos disponíveis.....	49

5.5 Utilizadores da informação de custos gerada pela contabilidade analítica	50
5.6 Processo de tomada de decisão	52
5.7 Opinião sobre o processo.....	55
VI. DISCUSSÃO	59
6.1 Metodológica	59
6.2 Resultados	62
VII. CONCLUSÃO	69
VIII. RECOMENDAÇÕES	71
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	73
ANEXOS	79

Índice de Quadros

Quadro 1 - Objetivos da contabilidade analítica para a gestão vs necessidades de informação.....	11
Quadro 2 - Utilizadores internos e externos.....	30
Quadro 3 - Fatores condicionantes	32
Quadro 4 - Fatores críticos de sucesso	34
Quadro 5 – Objetivos específicos e dimensões	41
Quadro 6 - N.º de hospitais com partilha e integração de informação com outras entidades	52

Índice de Gráficos

Gráfico 1 - Distribuição do grau de implementação da contabilidade analítica nos hospitais.....	45
Gráfico 2 - N.º de hospitais que realizaram e reportaram a contabilidade analítica.....	46
Gráfico 3 - Grau de concordância quanto à melhoria ou adoção de um novo método de custeio	48
Gráfico 4 - N.º de respostas de hospitais com indicação dos órgãos orientadores da contabilidade analítica	50
Gráfico 5 - N.º de respostas de hospitais acerca dos utilizadores internos da informação.....	51
Gráfico 6 - N.º de respostas de hospitais acerca dos utilizadores externos da informação.....	51
Gráfico 7- Grau de concordância quanto às características da informação gerada.....	53
Gráfico 8 – Grau de frequência de utilização da informação de custos	54
Gráfico 9 - Grau de importância dos fatores condicionantes	56
Gráfico 10 - Grau de importância dos fatores críticos de sucesso.....	57

Índice de Figuras

Figura 1 - Objetivos, estratégia e utilidade.....	10
---	----

Índice de Anexos

Anexo 1 - Lista de hospitais inquiridos.....	79
Anexo 2 - Questionário.....	81

Lista de abreviaturas

ABC – Activity-based costing

ACSS – Administração Central do Sistema de Saúde

BI – Business Intelligence

CA – Conselho de Administração

CBA – Custeio Baseado nas Atividades

CCU – Centro de Custo

EUA – Estados Unidos da América

EU – União Europeia

GI – Gestão Intermédia

NCP - Norma Internacional de Contabilidade

OECD - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OMS – Organização Mundial de Saúde

PCAH - Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais

PIB – Produto Interno Bruto

SICC - Sistema de Informação Centralizado de Contabilidade

SIDC - Sistema de Informação Descentralizado de Contabilidade

SNC - AP – Sistema de Normalização Contabilística na Administração Pública

SNS – Serviço Nacional de Saúde

TDABC - Time-driven activity-based costing

I. INTRODUÇÃO

1.1 Importância do tema

A percentagem de riqueza que Portugal afeta ao sector da saúde, à semelhança dos seus parceiros internacionais, é significativa e a tendência não é de decréscimo, pelo menos acentuado. O sistema de cuidados de saúde enfrenta um aumento de custos desigual ao da qualidade dos serviços prestados (Kaplan e Porter, 2011), pelo que os prestadores de cuidados de saúde enfrentam dificuldades e desafios para equilibrar recursos limitados e a satisfação de uma procura crescente de cuidados de saúde (Popesko, 2013).

O envelhecimento das populações, o crescimento do consumo de medicamentos e a descoberta de modernas técnicas de tratamento (Costa *et al.*, 2008; Ministério da Saúde, 2010) podem estar por detrás do aumento do consumo de recursos, acrescendo a estes fatores os incentivos perversos (Kaplan e Porter, 2011).

Em Portugal, em 2015, a despesa em saúde, incluindo os gastos em investimento neste setor, é de 8,9% do Produto Interno Bruto (PIB) (cerca de um ponto percentual abaixo do verificado em 2009), situando-se abaixo da média da União Europeia, que é de 9,9% (OECD/EU, 2016). Verifica-se que a maior percentagem da despesa em saúde é de natureza pública, na ordem dos 65% (OECD/EU, 2016), estando cerca de 40% concentrada no sector hospitalar (ACSS, 2015), isto é cerca de 3.600 M€.

Segundo o Ministério da Saúde, na Nota Explicativa do Orçamento de Estado para 2017, a despesa do Serviço Nacional de Saúde (SNS) será, em 2017, 11,6% da despesa primária das Administrações Públicas (9.130 M€), sofrendo, deste modo, mais uma vez um crescimento em relação ao ano anterior (Ministério da Saúde, 2016).

Assim se, por um lado, a despesa em saúde tem vindo a crescer continuamente, por outro lado, sabe-se que há desperdício (Ministério da Saúde, 2010) e que há assimetrias na alocação de recursos (hospitais com subfinanciamento a par de outros sobrefinanciados) (OPSS, 2012). O Tribunal de Contas (2011) calcula um total de perdas nos serviços clínicos de internamento e ambulatório, devido a desperdícios, na ordem dos 750 M€ (correspondendo a quase 10% do total do orçamento em saúde). Logo, recomenda que para a aproximação entre o financiamento e os custos se dê prioridade à redução dos custos operacionais, através da identificação e eliminação de desperdícios na utilização dos fatores de produção (Tribunal de Contas, 2011).

No entanto, a sustentabilidade do Serviço Nacional de Saúde (SNS) não se faz com a simples redução de custos, sem uma análise cuidada do seu impacto nos cuidados prestados (Alves *et al.*, 2016), o que aumenta a necessidade da contenção de custos

em prol de uma maior eficiência, eficácia e economia na gestão dos gastos públicos (Carvalho, Costa e Macedo, 2008).

Com efeito, é neste contexto de contenção de custos e de insuficiência de recursos financeiros que o tema da contabilidade analítica e do apuramento dos custos é importante, determinante e pertinente para o setor da saúde.

Os hospitais públicos estão sob pressão para adotar uma gestão de custos mais avançada, com métodos de custeio geralmente utilizados apenas em organizações do sector lucrativo. Métodos que permitam a compreensão das relações entre o custo e os serviços prestados (Popesko, 2013), de forma a localizar e eliminar ineficiências, ou seja, serviços para os quais o custo de produção é significativamente maior do que o preço (Porter, 2010).

A necessidade de um método de custeio preciso em organizações hospitalares é frequentemente enfatizada por muitos autores. Enquanto Kaplan e Porter (2011) defendem que a medição precisa de custos e resultados é a alavanca mais poderosa que existe para transformar a economia dos cuidados de saúde, Popesko (2013) diz que um dos fatores-chave da gestão de uma organização é a capacidade de ter uma estimativa precisa do custo dos produtos (Popesko, 2013).

Com efeito, em ambiente de recursos limitados, a estimativa precisa do custo dos serviços hospitalares é da maior importância na busca da eficiência e transparência (Mercier e Naro, 2014).

Neste sentido, a contabilidade analítica ou de custos, nas instituições públicas, assume atualmente um papel preponderante, no âmbito da análise e controlo de custos e no auxílio do processo de planificação e tomada de decisão dos gestores públicos (Carvalho, Costa e Macedo, 2008; Salvador, 2007).

De facto, o objetivo principal deste ramo da contabilidade é o de fornecer informações de natureza económica para planeamento, controlo de gestão e contenção de custos (Pereira e Franco, 1994), tratando-se de uma ferramenta importante para os gestores hospitalares, quer ao nível operacional ou estratégico (Costa *et al.*, 2008; Jordan, Neves e Rodrigues, 2005), pois auxilia na alocação dos recursos e no redesenho dos processos produtivos, uma vez que permite conhecer e gerir os custos de produção.

Segundo Pereira e Franco (1994), o âmbito e o objeto da contabilidade analítica são os custos, proveitos e resultados, que na contabilidade geral são tratados de uma forma globalizante (em relação à organização), ao passo que na analítica são processados e analisados de forma a satisfazer as necessidades da gestão

económica das organizações. A contabilidade analítica é também designada de contabilidade de gestão, interna ou de custos.

Mas, em saúde, e mais especificamente no sector hospitalar pertencente ao SNS, o apuramento de custos tem ainda um papel importante relacionado com o modelo de financiamento hospitalar, uma vez que estes são cada vez mais utilizados no cálculo dos preços dos Diagnostic Related Groups (DRG), ou Grupos de Diagnóstico Homogéneo (GDH) (Chapman *et al.*, 2013). Em Portugal, os custos são provenientes da contabilidade analítica de cada hospital, reportados anualmente à Administração Central do Sistema de Saúde, IP (ACSS), com base nas regras definidas pelo Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais (PCAH — 3.a ed.) (Borges *et al.*, 2010). Daí, ser determinante o desenvolvimento de técnicas e instrumentos capazes de traduzir os custos precisos e efetivos, mais próximos da realidade.

No entanto, não se sabe ao certo se continua a existir a recolha de informação pública dos custos unitários de produção de cada hospital português, pelo que a verdadeira situação dos hospitais no que respeita à utilização da contabilidade analítica e de sistemas de custeio é desconhecida. Será que os hospitais utilizam a contabilidade analítica? Que métodos de custeio utilizam para efetuar o apuramento de custos?

O Tribunal de Contas responde a esta pergunta dizendo que há mesmo uma ausência de informação completa e fidedigna sobre os custos efetivamente associados às várias atividades das unidades hospitalares, logo a indução de eficiência nos hospitais é limitada e as metodologias de formação dos preços, no modelo de financiamento por via da contratualização, são desadequadas (Tribunal de Contas, 2011).

Este assunto é tanto mais problemático se atendermos ao facto de que, a forma de financiamento dos hospitais reflete-se em parte nas respetivas escolhas estratégicas (Tompkins, Altman e Eilat, 2006), o que significa que a sua produção é reestruturada em função do sistema de financiamento vigente. Assim, se o sistema de financiamento vigente é desadequado, pois assenta em premissas erradas de custos, é natural que seja reconhecido por Kaplan e Porter (2011) que o sistema pelo qual os custos são medidos é a origem fundamental dos custos crescentes, logo da ineficiência.

Neste contexto, se a disponibilização de informação de custos revela-se fundamental para a gestão e financiamento das organizações de saúde, saber o estado de desenvolvimento dessa informação nos hospitais do SNS também é particularmente importante, para se conhecer até que ponto esta é capaz e está a ser utilizada para influenciar as decisões estratégicas dos seus responsáveis.

Perante o desconhecimento do estado atual de utilização da contabilidade analítica em organizações de saúde fortes consumidoras de recursos, como são os hospitais portugueses do SNS, a investigação que se se inicia, por via deste trabalho de campo, pretende conhecer e analisar essa situação, saber quais os métodos de custeio que estão a ser adotados, e de que forma a informação de custos está a ser utilizada no apoio à tomada de decisão estratégica.

Acresce à pertinência deste tema, segundo Mercier e Naro (2014) citando Drummond et al. (2005), a evidência de que a variação de custos para um determinado serviço de saúde prestado pode resultar sobretudo do método de custeio utilizado. Muitas das diferenças de custos observadas estão relacionadas com a existência de diferenças em alguns aspetos do sistema de contabilidade analítica de cada hospital (Tan *et al.*, 2014).

Com efeito, para além do interesse intrínseco do tema, esta investigação pretende contribuir também para um melhor conhecimento do sector hospitalar, na área da contabilidade. De facto, apesar de existir uma vasta produção científica e técnica que estuda as áreas da gestão e da contabilidade em outros setores, no que respeita à área da gestão de custos hospitalares ainda há muito a explorar (Quesado e Cardoso, 2017), existindo apenas alguns estudos científicos e artigos publicados acerca da realidade da contabilidade analítica nos hospitais portugueses.

Este trabalho de campo é, assim, um pequeno contributo para o conjunto de estudos já existente quanto às práticas de gestão hospitalar em Portugal, no que concerne à implementação e utilização da contabilidade analítica, dada a pertinência, oportunidade e relevância inequívoca que este tema ocupa na esfera atual.

1.2 Estrutura do trabalho

O presente trabalho de campo, ou investigação científica encontra-se estruturado em oito capítulos, da seguinte forma:

Na introdução é explicitada a importância / pertinência da temática relativa à contabilidade analítica e à falta de informação e literatura relativa a este assunto na área da saúde.

O Capítulo II pretende enquadrar cada uma das dimensões que fazem parte do questionário criado para efeitos da realização desta investigação.

O Capítulo III identifica os objetivos a atingir com este trabalho.

No Capítulo IV é explicada e justificada a metodologia adotada para a realização da investigação, incluindo o desenho do questionário, a população e a amostra.

No Capítulo V é efetuada a apresentação dos resultados, por cada uma das dimensões estudadas.

No Capítulo VI, os resultados são discutidos de uma forma crítica, tendo por base a literatura consultada, identificando-se algumas limitações que podem ser ultrapassadas em trabalhos futuros.

Por fim, nos dois últimos capítulos refletem-se as conclusões finais e algumas recomendações.

II. ENQUADRAMENTO TEÓRICO

2.1 Contabilidade analítica no sector hospitalar

2.1.1 Conceito de contabilidade analítica

Os sistemas nacionais de saúde de diferentes países europeus fornecem uma base teórica para a utilização da contabilidade analítica e de contabilidade de custos, mostrando que existe uma melhor gestão e sustentabilidade financeira nos hospitais públicos que as utilizam (Dražić Lutitsky, Žmuk e Dragija, 2016).

Segundo Pereira e Franco (1994) e Jordan, Neves e Rodrigues (2005), a contabilidade analítica é um sistema estruturado e organizado de informação para a gestão, que tem em vista a medida e análise dos custos, proveitos e resultados relacionados com os diversos objetivos prosseguidos pelas organizações. Este sistema insere-se no conjunto de instrumentos de apoio à gestão, daí ser apelidada muitas vezes de contabilidade interna, de gestão, ou de custos. Não obstante, verifica-se que não existe uma coerência na escolha dos termos para designar este sistema de contabilidade (Carvalho, Costa e Macedo, 2008).

No sector público português, a contabilidade analítica é atualmente regulada pela Norma Internacional de Contabilidade (NCP) 27 – Contabilidade de Gestão, do Sistema de Normalização Contabilística na Administração Pública (SNC – AP), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro. A função da contabilidade analítica (de gestão) identificada na norma vai de encontro à definição de Pereira e Franco (1994), uma vez que se destina “a produzir informação relevante e analítica sobre custos, e sempre que se justifique, sobre rendimentos e resultados, para satisfazer uma variedade de necessidades de informação dos gestores e dirigentes públicos”.

Com efeito, a partir de 2015, o Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais (PCAH — 3.a ed.) é substituído pela NCP 27. O PCAH era o normativo aplicável especificamente aos hospitais.

Face ao anteriormente exposto, qual o modelo a adotar pelos hospitais para a contabilidade analítica? Segundo Jordan, Neves e Rodrigues (2005), a resposta a esta pergunta é de que tudo depende dos objetivos que lhe foram consignados, ou dos resultados que se pretendem atingir com a implementação de um sistema de contabilidade analítica.

Pois, no sector da saúde, as pressões que mais se sentem são de redução de custos e de eliminação de desperdícios (Tribunal de Contas, 2011), o que se traduz, segundo

a lógica de Jordan, Neves e Rodrigues (2005) num incentivo dado à implementação de modelos mais tradicionais da contabilidade analítica (que se confirma pela adoção do PCAH e da atual NCP 27), que se preocupam sobretudo com a afetação dos custos (consumo dos recursos) aos objetos (nível de detalhe do resultado), com vista a apurar o custo do produto (daí a denominada contabilidade de custos).

Com efeito, a contabilidade analítica dos hospitais está mais direcionada para o apuramento dos custos de produção, de tal forma que a sua determinação, conhecimento e gestão são encarados como pressuposto fundamental para o processo decisional, operacional e estratégico (Costa *et al.*, 2008).

Também, a NCP 27 refere-se maioritariamente aos custos e recursos necessários para suportar atividades futuras, pelo que o tratamento contabilístico do custo corresponde à reclassificação dos gastos por objetos de custo, ou seja por funções, atividades, programas, objetivos ou outra finalidade de interesse para os utilizadores internos e externos.

E, é neste seguimento que, conforme se pode verificar no ponto 2.1.3, os métodos de custeio, ou de apuramento de custos são os vocacionados, como o próprio nome indica, para a respetiva medição.

Apesar da investigação que este trabalho de campo se propõe fazer, ser dirigida a esta vertente da contabilidade analítica, mais tradicional, vocacionada para o apuramento de custos, não se pode deixar de fazer menção a uma vertente mais moderna do sistema de contabilidade analítica, defendida por vários autores como Cooper, Kaplan, Porter, Johnson, Atkinson ou Horngreen (Jordan, Neves e Rodrigues, 2005).

A tendência mais moderna, ou atual da contabilidade analítica está mais dirigida à análise e medição do valor gerado pelos objetos, de outros elementos económico-financeiros (proveitos, ativo e passivo) e à medição da performance não financeira, produzindo-se instrumentos de gestão como o “*tableau de bord*” e o “*balanced scorecard*” (Jordan, Neves e Rodrigues, 2005; Porter e Lee, 2013).

Em saúde, Porter e Lee (2013) defendem uma mudança de estratégia, o objetivo não é apenas reduzir custos, mas sobretudo é maximizar o valor para o doente: isto é, alcançar os melhores resultados ao menor custo. O foco não é a oferta, o volume e a rentabilidade dos serviços prestados (internamentos, consultas, procedimentos, exames), o sistema de saúde deve estar organizado e centrado em torno do doente, isto é nos resultados alcançados pelo doente / utente (Porter e Lee, 2013).

A nova vertente da contabilidade analítica centra-se no conceito de valor, sendo este definido como a relação entre os resultados e os custos. Uma redução nos custos sem ter em conta os resultados alcançados é perigoso, acarreta falsas “poupanças” e limita a eficiência (Porter, 2010).

Assim, a utilização de um método mais tradicional, ou inovador depende do objetivo para o qual a informação de custos é gerada e utilizada (Kister, 2015).

2.1.2 Instrumento de gestão e de apoio à tomada de decisão

Enquanto o conjunto de informações geradas pela contabilidade geral são manifestamente insuficientes para gerir organizações (Pereira e Franco, 1994), no que respeita à contabilidade analítica, Jordan, Neves e Rodrigues (2005) afirmam que esta só serve a gestão se contribuir numa forma eficiente para o apoio à tomada de decisão e para o controlo de gestão das organizações, pelo que influencia o conhecimento e as atitudes dos gestores de qualquer sector de atividade. “A contabilidade analítica deverá fornecer aos gestores a informação necessária e suficiente para uma racional tomada de decisões relativamente ao planeamento e controlo, permitindo-lhes a previsão das respetivas consequências económicas” (Carvalho, Costa e Macedo, 2008).

Por isso, também no sector da saúde, um sistema de contabilidade analítica ajuda os seus utilizadores a decidir, avaliar e a tomar decisões de maneira mais apropriada.

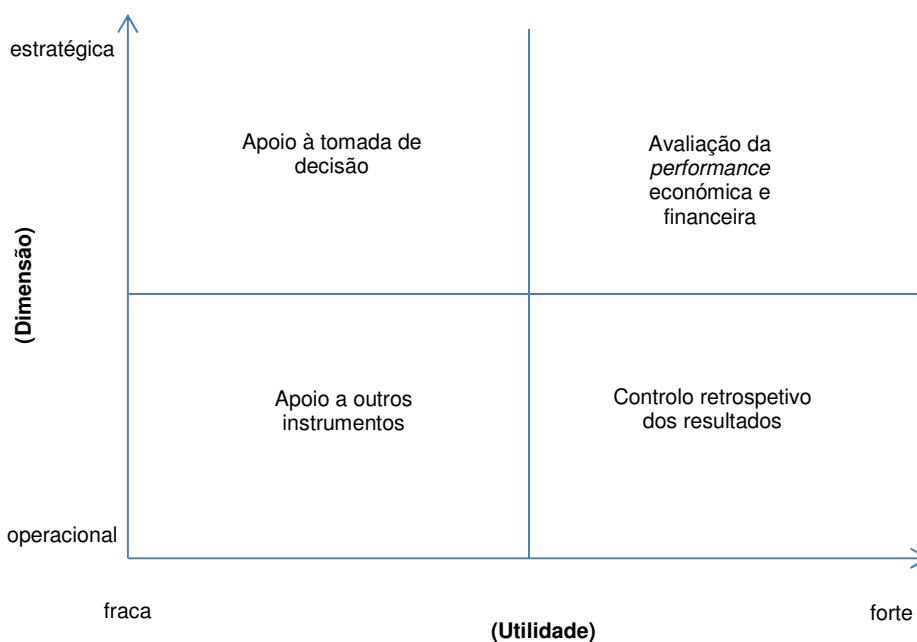
A NCP 27, Carvalho e Simões (2016), Pereira e Franco (1994) e Jordan, Neves e Rodrigues (2005) sintetizam assim quatro conjuntos de objetivos da contabilidade analítica para a gestão, os quais podem ser aplicados ao sector hospitalar:

- Apoio a outros instrumentos técnicos e de gestão (apuramento de custos utilizado na gestão de stocks e na elaboração de demonstrações financeiras);
- Controlo retrospectivo de resultados (elaboração, controlo orçamental e análise de desvios);
- Apoio à tomada de decisão (gerar informação de custos para otimização da utilização de recursos, simulação, previsão e escolha de orientações e atividades a desenvolver - produzir ou subcontratar, negociar preços para novos produtos e projetos, etc.);
- Avaliação da performance económico financeira (medir o valor gerado para a organização em múltiplas perspetivas – moderna contabilidade analítica).

Assim, ao nível da gestão, o sistema de contabilidade analítica pode estar mais ou menos direcionado para cada um dos objetivos acima identificados, consoante a dimensão da orientação estratégica da organização (estratégica vs operacional) e a utilidade do sistema para a gestão (serve os seus interesses de uma forma fraca ou forte).

Consoante o posicionamento na figura 1, dos objetivos acima referidos, Jordan, Neves e Rodrigues (2005) dizem que é possível inferir qual o contributo da contabilidade analítica para a gestão. Quando localizada nos níveis superiores, a contabilidade analítica está orientada para a avaliação de *performance*, e se localizada nos níveis inferiores, esta serve apenas de apoio a outros instrumentos de gestão, como é o caso da vertente da contabilidade analítica que se preocupa apenas com o apuramento de custos (contabilidade de custos), sendo a mais utilizada no sector da saúde.

Figura 1 - Objetivos, estratégia e utilidade



Fonte: Jordan, Neves e Rodrigues, 2005

O posicionamento num dos quadrantes da figura 1 depende dos objetivos da organização de saúde e dos critérios, ou métodos de custeio (ver ponto 2.1.3) utilizados para a determinação do custo. Por exemplo, os critérios utilizados para apurar o custo dos produtos para efeitos de inventário, ou gestão de stocks, podem não ser os mais adequados para valorizar os produtos com vista a prosseguir objetivos estratégicos ou simplesmente responsabilizar e avaliar equitativamente determinadas situações (Jordan, Neves e Rodrigues, 2005).

Perante estes objetivos, torna-se fundamental compreender em qual dos quadrantes a prática da contabilidade analítica nos hospitais se enquadra. Com efeito, apresentam-se de seguida as várias situações em que há necessidade de informação dos gestores e dirigentes dos hospitais, enquadrados pelos quatro objetivos principais da contabilidade analítica para a gestão (NCP 27; Jordan, Neves e Rodrigues, 2005; Carvalho, Costa e Macedo, 2008; Costa, Santana e Lopes, 2013; OCC 2016):

Quadro 1 - Objetivos da contabilidade analítica para a gestão vs necessidades de informação

Objetivos	Situação/necessidade de informação
Apoio a outros instrumentos	<ul style="list-style-type: none"> - conhecimento da estrutura de consumo de recursos das organizações - consciencialização de serviços clínicos acerca de custos de produção - <i>reporting</i> de informação ao exterior - fornecimento de informação a entidades financiadoras
Controlo retrospectivo de resultados	<ul style="list-style-type: none"> - elaboração de orçamentos - planeamento e controlo e justificação para um plano de redução de custos - comparação de custos reais com custos previsionais, ao longo do tempo e entre entidades - contratualização interna
Apoio à tomada de decisão	<ul style="list-style-type: none"> - determinação de preços, tarifas e taxas - financiamento e negociação de preços - fundamentação económica de decisões de gestão, como a externalização de serviços - reorganização de processos produtivos no sentido de maximizar a sua eficiência, qualidade e valor para o utente
Avaliar a <i>performance</i> económica e financeira	<ul style="list-style-type: none"> - mensuração e avaliação do desempenho (economia, eficiência, eficácia e qualidade)

Fonte: elaboração própria

No que respeita à tomada de decisão, a contabilidade analítica, se usada na perspetiva da gestão, conforme o quadro anterior preconiza, apresenta-se como um precioso auxílio para validar financeiramente as decisões do gestor hospitalar, reduzindo-se assim o risco nas opções tomadas. Questões como, “Qual é o impacto

na organização se um serviço for adicionado ou descartado?”, “Qual é o impacto na lucratividade do serviço cirúrgico se os serviços cirúrgicos de ambulatório tiverem o mesmo preço de um centro de cirurgia de ambulatório autónomo?”, surgem muitas vezes na realidade dos hospitais (Toso, 2012).

Para efeitos de planeamento e controlo de gestão, a contabilidade analítica é um bom instrumento de apoio, pois fornece informações sobre custos e proveitos de períodos passados, com vista ao apuramento de desvios (Pereira e Franco, 1994). Auxilia, também, em processos de contenção de custos, na identificação de oportunidades de melhoria e permite o *benchmarking* entre procedimentos, serviços e entre diferentes organizações (Chapman *et al.*, 2013; Kludacz, 2016).

O controlo de gestão é tanto mais eficiente quanto exista um termo de comparação, ou com períodos anteriores, outras instituições, ou com valores previsionais.

Neste âmbito, o controlo de gestão proporcionado pela contabilidade analítica, através da geração de informação de custos mais rigorosa, nomeadamente ao nível de cada procedimento, faz-se por vezes também para consciencializar os profissionais de saúde que detêm um papel preponderante no consumo de recursos (médicos e enfermeiros), acerca dos custos que decorrem das suas atividades. Porém, existe ainda um longo caminho a percorrer para que a informação de custos seja tida em consideração nas decisões médicas (Kurunmaki, Lapsley e Melia, 2006; Nyland e Pettersen, 2004).

Neste seguimento, mais uma vez se percebe a importância da contabilidade analítica como instrumento de gestão e de apoio à tomada de decisão.

Também o Tribunal de Contas (2011), no que respeita à avaliação de desempenho refere que “a obtenção de custos reais detalhados da atividade das unidades hospitalares do SNS é fundamental para sustentar um modelo de financiamento baseado na fixação de preços unitários, que se pretendem indutores de eficiência económica”, sendo o cálculo dos custos unitários o principal indicador para comparar resultados de eficiência entre hospitais.

Com efeito, percebe-se, deste modo, que o custo unitário dos serviços prestados afeta a gestão financeira hospitalar e, portanto, a sustentabilidade do SNS (Riewpaiboon, Malaroje e Kongsawatt, 2007). Compreender quanto custa prestar um serviço de saúde ao doente é o conhecimento necessário para melhorar a utilização de recursos, reduzir atrasos e eliminar as atividades que não melhorem os resultados, pois o rápido crescimento dos custos em cuidados de saúde deve-se ao facto dos prestadores

terem um desconhecimento quase total acerca de quanto custa tratar um doente (Kaplan e Porter, 2011).

No entanto, quanto à sua utilidade esta é inequívoca, conforme o estudo de Carvalho, Costa e Macedo (2008) demonstra, com 87,9% dos hospitais respondentes a considerarem o sistema de muita utilidade.

2.1.3 Custos, métodos e objetos de custeio

Custo e métodos de custeio

Outra questão importante e que é discutida ao nível da contabilidade analítica dos hospitais é o método de cálculo, ou de apuramento de custos utilizado (Mercier e Naro, 2014; Tan *et al.*, 2014).

O **método de custeio** é a forma adotada pela organização de saúde para efetuar a imputação dos custos aos objetos, com vista ao apuramento de custos em contabilidade analítica (Costa *et al.*, 2008; Jordan, Neves e Rodrigues, 2005).

Estes métodos podem ser agrupados em duas categorias ou abordagens (Costa *et al.*, 2008; Negrini *et al.*, 2004):

- *Top-down* – inicia o cálculo a partir dos custos totais obtidos na contabilidade central da organização e, em seguida, imputa-os internamente e divide-os por uma medida de produção total ou objeto de custeio, obtendo-se o custo por *output* final;
- *Bottom-up*, ou o micro-custeio, consiste em identificar e custear os recursos utilizados por um doente específico, a partir da recolha de informação ao longo do processo de produção.

Quanto ao **custo**, a NCP 27 define como sendo o valor monetário dos recursos utilizados ou consumidos por cada objeto de custeio (Carvalho e Simões, 2016). O custo do objeto de custeio tem origem no somatório dos custos que são repartidos com base em critérios de imputação definidos pela organização.

Os custos podem ser classificados em função da sua relação de causa-efeito com o objeto de custeio:

- **Custos diretos** – aqueles que se identificam com um único objeto de custeio, ou seja, quando é possível estabelecer uma relação de causa-efeito entre ambos (ex: custos com pessoal diretamente imputados);

- **Custos indiretos** – são os custos comuns a dois ou mais objetos de custeio, sendo necessário reparti-los entre eles (ex: as depreciações ou amortizações, os custos de manutenção, seguros, rendas, comunicação, com segurança, vigilância e limpeza. Aliado a este conceito temos o conceito de critério de imputação, ou de afetação, que visa repartir os custos, tendo em conta bases de imputação definidas pela organização (ex: percentagem do total de custos diretos, proporção do número de horas de trabalho, da área ocupada pelo serviço, do número de colaboradores, do número de refeições, etc.);
- **Custos administrativos** – custos afetos aos serviços ou secções administrativas;
- **Custos totais** – corresponde à soma de todos os custos necessários ou consumidos pelos objetos. O custo médio resulta da divisão dos custos totais pelos objetos de custeio;
- **Custos variáveis** – custos que variam em função da produção, ou do nível de atividade (ex: material de consumo clínico, medicamentos, etc.);
- **Custos fixos** – aqueles que não variam em função da produção, ou são independentes do nível de atividade (ex: amortizações dos edifícios e equipamentos);
- **Custos previsionais** – custos estimados.

Colocando o foco no modelo tradicional da contabilidade analítica e, conseqüentemente, no apuramento dos custos, verifica-se que a maioria das empresas privadas, principalmente do sector industrial, conhece qual o custo unitário dos produtos que vendem, uma vez que esta informação é essencial para poderem estabelecer uma margem de lucro e fixar os preços. No setor da saúde é diferente, os hospitais sabem o preço unitário do que recebem, sem compreenderem quanto custa oferecer cuidados de saúde e muito menos qual a comparação com os resultados alcançados (Costa, Santana e Lopes, 2013; Kaplan e Porter, 2011). Verifica-se, assim, uma disparidade entre preços hospitalares e custos reais (Hilsenrath, Eakin e Fischer, 2015).

Assim, ao contrário do que acontece noutros sectores, cujos proveitos resultam do nível de vendas, os hospitais procuram identificar quais as situações em que estão a ser subfinanciados, com o objetivo de virem a receber mais financiamento ao invés de se conhecerem as melhores formas de obter resultados ao menor custo (Costa, Santana e Lopes, 2013).

Ao existir um sistema de contabilidade analítica nos hospitais, cada um tem o seu próprio método de custeio para alocar os vários custos por departamento, tipo de serviço e, eventualmente, linha de produção, o que impossibilita que os sistemas de gestão da informação possam ser uniformizados (Tompkins, Altman e Eilat, 2006). Esta situação afeta negativamente o modelo de cálculo do custo / peso relativo dos GDH no modelo de financiamento (Mateus, 2011).

Verifica-se que os critérios de imputação por vezes utilizam bases de imputação diferentes entre hospitais. Tompkins, Altman e Eilat (2006) referem que é típico alocar os custos com base em áreas (m²), ou outras medidas proxy, o que implica que por vezes custos consideráveis, como os ocorridos em áreas administrativas, com amortizações, instalações e equipamentos e horas de enfermagem, são alocados a serviços que muitas vezes não refletem com precisão os seus custos absolutos e relativos.

Além disso, não é comum para os hospitais terem sistemas de contabilidade para um departamento-específico. Consequentemente, existe uma grande e muitas vezes confusa variação nos custos entre unidades hospitalares (Tompkins, Altman e Eilat, 2006).

Por outro lado, os hospitais incorporam também os custos relacionados com a sua missão e visão. Isto quer dizer que, hospitais onde há a componente de investigação, educação, patrocínio de programas sociais e outros, têm gastos que vão para além dos custos diretos relacionados com o doente. Com efeito, estes custos aumentam o custo total, ao serem considerados pelo sistema de contabilidade analítica que o hospital possua. Esta combinação de custos leva a que ocorram variações específicas entre hospitais, pois mesmo havendo a mesma combinação de serviços, os custos dessa combinação podem diferir muito em eficiência relativa, levando também a diferentes exigências de financiamento (Tompkins, Altman e Eilat, 2006).

Objetos de Custeio

Os **objetos de custeio** mais não são do que as unidades de análise ou os elementos acerca dos quais é necessário conhecer o valor dos recursos consumidos (custos), que em saúde podem corresponder ao serviço, secção homogénea, departamento, linha de produção, produto (ex: GDH), procedimento clínico, atividade, diária de internamento, programa de saúde, utente ou doente, pagador específico (ex: subsistema de saúde, seguro, etc.).

Os objetos de custeio estão diretamente relacionados com as necessidades e objetivos de informação para a gestão da prestação de cuidados de saúde. Com efeito, é importante que, nos diferentes níveis, os responsáveis pela análise da informação definam com exatidão as suas necessidades de informação (período, nível de detalhe, entre outros). Ou seja, “a informação obtida depende de como os objetos de custo são estruturados e organizados, influenciando desta forma o conhecimento obtido e a tomada de decisões na organização” (Salvador, 2007).

A NCP 27, no ponto 36 e no que respeita aos hospitais, refere que “no caso do subsetor da saúde, devem ser obtidos mapas de informação, indicando o custo direto e indireto e o respetivo rendimento associado (se existir), por cada: (a) Unidade/estabelecimento de saúde; (b) Dia de Internamento; (c) Consulta; (d) Sessão; (e) Doente intervencionado; (f) Exame/análise; (g) Outros”.

2.1.3.1 Método de custeio por absorção, ou por secções

Deduz-se que, na grande maioria dos hospitais portugueses pertencentes ao SNS, o método de custeio mais utilizado é a metodologia de apuramento de custos prevista no PCAH (Tribunal de Contas, 2011), ou seja o método das secções, ou método de absorção (Popesco, 2013), que permite atingir um nível de desagregação da informação dos custos por doente saído em cada órgão interno/secção homogénea principal (departamento A, serviço B, etc.) (Costa et al., 2008), o qual, segundo Ferreira (2016) está longe de utilizar a contabilidade analítica como uma verdadeira ferramenta de gestão.

O PCAH contém as normas de procedimento para a elaboração da contabilidade analítica nos hospitais (Salvador, 2007). Neste plano estão definidas quais e o que são as secções homogéneas ou os vulgarmente chamados Centros de Custo (CCU), agrupando-as em secções principais, auxiliares, administrativas e não imputáveis, conforme a sua importância na cadeia de valor da prestação de serviços de saúde (IGIF, 2007). No entanto, tal como acontece na maior parte da realidade nacional, os CCU não são uniformes para todos os hospitais, podendo cada um deles criar a árvore de CCU mais adequada às necessidades da instituição (Costa et al., 2008).

O propósito final do método das secções passa por conseguir imputar todos os custos da instituição hospitalar às suas secções principais. Para tal, são retratados quatro níveis de imputação, correspondendo o primeiro nível à primeira distribuição dos custos diretos por todas as secções homogéneas existentes na organização. Isto é, à medida que surgem os custos, estes são classificados em contas da contabilidade

geral e da contabilidade analítica, em simultâneo, por forma a que no final de cada mês se conheça a distribuição dos consumos, fornecimentos e serviços, custos com pessoal e outros custos, por cada secção homogénea.

Após o apuramento dos custos diretos (custos que se associam diretamente e sem qualquer dificuldade a uma secção homogénea, visto serem a consequência direta da sua atividade), é necessário proceder à distribuição dos custos das secções auxiliares e administrativas pelas diversas secções principais utilizadoras desses recursos (nível dois até ao nível quatro) (IGIF, 2007). Os custos apurados desde o segundo até ao quarto nível de distribuição designam-se por custos indiretos (custos que se obtêm da utilização de serviços entre as diferentes secções homogéneas do hospital).

Por fim, os custos apurados das secções principais são divididos pelo número de objetos de custeio, que habitualmente são a demora média e os doentes saídos (Costa *et al.*, 2008).

Segundo Costa *et al.* (2008), este método de custeio é de utilização generalizada a nível nacional, embora haja a perceção de que a maioria dos hospitais possui a chamada contabilidade analítica de 1.º nível, isto é, apenas imputa os custos diretos às respetivas secções homogéneas ou CCU, não distribuindo os custos das secções administrativas e auxiliares pelas secções principais.

Assim, ao invés dos hospitais se concentrarem nos custos unitários por doentes, com condições médicas específicas ao longo do seu ciclo completo de cuidados, agregam e analisam os custos ao nível do departamento por especialidade ou do serviço (Kaplan e Porter, 2011).

De facto, este método de apuramento de custos trata-se de um método tradicional, que permite apenas o cálculo de custos médios, pelo que não são observadas as diferenças entre produtos e doentes individualmente. No estudo de Mercier e Naro (2014) constata-se que o método por absorção não revela variações no uso de recursos ao nível do doente, pelo que a capacidade deste método tradicional para fornecer informações relevantes para a gestão, clínicos e financiadores é questionável.

De facto, o seu contributo para a tomada de decisão é bastante limitado e, muitas vezes nefasto devido às distorções apresentadas quanto ao cálculo dos custos indiretos, não permitindo também a elaboração de relatórios com a interpretação das causas das diferenças entre custos, nem mesmo as ações a implementar pela gestão para controlo de desvios relacionados com problemas específicos (Jordan, Neves e Rodrigues, 2005; Papadaki e Popesko, 2016; Popesko, 2013).

Para além disso, também o Tribunal de Contas, no seu Relatório de 2011, alerta para o facto de que a contabilidade analítica, que tem vindo a ser praticada nos hospitais utilizando este método, não tem “servido para melhorar a eficiência na gestão dos recursos” e os *outputs* por esta gerados não permitem uma ligação com a fórmula de financiamento do SNS (Tribunal de Contas, 2011). Pois, a contabilidade analítica nacional, ao centrar-se no hospital e na sua divisão rígida por secções, não permite o apuramento dos custos detalhados por doente ou episódio.

Por outro lado, no modelo de financiamento atual dos hospitais verifica-se que as metodologias de formação dos preços são desadequadas, principalmente devido à ausência de informação completa e fidedigna sobre os custos efetivamente associados às várias atividades das unidades hospitalares (Tribunal de Contas, 2011).

Efetivamente, este modelo está muito dependente de critérios de imputação conceptualmente lógicos, embora com falta de aderência à realidade, pelo que, muito raramente os gestores o consideram de grande utilidade, quando utilizam a informação gerada como suporte à sua decisão (Jordan, Neves e Rodrigues, 2005).

Principalmente em estudos ligados ao apuramento de custos de procedimentos médicos, este método é considerado impreciso e de pouca visão acerca de como e onde os médicos e os profissionais de saúde podem reduzir custos (Najjar, Strickland e Kaplan, 2016).

Daí a recomendação do Tribunal de Contas acerca da necessidade de investimento na implementação de modelos de custeio, que permitam responder com eficácia e segurança aos gestores, suportar o modelo de financiamento dos hospitais do SNS (obtenção de custo para cada GDH), aproximar a linguagem contabilística à realidade física e comparar os custos de produção entre hospitais.

Assim, segundo Ferreira (2016), a atualização do PCAH é uma opção que, com uma definição de critérios de imputação de custos uniformes, a par de outras alterações, poderia contribuir para uma melhor gestão interna dos hospitais.

Apesar disso, há estudos que defendem este método como sendo o mais adequado quando o objetivo é o apuramento dos custos da unidade hospitalar como um todo (Leoncine, Bornia e Abbas, 2013). Os hospitais são, comparativamente às restantes entidades públicas analisadas no estudo de Carvalho, Costa e Macedo (2008), “aqueles que possuem o sistema de contabilidade analítica mais desenvolvido, devido aos dez anos de experiência desde a aprovação do primeiro PCAH”.

2.1.3.2 Método de custeio baseado nas atividades

Da revisão da literatura, o método de custeio que deveria ser desenvolvido em todos os hospitais é o Activity Based Costing (ABC) ou método de custeio baseado nas atividades (CBA), o qual permite a comparabilidade de custos entre as instituições e a obtenção de forma exigente, mas razoável, de referências para o cálculo dos preços (OPSS, 2012). A gestão estratégica dos custos apoia-se no método ABC (Lauschner e Beuren, 2004).

Trata-se de um conceito contabilístico desenvolvido nos EUA por Kaplan (Canha, 2007), que efetua o apuramento dos custos tendo por base as atividades desenvolvidas e as relações de causa-efeito entre estas e os serviços prestados (Borges et al., 2010). A grande vantagem relativamente ao método mais tradicional de custeio é a ênfase dada às atividades indiretas, pois redefine todo o método de cálculo, atribuição e controlo dos custos indiretos (Jordan, Neves e Rodrigues, 2005).

Para Baker (1998), citado por Costa et al. (2008), o conceito central do sistema ABC é o de que as atividades consomem recursos (custos), para produzir um *output*, e os produtos/serviços resultam das atividades (no método tradicional os produtos consomem recursos). Assim, este método para além de apurar os custos, revê os próprios processos das atividades praticadas nos hospitais, ou seja, permite também dominar os custos (Canha, 2007).

Hankins e Baker (2004) citados por Costa et al. (2008) referem que o método ABC permite saber exatamente o custo de cada ato prestado, clínico ou não clínico, e possibilita a obtenção de custos por patologia, serviços ou mesmo doentes (consequentemente por GDH, ou conjunto de atividades típicas por GDH). No entanto, tal como no método por absorção, a informação de custos é recolhida a partir da contabilidade geral da organização (do tipo *top down*) e, pela sua imputação interna, consegue apurar o custo por *output* final (produto / serviço ou outro objeto de custeio para o qual convém conhecer o respetivo custo).

Na maioria dos hospitais portugueses pertencentes ao SNS este não é um método muito utilizado, apesar do Ministério da Saúde ter, em 2007, em parceria com a consultora Deloitte, lançado o projeto piloto Sistema de Custeio por Atividades dos Hospitais (SCAH). No entanto, este projeto apresentou alguns constrangimentos no que respeita à seleção das unidades hospitalares, à comparabilidade dos dados e ao extenso trabalho de implementação, conforme se verifica pela revisão da literatura sobre o SCAH (Borges et al., 2010).

Apesar disso, da leitura da literatura nacional e internacional, este é o método mais defendido. Popesko (2013) afirma que o sistema ABC pode facilitar a eficiência de custos e Costa et al. (2008) defende que essa eficiência pode ser comparada entre atividades desenvolvidas por diferentes hospitais, uma vez que, como acima referido, pela sua utilização é possível efetuar-se o apuramento dos custos por doente / episódio.

Internacionalmente, o uso deste método em serviços de cuidados de saúde é relativamente frequente. No entanto, a sua utilização em organizações hospitalares não é muito comum, uma vez que muitas vezes o financiamento hospitalar é de natureza pública, sendo o seu principal objetivo o de fornecer um nível de prestação de cuidados aceitável com um orçamento pré-definido, ao invés da obtenção do lucro. Perante este contexto, a precisão da estimativa dos custos dos serviços prestados não é o objetivo principal dos gestores hospitalares (Popesko, 2013).

Por outro lado, apesar do número relativamente elevado de aplicações existentes, o uso do método ABC na gestão hospitalar ainda implica uma série de questões, relacionadas com a aplicabilidade prática dos custos no hospital e acerca da sua utilidade adicional para a tomada de decisões. A aplicação deste método, apesar dos benefícios que traz à organização, acarreta também um grande número de riscos relacionados com a má construção e utilização do sistema (Popesko, 2013).

Daí, a experiência da aplicação deste método, no contexto nacional, ainda não estar suficientemente amadurecida, porque a sua implementação exige muito tempo, um levantamento exaustivo das atividades e necessita da colaboração de todos os profissionais para ser implementado (o que provoca uma grande mudança ao nível da organização e da cultura dos hospitais), sentindo-se os seus efeitos apenas no médio/longo prazo (Popesko, 2013).

Verifica-se, também, que a sua implementação é dispendiosa (necessita de pessoal especializado e de meios informáticos adequados para o seu desenvolvimento) e complexa (Toso, 2012), nomeadamente no setor hospitalar, onde há carência de informação, um elevado número de inter-relacionamentos entre recursos e dificuldades de implementação de determinados controles das atividades.

Assim, a viabilidade prática da utilização efetiva do ABC na globalidade dos serviços da organização é pequena (Leoncine, Bornia e Abbas, 2013). Neste seguimento, é de equacionar no futuro um faseamento da implementação do método ABC por serviços, com o objetivo de se minimizar o risco de atrasos, no processo de implementação e

obtenção de resultados, e o facto das condições necessárias não estarem reunidas (Borges et al., 2010).

No entanto, há quem defenda que este sistema deve ser compreensivo e abarcar todos os níveis de prestação de cuidados, uma vez que o processo de produção constitui um *continuum* considerado indivisível, pelo que a determinação dos seus custos deveria encontrar-se numa perspetiva de gestão global do doente, onde os recursos e os consumos são disponibilizados e repartidos entre os diferentes atores responsáveis pela sua gestão (Costa et al., 2008).

2.1.3.3 Método de custeio variável

Ao contrário dos métodos anteriormente analisados, em que há o apuramento dos custos totais por objeto, o método de custeio variável consiste em analisar em separado os custos variáveis dos custos fixos. Ou seja, consiste em considerar como custos dos produtos apenas aqueles cujos montantes variam em função do nível de produção, ou atividade (Jordan, Neves e Rodrigues, 2005).

2.1.3.4 Método de custeio time-driven

Time-driven Activity-based costing (TDABC) ou, em português, o método de custeio baseado em atividades orientado pelo tempo, surgiu como uma forma inovadora de apuramento de custos, indo ao nível do cálculo dos custos por episódios de cuidados de saúde (Najjar, Strickland e Kaplan, 2016). A natureza arbitrária dos critérios de imputação dos métodos tradicionais encorajou o surgimento da implementação do TDABC nos hospitais (Öker e Özyapici, 2013).

Este método requer a estimação de apenas dois fatores: a quantidade de tempo despendido e o custo unitário de cada recurso, principalmente de equipamentos e pessoal, utilizados na prestação de cuidados de saúde (Najjar, Strickland e Kaplan, 2016; Öker e Özyapici, 2013).

Trata-se de um método de custeio que contabiliza os custos totais de todos os recursos utilizados ao longo do percurso de tratamento do doente. Isto significa que é necessário rastrear a sequência e a duração dos procedimentos clínicos e administrativos utilizados no tratamento de um determinado indivíduo, que é algo que a maioria dos sistemas de informação hospitalares não consegue fazer (Kaplan, 2015).

De facto, o TDABC apura a utilização de recursos numa abordagem *bottom-up* pelo estudo dos processos utilizados na prestação de cuidados (Najjar, Strickland e Kaplan, 2016). Com efeito, a duração necessária para a realização de cada atividade e os respetivos custos são determinados de uma forma mais realista (Öker e Özyapici, 2013).

O TDABC permite que os hospitais tenham informações precisas sobre o custo ao nível do doente, utilizando como base de imputação o tempo gasto na prestação de cuidados (Kaplan, 2015). Assim, a sua principal característica é que apenas o tempo é considerado como um *driver* de custo único e exclusivo, logo o TDABC é facilmente aplicável ao hospital (Öker e Özyapici, 2013). Com efeito, basta a formulação de uma equação de tempo para cada atividade principal, o que faz com que os dados sobre os custos sejam facilmente analisados e rapidamente atualizados, havendo uma efetiva gestão de custos.

Deste modo, este método capacita os gestores e clínicos na tomada de decisões informadas com vista à melhoria de processos, na alocação apropriada de recursos médicos em cada passo do processo, otimizando o tratamento ao longo de todo o episódio de tratamento (Najjar, Strickland e Kaplan, 2016).

Daí não ser de estranhar que os exemplos de estudos de implementação do TDABC dão-se ao nível de procedimentos cirúrgicos, como por exemplo em apendicectomias pediátricas (Yu et al., 2017), ou em cirurgias à vesícula biliar, onde os custos são apurados de uma forma detalhada e precisa (Öker e Özyapici, 2013). Segundo Yu et al. (2017), este método ao visar a melhoria de processos pode dinamicamente provocar mudanças na forma de prestação de cuidados de saúde. Logo, trata-se de uma ferramenta eficaz para avaliar continuamente o impacto de intervenções cirúrgicas, com vista à melhoria da eficiência clínica (Yu et al., 2017).

Também Öker e Özyapici (2013) fizeram um estudo em que comparam os custos de uma cirurgia por laparoscopia com o de uma cirurgia convencional. Segundo os autores, o TDABC é um método de custeio mais preciso, fácil, rápido e barato a utilizar no Hospital Mag̃usa Yasam (Öker e Özyapici, 2013).

Neste seguimento, verifica-se que o TDABC é um melhoramento do método de custeio ABC, pois é mais simples e rápido, produzindo informações de custos mais úteis, fiáveis e precisas. Além disso, é prático, não teórico, e é capaz de determinar a capacidade não utilizada, considerando a capacidade prática (Öker e Özyapici, 2013).

O sistema TDABC fornece não só a capacidade prática, mas também revela a capacidade não utilizada, atribuindo-lhe um custo inferior. Portanto, este método

auxilia a gestão na identificação das áreas de potencial desenvolvimento, ou na identificação das capacidades disponíveis para a produção. Ao contrário dos métodos tradicionais identifica os custos com a formação, as pausas e as reuniões (Öker e Özyapici, 2013).

Outra das vantagens é que, segundo Oker e Ozyapici (2013), este sistema pode ser implementado em todo o hospital, tal como acontece no Hospital Mag̃usa Yaş,am objeto do seu estudo.

Como em outros países europeus, uma mudança para o cálculo dos custos baseado no TDABC deve ser defendido (Mercier e Naro, 2014; Najjar, Strickland e Kaplan, 2016).

Estão em desenvolvimento nos Estados Unidos da América (EUA) e na Europa projetos-piloto que demonstram os efeitos de uma abordagem mais precisa de apuramento dos custos, como o TDABC, isto é ao nível do doente com uma determinada condição clínica e durante um ciclo completo de tratamento, comparando-os com os resultados em saúde (Kaplan e Porter, 2011).

No entanto, a implementação deste método é dispendiosa por causa da necessidade de documentação dos processos, pois o mapeamento dos processos tem de ser totalmente criado (Najjar, Strickland e Kaplan, 2016).

2.1.3.5 Job order costing

O método de apuramento de custos job order costing é utilizado para atribuir custos diretamente aos doentes que consomem diferentes quantidades de recursos (Toso, 2012).

Ou seja, enquanto noutros métodos de custeio, em que há o apuramento dos custos por linha de produção ou por actividade / processo, a afetação dos custos é feita tendo em conta os doentes que consomem aproximadamente a mesma quantidade de recursos, no job order costing a afetação de custos faz-se diretamente aos doentes que consomem diferentes quantidades. Com efeito, este método requer informações mais detalhadas de forma a gerar informações mais precisas e diferenciadas de custos por doente.

Segundo Toso (2012), geralmente a maioria das organizações de saúde utilizam uma combinação de métodos de custeio por atividades e o job order costing. Independentemente da escolha da abordagem de custo do produto, invariavelmente haverá o apuramento de uma média de custos.

Assim, enquanto que no método de custeio por atividades há o apuramento de custos médios para um elevado número de doentes, no job order costing há o cálculo de custos médios para um pequeno número de doentes (Toso, 2012).

2.1.3.6 Método de custeio por doente

Trata-se de um método de custeio em que os custos em vez de terem origem na análise da contabilidade geral do hospital, são recolhidos detalhadamente ao longo do processo de produção (do tipo *bottom-up*), isto é, segundo Costa et al. (2008) citando Mugford et al. (1998), consiste na identificação e valorização dos consumos de recursos utilizados por um doente específico ao longo do processo de produção de cuidados, desde a sua entrada na organização.

A sua adoção foi impulsionada nos Estados Unidos (Medicare em Setembro de 1983), a partir do momento em que aí se iniciou o pagamento prospetivo por doente saído, que substituiu a diária de internamento como objeto de custeio (Costa *et al.*, 2008).

Em Portugal, é no sector privado que este método tem maior adesão, sobretudo devido às práticas de faturação individual utilizadas.

Este método, ao calcular o custo unitário dos serviços médicos é o mais preciso, pois é o que melhor reflete o consumo de recursos por doente (Riewpaiboon, Malaroje e Kongsawatt, 2007). Neste sentido, o apuramento preciso dos custos ao doente é fundamental para melhorar a eficiência e transparência das organizações hospitalares (Mercier e Naro, 2014).

Isto vai de encontro ao preconizado, em Portugal, pelo Tribunal de Contas (Tribunal de Contas, 2011), quando se refere à necessidade do cálculo de custos detalhados por doente ou episódio, uma vez que a definição de preços de financiamento mais adequados está directamente correlacionada com a obtenção do valor correto dos custos de produção (Costa, Santana e Lopes, 2013).

Costa, Santana e Lopes (2013) defendem mesmo que a cada doente deve corresponder um CCU, sendo desta forma possível identificar as características influenciadoras dos consumos, apurar custos por patologia, produto ou área geográfica. Sugerem, também, que os preços devem ser iguais aos custos esperados por doente (a nível individual), ajustados pelo risco, em vez da fixação de preços com base em custos médios.

Contudo, uma vez que habitualmente utiliza técnicas de micro-custeio, este método é dos mais exigentes, pois requer uma maior e mais detalhada recolha de dados.

A necessidade de desagregação informacional obriga à existência de um sistema de informação robusto centralizado no doente, aliás o grau de exatidão dos custos apurados encontra-se fortemente correlacionado com o desenvolvimento dos sistemas de informação. Com efeito, a implementação deste método acarreta elevados custos de implementação e manutenção, o que parece explicar a fraca adesão em diversos países, nomeadamente em Portugal (Costa *et al.*, 2008).

Logo, para a implementação do método de custeio por doente dever-se-á efetuar uma avaliação custo-benefício, sobretudo ao nível da gestão de organizações hospitalares.

2.2 As características qualitativas da informação de custos

Da revisão da literatura efetuada nos pontos anteriores deduz-se que a informação de custos gerada pela contabilidade analítica é essencial para a tomada de decisões informadas, dependendo do nível de detalhe ou desagregação que a organização de saúde necessita. Com efeito, para que a informação de custos gerada pela contabilidade analítica desempenhe o seu papel fundamental tem de ser de qualidade (Chapman *et al.*, 2013).

Neste seguimento, os hospitais que aplicam a NCP 27 devem ter em conta, em particular, um conjunto de características qualitativas da informação, que são os atributos que fazem com que essa informação seja útil para os utilizadores, as quais se baseiam nas características qualitativas gerais e nos constrangimentos definidos na estrutura conceptual do SNC-AP (Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, 2015).

Segundo o SNC, as características qualitativas da informação são um dos pilares que constituem a definição da matriz de conceitos exigidos pelos utilizadores da informação (Freitas, 2009).

Apesar de a NCP 27 apenas detalhar quatro características, são analisadas as restantes constantes da estrutura concetual do SNC. Com efeito, as características qualitativas principais são a compreensibilidade, a relevância, a fiabilidade, a comparabilidade, a oportunidade, e a verificabilidade. A estas acresce as caraterísticas de custo-benefício, que será retratada no ponto 2.5, e a precisão, tendo esta última substituído a verificabilidade, uma vez que é residualmente referida na literatura da contabilidade analítica.

Compreensibilidade

A informação de custos diz-se compreensível se a mesma é compreendida pelos seus utilizadores. Aquando da elaboração de relatórios de gestão, os mesmos devem ser escritos em linguagem corrente e apresentados de uma forma perceptível pelos utilizadores dos mesmos. A compreensibilidade é melhorada quando a informação é classificada, caracterizada e apresentada de forma clara e concisa.

Relevância

A informação de custos pode ser considerada relevante quando em algum momento esta influencia as decisões dos seus utilizadores, ajudando-os a avaliar o impacto de eventos passados, presentes, ou futuros, ou confirmando e corrigindo avaliações anteriores.

Assim, a informação de custos gerada pela contabilidade analítica é relevante se for capaz de fazer a diferença no alcance dos objetivos a que se propõe, ou seja quando tiver valor preditivo, confirmativo ou ambos.

Quando a informação confirma ou altera as expectativas correntes ou passadas, esta tem valor confirmativo. Se a informação é orientada para o futuro e tem valor previsional, a mesma tem valor preditivo.

Fiabilidade

Esta característica ocorre quando a informação produzida é isenta de erros e imprecisões, sendo fiável para a tomada de decisão. A falta de confiança e credibilidade nos dados e na informação produzida coloca em causa o sistema de contabilidade analítica.

O desenvolvimento de controlo interno, com base em políticas e procedimentos que visam prevenir ou detetar erros ou atos fraudulentos, constitui uma forma importante de garantir a fiabilidade.

Comparabilidade

A informação da contabilidade analítica deve registar operações e acontecimentos de forma consistente e uniforme, a fim de conseguir a comparabilidade entre distintas entidades com características similares ou pertencentes ao mesmo sector de

atividade. Isto é, é fundamental que o custo seja mensurado pelo mesmo critério ao longo do tempo e entre entidades.

Oportunidade

A informação para a gestão e controlo dos custos tem de ser produzida e ficar disponível para os diversos utilizadores, no tempo necessário para a tomada de decisão, isto é “chegar a tempo”. Por vezes, o custo associado ao atraso na obtenção da informação pode ser significativo na tomada de decisões.

Precisão

A informação de custos precisa é aquela que é certa e rigorosa, exata, que não possui informação “a mais ou a menos” do que é necessário para a tomada de decisão.

São necessários custos hospitalares precisos para que os gestores hospitalares e os clínicos melhorem a eficiência e transparência (Mercier e Naro, 2014).

Perante estas características e no que respeita à realidade portuguesa, o Tribunal de Contas (2011) relata que a informação gerada pela contabilidade analítica não é globalmente fiável, dado que se verificam distorções da realidade dos custos e deficiências metodológicas no respetivo apuramento (Tribunal de Contas, 2011). A informação dos custos também apresenta problemas de comparabilidade, não sendo apresentada em tempo oportuno.

Quanto ao problema da comparabilidade, o Tribunal de Contas (2011) justifica por um lado, com a existência de uma elevada discordância global quanto aos procedimentos contabilísticos utilizados e na imputação dos custos e, por outro lado, com a generalidade de utilização do método das secções (*tipo top down*) que, com a falta de detalhe dos custos ao nível do doente, dificulta assim a sua comparabilidade com a fórmula de financiamento do SNS. Pois, sem o custo por doente é difícil quantificar o custo das intervenções individuais realizadas (Popesko, 2013) e, por conseguinte, efetuar-se a avaliação dos custos de programas verticais ou de tratamentos integrados de determinadas doenças (Tribunal de Contas, 2011).

Outra das características fundamentais para a gestão das organizações é a capacidade de estimativa precisa dos custos (relevância com valor preditivo), que é frequentemente realçada por muitos autores e cada vez mais reconhecida pelos

gestores hospitalares, sendo para tal necessária a utilização de um método de custeio mais preciso, com uma base de cálculo válida (Popesko, 2013).

Custos precisos desbloqueiam um conjunto de oportunidades, como a melhoria de processos, uma melhor organização de cuidados e novas abordagens de reembolso que irão acelerar o ritmo da inovação e a criação de valor (Kaplan e Porter, 2011).

2.3 Recursos necessário à manutenção da contabilidade analítica

Os recursos necessários à manutenção da contabilidade analítica são físicos e humanos. Os recursos físicos dizem respeito, atualmente aos sistemas de informação, enquanto ao nível dos recursos humanos consideram-se os responsáveis pelos serviços que integram a contabilidade analítica, assim como as equipas de gestão de custos, as quais têm como função a elaboração de relatórios e análise de desvios da informação de custos.

O estudo realizado por Pereira, Sá e Jorge (2010) identifica o Departamento Financeiro, ou Serviços Financeiros, como o departamento responsável pelo funcionamento do sistema de contabilidade analítica. Tal facto, pode dever-se ao facto de ser neste serviço onde a função de produção de informação para relato externo é mais preponderante.

Quanto ao número médio de funcionários afetos ao departamento responsável pela analítica, calcula-se que ronde os 4 colaboradores (Pereira, Sá e Jorge, 2010).

No que respeita aos sistemas de informação, segundo Marin (2010) estes podem ser definidos como o conjunto de componentes interrelacionados que recolhem, processam, armazenam e relatam informação para o apoio no processo de controlo e tomada de decisão das organizações de saúde. Estes sistemas agregam um conjunto de dados, informações e conhecimento que, segundo a Organização Mundial de Saúde (OMS), são fundamentais para aperfeiçoar a eficácia e a eficiência dos serviços, por meio de uma melhor gestão a todos os níveis de saúde (Silva et al., 2016).

Sendo assim, os sistemas de informação contribuem também para a identificação de necessidades específicas e para a organização das atividades em saúde, uma vez que permitem o cálculo de indicadores (Marin, 2010).

Mais especificamente na área da contabilidade analítica, os sistemas de informação permitem a integração de dados de produção, com dados financeiros, de uma forma rápida, eficaz, eficiente e oportuna, sendo capazes de gerar relatórios imediatos em

relação à organização (Ghasemi et al., 2011). Logo, o aumento da precisão organizacional, quando auxiliada por sistemas de informação, traz uma maior eficiência na gestão de processos, recursos e atividades com vista à obtenção de melhores resultados (Malaquias e Malaquias, 2014).

Uma das componentes dos sistemas de informação são as aplicações de suporte à gestão, destacando-se neste âmbito o *Business Intelligence*¹ (BI).

Ferreira (2016) dá realce à utilização do BI como plataforma integradora de informação analítica. No BI, ao recolher a informação necessária das diversas aplicações informáticas, é possível implementar uma plataforma que suporta o método de custeio, pois permite automatizar todo o processo de apuramento e divulgação dos dados da contabilidade analítica.

Mediante tabelas e critérios previamente definidos, procede à distribuição automática dos custos indiretos aos diversos CCU, sendo possível apurar os custos unitários com uma periodicidade mensal, o que se torna de grande utilidade para a gestão intermédia (Ferreira, 2016).

No entanto, é de referir que não há um sistema de informação único na área da contabilidade analítica, isto é, existe um *software* disponibilizado pela ACSS e depois existem outros específicos de cada unidade hospitalar (Pereira, Sá e Jorge, 2010).

Segundo o estudo de Pereira, Sá e Jorge (2010), o Sistema de Informação Descentralizado de Contabilidade (atual SICC) é o *software* mais utilizado pelos hospitais para o apuramento de custos.

2.4 Principais utilizadores da informação de custos

No que respeita aos utilizadores da informação contabilística, da leitura efetuada pode-se dizer que ao longo do século XX houve uma evolução de utilizadores centrados no interior das organizações para utilizadores externos às mesmas. Com efeito, a informação passou de algo centrado na empresa, para uma informação externa e centrada no utente (Freitas, 2009).

O SNC-AP faz referência a um conjunto de utilizadores da informação financeira que, dada a natureza pública das organizações, são aqueles que necessitam de informação para efeitos de responsabilização e tomada de decisões.

¹ Aplicações que “integram um conjunto de ferramentas e tecnologias, normalmente utilizadas para extrair, integrar, analisar e disponibilizar informação com qualidade, de forma a apoiar os gestores das organizações no processo de tomada de decisão” (Costa e Santos, 2012).

Com efeito, identificam-se como principais utilizadores os utentes utilizadores dos serviços, os financiadores, os fornecedores de recursos e os contribuintes e seus representantes. Outros utilizadores que vêm utilidade na informação financeira são as autoridades estatísticas, os analistas e consultores financeiros, os órgãos de comunicação social, e outros grupos de interessados, que podem obter informação útil para os seus próprios fins.

Existem outros organismos públicos, com autoridade para exigir a preparação de relatórios, dos quais se destacam os organismos de auditoria, fiscalização e controlo e os organismos de regulação e supervisão (*Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, 2015*).

Pastor, Julve e Salvador (1993) citados por Ndeunyema e Teixeira (2015), classificam os utilizadores da informação contabilística em dois grupos, de acordo com o relacionamento que os mesmos possuem face às organizações do sector público: utilizadores internos e externos (Ndeunyema, 2014).

Segundo Vieira (2008), citando Díaz e López Hernández (1994), os utilizadores internos são os que intervêm diretamente na gestão e funcionamento das entidades públicas e que, na maior parte das vezes, têm acesso à informação e controlo sobre o sistema de informação.

Já os utilizadores externos possuem um acesso mais limitado à informação da organização e geralmente o seu interesse, pela informação produzida pela instituição, visa o controlo da legalidade, da economia, eficácia e eficiência e a análise da atividade económica e financeira (Vieira, 2008).

Com efeito, transferindo estes conceitos para a área específica da saúde, é possível construir o seguinte quadro:

Quadro 2 - Utilizadores internos e externos

Utilizadores internos	Utilizadores externos
Conselho de administração	Administração Central do Sistema de Saúde
Gestão intermédia	Tribunal de Contas
Direção de departamentos / serviços	Direção-Geral do Orçamento
Outros órgãos de gestão	Direção-Geral da Saúde
Equipa técnica de custos	Instituto Nacional de Estatística
Colaboradores individualmente	Inspeção-Geral das Atividades em Saúde
Auditor Interno	Auditores Externos

Fonte: elaboração própria

É de referir que os utilizadores internos são os que atribuem uma maior prioridade à informação que auxilia na tomada de decisão (como a informação de custos), pelo que necessitam dela com maior regularidade (Vieira, 2008).

Em termos de periodicidade do fornecimento de informação de custos pelo sistema de contabilidade analítica, verifica-se que para o CA, Chefes de Departamento e para os Chefes de Equipa, a predominância do relato é trimestral (Pereira, Sá e Jorge, 2010).

2.5 Condicionantes e fatores críticos de sucesso

Da revisão da literatura, verifica-se que todos os autores de uma forma ou de outra referem condicionantes ou fatores críticos de sucesso à implementação e manutenção da contabilidade analítica e, em particular, dos métodos de custeio, em organizações de saúde. Há autores que defendem que o desenvolvimento do sistema de contabilidade analítica nos hospitais pode ser amplamente explicado por fatores específicos do próprio meio hospitalar, tais como a forma de financiamento e o apoio da equipa médica (Cardinaels, Roodhooft e Herck, 2004).

Entende-se por fator condicionante, aquele que dificulta ou atrasa o processo de implementação da contabilidade analítica, podendo mesmo constituir um problema ou obstáculo, que impede ou restringe a utilização da informação de custos para a tomada de decisão. É essencial ter em consideração esta tipologia de fatores, sobretudo num processo de implementação, para que a sua ocorrência seja o menos frequente possível (Vieira, 2008).

Os fatores críticos de sucesso são aqueles que do seu êxito depende o sucesso da implementação e manutenção da contabilidade analítica nos hospitais. Trata-se de fatores chave que devem ser tomados em consideração, pelas organizações, com vista à obtenção de bons resultados.

Na tabela seguinte são identificados os fatores, considerados pelos autores no âmbito da revisão da literatura, como sendo os mais importantes:

Quadro 3 - Fatores condicionantes

Fator condicionante	Literatura
Elevado investimento	<p>O aumento dos custos e a resistência à mudança são aspetos negativos da implementação da contabilidade analítica e com impacto na organização a curto prazo (Arnaut, 2016).</p> <p>A contabilização de custos em cuidados de saúde nunca foi tão importante, mas muitas vezes é considerada muito difícil, cara ou intensiva em recursos para muitas organizações de saúde (Imus, 2014).</p>
Tempo excessivo	<p>A desvantagem potencial reside no tempo e no consumo de recursos (custos crescentes) associados ao desenvolvimento e manutenção do sistema de contabilidade analítica (Popesko, 2013).</p> <p>A instalação de um sistema de contabilidade analítica consome muito tempo por parte dos gestores (Toso, 2012).</p>
Complexidade da construção e utilização da contabilidade analítica	<p>51,5% dos hospitais consideram o sistema de contabilidade analítica complexo e 24,2% muito complexo (Carvalho, Costa e Macedo, 2008). O método de custeio ABC é muito complexo (Miranda et al., 2007).</p> <p>O apuramento de custos é uma questão complexa, existindo ainda uma falta de clareza na terminologia e nos conceitos de custos utilizados (Negrini et al., 2004).</p>
Complexidade dos critérios de imputação	<p>Urbano e Bentes (1990) citados por Costa, Santana e Lopes (2013) referem que há diferenças na imputação de custos entre hospitais, o que pode estar na origem da falta de interesse e utilização da contabilidade analítica.</p> <p>Consequentemente, verifica-se uma grande e muitas vezes confusa variação nos custos entre unidades hospitalares (Tompkins, Altman e Eilat, 2006).</p> <p>O maior obstáculo à implementação da contabilidade analítica deriva essencialmente da dificuldade de repartir os custos indiretos (Carvalho, Costa e Macedo, 2008).</p>
Necessidade de dados não financeiros (ex. áreas, kg, km, horas, produção, etc.)	<p>Os sistemas de informação de gestão não são uniformizados, logo é típico alocar custos com base em metros quadrados e outras medidas de proxy (Tompkins, Altman e Eilat, 2006).</p> <p>A gestão hospitalar é baseada em várias informações, financeiras e não financeiras fornecidas pelos sistemas de contabilidade de gestão (Kister, 2015).</p>
Falta de qualidade da informação necessária ao apuramento de custos	<p>Investigações recentes identificaram uma falta contínua de informações de custo de qualidade dentro das organizações de cuidados de saúde (Chapman <i>et al.</i>, 2013).</p>

Fator condicionante	Literatura
Falta de competências chave	Há uma falta de pessoal especializado entre 30% a 45% das respostas das entidades públicas (Carvalho, Costa e Macedo, 2008).
Falta de envolvimento dos serviços clínicos no processo	<p>Implementar a contabilidade analítica num hospital é um “desporto de equipa”, ou seja, requer os contributos de toda a organização. Os serviços/departamentos clínicos desempenham um papel fundamental no fornecimento de "estimativas técnicas" quanto aos níveis de consumo de recursos (Imus, 2014).</p> <p>A gestão hospitalar não deve subestimar o interesse no contributo do médico no processo de redesenho dos métodos de custeio. Embora, as mudanças no sistema de contabilidade analítica tenham origem nos gestores de topo, os resultados sugerem que os serviços clínicos são importantes no redesenho desse sistema (Cardinaels, Roodhooft e Herck, 2004).</p> <p>É comprovada a fraca disponibilização da informação de custos aos utilizadores internos e uma quase inutilização da informação por parte dos profissionais médicos e enfermeiros, o que parece um elemento condicionante do papel da contabilidade analítica como instrumento de diálogo (Pereira, Sá e Jorge, 2010).</p>
Inexistência de sistemas de informação integradores de repositórios de dados clínicos e não clínicos	<p>São limitados, os sistemas de informação que permitem a integração da atividade de produção e dos custos (Costa et al., 2008; Costa, Santana e Lopes, 2013).</p> <p>A falta de integração, entre as diferentes aplicações informáticas, é um dos problemas identificados na manutenção da contabilidade analítica (Pereira, Sá e Jorge, 2010).</p>

Fonte: elaboração própria

Quadro 4 - Fatores críticos de sucesso

Fatores críticos de sucesso	Literatura
Facilidade de uso	A facilidade de recolha de dados é importante num sistema de contabilidade analítica (Negrini et al., 2004).
Análise de custo- benefício de implementação	<p>A gestão tem de dominar a relação entre o custo, a precisão e a oportunidade da recolha de informação, de forma a poder tomar decisão sobre um possível aumento do nível de precisão ou tempo gasto no apuramento de custos (Toso, 2012).</p> <p>De acordo com a NCP 27, o custo-benefício é uma das características qualitativas da informação de custos. Segundo a norma, deve haver um equilíbrio entre os custos de obter a informação e os benefícios que dela advêm. Os custos de preparação da informação devem ser calculados e controlados, à semelhança dos restantes gastos suportados pela entidade. O aumento da fiabilidade, do nível de detalhe e da oportunidade de informação pode implicar um aumento dos custos que deve ser ponderado face aos benefícios obtidos (Decreto-Lei n.o 192/2015, de 11 de setembro, 2015).</p> <p>É necessário um equilíbrio entre o nível de detalhe e precisão da informação e o tempo gasto e a complexidade de tarefas que daí advêm. Assim sendo, “a produção, distribuição e manutenção da informação deve ser encarada como um bem económico e, como tal, é imprescindível colocar a questão da combinação ótima dos meios e dos recursos”. A decisão deve ser tomada ponderando sempre o custo/benefício da informação (custo de oportunidade) (Salvador, 2007).</p>
Sensibilização da gestão de topo	<p>Para que haja um apoio dos esforços necessários para que o sistema de contabilidade de custos funcione eficazmente, a gestão de topo deve estar envolvida no desenvolvimento e na especificação dos objetivos deste sistema (Toso, 2012).</p> <p>Para a implementação do sistema de contabilidade analítica é importante o apoio da gestão da instituição de saúde, pois a resistência dos setores à implementação de controles é sempre uma barreira delicada e difícil de transpor (Leoncine, Bornia e Abbas, 2013).</p> <p>Fazer uma apresentação abrangente do tema à gestão de topo é uma forma eficaz de garantir que os níveis mais altos da organização entendam o investimento em recursos que é necessário fazer e o valor que uma solução avançada de contabilidade analítica fornece à organização (Imus, 2014).</p>

Formação técnica	<p>É importante informar e mentalizar os utilizadores (Negrini et al., 2004).</p> <p>A implementação da contabilidade analítica é possível também através da formação (Arnaut, 2016).</p> <p>A formação, comunicação e o envolvimento de todos os profissionais de saúde, faz com que a pressão a longo prazo sobre os custos e a eficiência se torne num objetivo geralmente aceite (Padovani, Orelli e Young, 2014).</p>
Equipa de gestão de custos fixa, experiente e multidisciplinar	<p>Para servir de apoio à tomada de decisão, deve haver um reforço ou organização de um núcleo afeto em exclusividade à contabilidade analítica (Negrini et al., 2004).</p> <p>A implementação é possível através da existência de uma equipa específica afeta à contabilidade analítica (Arnaut, 2016).</p>
Sistema de informação centralizado e comum entre hospitais	<p>A criação de uma aplicação informática comum e centralizada permite a monitorização central do desempenho de cada hospital, melhorando o planeamento dos recursos e, com efeito, contribui para uma maior responsabilização da gestão (Ferreira, 2016).</p>
Definição de critérios uniformes de imputação de custos	<p>Os diferentes métodos de custeio devem ser padronizados e desenvolvidos como diretrizes, uma vez que podem afetar o financiamento e gestão da saúde. O SNS deve fornecer diretrizes de procedimento para análise de custos hospitalares (Riewpaiboon, Malaroje e Kongsawatt, 2007).</p> <p>A atualização do PCAH e a sua implementação em todos os hospitais, com critérios uniformes de imputação de custos, pode contribuir para uma melhor gestão interna, controlo e tomada de decisão (Ferreira, 2016).</p> <p>Uma metodologia uniformizada de cálculo de custos precisos facilita comparações, auxilia na avaliação económica e no processo de tomada de decisão, no que concerne à alocação eficiente de recursos (Negrini et al., 2004).</p> <p>Os reguladores e as organizações de saúde devem trabalhar em conjunto para esclarecer e definir o vocabulário e conceitos que são utilizados nos processos de cálculo dos custos e incluídos nos custos de referência (Chapman <i>et al.</i>, 2013).</p> <p>A existência de critérios uniformes de imputação de custos é fundamental, de modo a garantir a comparabilidade entre instituições (Ministério da Saúde, 2015).</p>
Exigência legal	<p>Em 75% dos casos, as entidades públicas referem que o motivo que mais contribui para a fraca implementação está relacionado com o facto dos documentos produzidos pelo sistema de contabilidade analítica não fazerem parte do conjunto de informação exigível pelo Tribunal de Contas (Carvalho, Costa e Macedo, 2008).</p>

<p>Necessidade de utilização por parte dos utilizadores internos e/ou externos da informação de custos</p>	<p>O método de custeio desenvolvido depende substancialmente do tipo de informação que é necessária para o apoio á gestão. Com efeito, é necessário que, antes da sua implementação, os gestores determinem as metas e os objetivos do sistema de contabilidade analítica, uma vez que esta permite gerar informações para diversos fins. Os gestores da organização devem determinar as necessidades de fornecimento de informação (Toso, 2012).</p> <p>Isto requer a participação no processo de cálculo de custos, não apenas do Departamento financeiro e de contabilidade, mas também da equipe médica. Na otimização do processo de apuramento de custos em hospitais, é necessário ter em atenção que o sistema de contabilidade analítica é perfeito se a informação gerada sobre o custo é útil para o grupo crescente de utilizadores (Kister, 2015).</p>
--	---

Fonte: elaboração própria

III. OBJETIVOS E QUESTÕES DE INVESTIGAÇÃO

A revisão da literatura permite identificar um conjunto de aspectos resultantes do processo de utilização da contabilidade analítica, sobretudo relacionados com o seu objectivo principal de estruturar e organizar informação para a gestão. Cientes da capacidade deste sistema no apoio à gestão e tomada de decisão é importante saber de que forma a contabilidade analítica está a ser utilizada nos hospitais públicos portugueses.

3.1 Objetivos

O objetivo geral da investigação é o de descrever o estado atual da utilização da contabilidade analítica nos hospitais públicos portugueses pertencentes ao SNS.

No seguimento deste objetivo, surgem os seguintes objetivos específicos:

1. Caracterizar o processo de elaboração da contabilidade analítica e do apuramento de custos;
2. Caraterizar os recursos disponíveis à sua manutenção (técnicos e humanos);
3. Identificar os utilizadores internos e externos da informação de custos, a respetiva periodicidade de utilização e a existência de integração;
4. Caraterizar a informação de custos gerada pela contabilidade analítica;
5. Determinar o grau de utilização da informação no apoio à tomada de decisão?
6. Determinar o grau de concordância quanto aos fatores que dificultam ou auxiliam a implementação e manutenção da contabilidade analítica nos hospitais.

3.2 Questões de investigação

O propósito deste trabalho de campo é, assim, o de recolher e analisar dados sobre o uso e formas de execução da contabilidade analítica, designadamente na vertente dos custos.

Com efeito, perante o aproveitamento da informação gerada por este sistema, interessa conhecer quem a utiliza, em que tarefas é utilizada e se essa informação é de qualidade, de forma a auxiliar os gestores no processo de tomada de decisão.

Como questão central desta investigação, e tendo por base o objetivo geral do trabalho, pretende-se saber se:

Qual o estado actual de utilização da contabilidade analítica nos Hospitais públicos portugueses?

Neste contexto, este trabalho procura responder ainda às seguintes questões de investigação:

- Quais as práticas de contabilidade analítica e sistemas de custeio mais utilizados nos hospitais portugueses?
- Com que recursos humanos e técnicos é executada a contabilidade analítica?
- Quais são os principais utilizadores da informação gerada e com que frequência a utilizam?
- Quais são as características da informação de custos e qual o respectivo grau de utilização no apoio à tomada de decisão?
- Os condicionantes e os fatores críticos de sucesso na implementação e utilização da contabilidade analítica são percecionados da mesma forma por todos os hospitais?

IV. METODOLOGIA

4.1 Delineamento metodológico – Desenho do estudo

Dado o objetivo e questões anteriormente definidos, a investigação que mais se adequa é a investigação descritiva, uma vez que visa estudar, compreender e explicar a situação atual do objeto de investigação, isto é a contabilidade analítica (Carmo e Ferreira, 2008).

Nesta categoria de investigação, os dados são recolhidos ou por via da observação de uma situação real, ou através da realização de inquéritos (administração de um questionário, ou a realização de entrevistas). O inquérito por questionário estruturado é o instrumento escolhido para a realização deste trabalho, pelo que a informação recolhida diz respeito essencialmente a procedimentos, características da informação analítica gerada e utilizadores dessa informação.

As etapas desta investigação são as seguintes:

1	Definição do problema	Grau de utilização da contabilidade analítica
2	Revisão da literatura	Identificação das dimensões relevantes do trabalho
3	Formulação da hipóteses ou das questões de investigação	De que forma é que os Hospitais públicos portugueses utilizam a contabilidade analítica?
4	Definição da população alvo	Hospitais públicos pertencentes ao SNS
5	Desenvolvimento do instrumento de recolha de dados	Criação do Questionário
6	Aplicação do instrumento e recolha dos dados	Aplicação do questionário via online e tratamento dos dados

4.2 Instrumentos de recolha de dados

O inquérito é um instrumento adequado para recolha de informação sobre conceitos standardizados na área da contabilidade analítica, aceites e partilhados por todos os intervenientes (Abernethy *et al.*, 1999). Assim, perante a ausência de uma fonte de consulta imediata de informação é necessário efetuar um levantamento de informação, abrangendo toda a população alvo, pelo que a criação e aplicação de um questionário estruturado é o mais adequado.

4.2.1 O questionário

A elaboração e administração de um inquérito por questionário, segundo Carmo e Ferreira (2008) possui dois fatores críticos de sucesso: a formulação das questões e a forma de contacto dos inquiridos, pelo que nos pontos seguintes serão exploradas estas temáticas.

4.2.1.1 A criação do questionário

A validação de conteúdo para a elaboração das questões e dimensões do questionário tem por base a revisão da literatura efetuada, relativa à contabilidade analítica e práticas de utilização de sistemas de custeio, não só no setor da saúde, como também noutros setores. Para a recolha desta informação foram consultados livros de edição em papel, sem restrição de antiguidade, e efetuadas pesquisas em motores de busca científicos, como a *pubmed*, *proquest*, *medline* e *b-on*, e motores de busca geral, como o *cdi* da ENSP e o *Google scholar*.

O questionário é construído em torno do conceito de utilização da contabilidade analítica, procurando abranger todos os aspectos a este inerentes: processos, recursos, utilizadores, características da informação de custos e respetiva utilização e opinião sobre o processo.

Seguindo esta linha de raciocínio, os estudos científicos consultados no âmbito da contabilidade analítica, onde o inquérito por questionário é utilizado, não contêm questões e dimensões suficientes que abranjam todos os aspectos acima referidos, daí a necessidade de construir um questionário de raiz com o grau de abrangência pretendido.

Depois do questionário estruturado, procedeu-se à realização da fase de pré-teste, quer por via telefónica, em papel e online, o qual foi administrado a cinco especialistas em contabilidade analítica de três unidades hospitalares, designadamente um administrador hospitalar, um gestor intermédio, um técnico oficial de contas e dois auditores internos. Da aplicação do pré-teste resultou um conjunto de correções e o facto do questionário ter de ser aplicado via online.

O questionário encontra-se, assim, estruturado em sete dimensões, uma das quais respeitante à “Caraterização da Instituição”, que vão de encontro aos objetivos a atingir com este trabalho (ver Anexo A):

Quadro 5 – Objetivos específicos e dimensões

Objetivos específicos	Dimensões do questionário
Caracterizar o sistema	1. Processo de elaboração da contabilidade analítica
Caracterizar os processos	2. Processo de apuramento de custos
Caracterizar os recursos	3. Recursos disponíveis
Identificar os utilizadores, a periodicidade e a integração	4. Utilizadores da informação de custos gerada pela contabilidade analítica
Caracterizar a informação e determinar o grau de utilização	5. Processo de tomada de decisão
Determinar o grau de concordância quanto aos fatores condicionantes e críticos de sucesso	6. Opinião sobre o processo

Fonte: elaboração própria

Em termos de construção, são tidos em consideração os seguintes cuidados a ter na criação de inquéritos por questionários:

- as questões abrangem todas as dimensões relevantes, são diretas, claras e compreensíveis para os respondentes;
- a generalidade das questões é preparada de uma forma “fechada”, de modo a não permitir respostas ambíguas;
- para além de questões com resposta de escolha múltipla e de “sim/não”, são utilizadas escalas de Likert de 5 níveis, com diferentes graus qualitativos de apreciação;
- quanto à apresentação do questionário, este menciona o contacto eletrónico da investigadora e do orientador, possui uma apresentação do tema e instruções de preenchimento.

4.2.1.2 O envio do questionário

Para a realização do pré-teste e posterior envio do questionário final foi efetuado um pedido de autorização à Escola Nacional de Saúde Pública, o qual foi concedido.

Em resultado da fase de pré-teste, o envio por correio eletrónico mostrou ser a forma mais rápida e adequada, uma vez que em muito pouco tempo é possível obter as respostas às questões colocadas, nomeadamente em inquéritos a especialistas (Carmo e Ferreira, 2008).

A aplicação foi criada através da plataforma *survey monkey*, para o envio do questionário por correio eletrónico, dirigido aos membros do CA responsáveis pela área financeira de cada instituição (ou outros designados pelo CA), os quais responderam de forma anónima.

A escolha por conveniência dos representantes respondentes dos hospitais justifica-se pela necessidade de obter respostas por parte de profissionais do sector da saúde que possuam responsabilidades, ou tenham conhecimentos acerca do problema.

Admite-se que os membros do CA, com responsabilidades na área financeira ou de planeamento e controlo de gestão são os que se encontram em melhor posição para poder responder, quer pelo seu conhecimento, sensibilidade, capacidade de interpretação, envolvimento e pela sua concreta utilização das práticas de contabilidade analítica para a tomada de decisão.

Assim, todo o processo de envio dos questionários ao universo dos hospitais, entre o dia 6 de abril e o dia 25 de maio de 2017, ocorreu da seguinte forma:

1. Depois de obtida a lista de contactos de cada unidade hospitalar, foi feito um primeiro contacto telefónico a todos os hospitais, a solicitar o nome do membro do CA e respetivo endereço eletrónico.
2. Procedeu-se ao envio de um primeiro *e-mail* a todos os hospitais, para os contactos acima referidos, o qual possuía a apresentação do estudo e da investigadora.
3. Foram enviados dois *e-mails* de reforço, para os hospitais que até à data ainda não tinham dado indicação de terem respondido, a solicitar informação do ponto de situação do preenchimento do questionário, intercalando-se esta diligência com vários contactos telefónicos.
4. A partir do dia 27 de abril iniciou-se um período de novo contacto telefónico, com os hospitais que até à data não tinham dado indicação de ter respondido.

4.3 Instrumentos de análise dos dados

As respostas obtidas com a aplicação do questionário foram tratadas com o auxílio do programa estatístico *SPSS – Statistical Package for the Social Sciences 24.0 for Windows* e do programa Microsoft Excel 2010.

4.4 População, Amostra e Casos

O questionário foi enviado para o universo dos hospitais públicos pertencentes ao SNS de Portugal continental, incluindo as parcerias público-privadas.

Com efeito, a população alvo são 50 organizações de saúde com unidades hospitalares, agrupadas da seguinte forma:

- 22 Centros Hospitalares
- 8 Unidades Locais de Saúde
- 14 Hospitais
- 2 Centros de Medicina de Reabilitação
- 3 Institutos de Oncologia
- 1 Instituto de Oftalmologia

Após três fases de contacto via correio eletrónico, intercaladas com contactos telefónicos, conseguiu-se obter o preenchimento de 41 questionários, considerados válidos. A validade do questionário depende do preenchimento da totalidade do mesmo. As respostas omissas ou não respostas em questões obrigatórias serviram como fator de exclusão dos questionários na análise estatística.

Os questionários foram essencialmente preenchidos pelo responsável pela área financeira de cada hospital, de planeamento e controlo de gestão, ou pelo membro do CA com o pelouro da área financeira.

V. RESULTADOS

5.1 Breve caracterização do setor hospitalar

A amostra representativa do setor hospitalar público é composta por 41 hospitais que aceitaram participar no preenchimento do questionário, o que corresponde a uma taxa de resposta de 82%.

Quanto à dimensão, a amostra pode ser caracterizada de duas formas, ou com base no n.º de camas, ou com base no valor anual do orçamento. Com efeito, verifica-se que a amostra é constituída maioritariamente por hospitais com uma dimensão acima das 250 camas (31 observações, que correspondem a 76% da amostra).

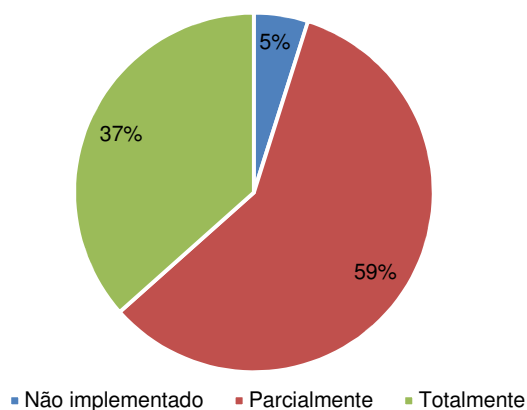
Ao nível do valor anual do orçamento, os hospitais com um valor abaixo dos 100 milhões de euros são os que predominam (44%).

Em termos de representatividade, quer quanto ao regime jurídico, quer quanto ao modelo organizacional, verifica-se que a percentagem de respondentes em cada uma das categorias encontra-se acima dos 75%, face ao universo das 50 organizações de saúde.

5.2 Processo de elaboração da contabilidade analítica

Para a dimensão de processo de elaboração da contabilidade analítica questiona-se os hospitais quanto à implementação deste sistema. Dos 41 hospitais que responderam ao questionário, apenas 4,9% (2 respostas) informam que não possuem este sistema implementado, enquanto 59% destes indicam que o sistema está totalmente implementado. Daqui surgem 3 grupos de respondentes: não implementado; parcialmente; totalmente, com a seguinte representatividade.

Gráfico 1 - Distribuição do grau de implementação da contabilidade analítica nos hospitais



Fonte: elaboração própria

Dos 15 hospitais que possuem o sistema totalmente implementado, 80% recorreram a uma equipa técnica do próprio hospital no processo de implementação, enquanto que nos hospitais com uma implementação parcial esta percentagem é um pouco inferior (70%).

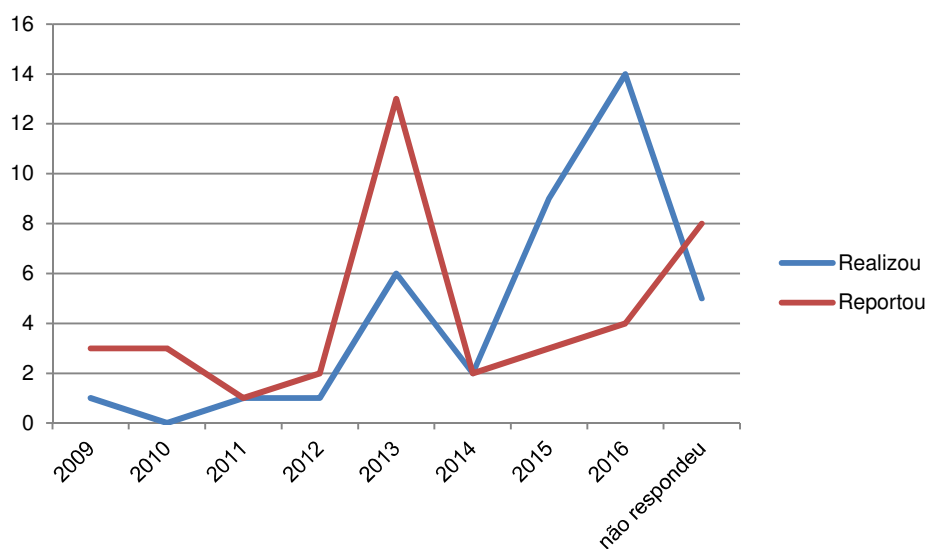
Um respondente informa que o modelo concetual do sistema foi implementado por uma equipa interna, enquanto que o desenvolvimento da aplicação informática de suporte foi efetuado por um prestador de serviços.

Após a análise à implementação do sistema, os hospitais são questionados quanto à existência de uma utilização regular, assim como é-lhes solicitada informação acerca do último ano em que o sistema gerou, ou reportou informação à tutela.

Curiosamente, dos 39 hospitais que respondem possuir um sistema parcialmente ou totalmente implementado, 59% informam que utilizam a contabilidade analítica regularmente (80% das observações totalmente implementado e 46% das observações parcialmente implementado).

Destes, em 2016, 36% realizaram a contabilidade analítica e apenas 10% reportaram, no mesmo ano, essa informação à tutela.

Gráfico 2 - N.º de hospitais que realizaram e reportaram a contabilidade analítica



Fonte: elaboração própria

No que respeita à análise das várias tipologias de custos, questionou-se os responsáveis hospitalares quanto à periodicidade com que são apurados.

Em termos de medidas de estatística descritiva, são obtidas respostas para cada uma das tipologias de custos com valores da média e mediana muito próximos, de 2,9 e 3,0, respetivamente. Isto significa que, em geral, a periodicidade com que são apurados os custos está entre a mensal e trimestral. No entanto, o valor elevado do coeficiente de variação, acima dos 50%, indica que há uma grande disparidade de respostas em relação à média, pelo que há hospitais em que a periodicidade de apuramento poderá ser nunca ou anual.

Por tipologia de custos, ao nível dos custos diretos verifica-se que 97% dos respondentes do grupo dos parcialmente apuram estes custos mensalmente, baixando esta percentagem para 87% no grupo totalmente.

Passando para o apuramento de custos diretos mais indiretos, a periodicidade aumenta para anualmente, obtendo-se nesta situação 58% das observações do grupo parcialmente e 53% do grupo totalmente.

Quanto aos custos médios e totais, o panorama mantém-se na periodicidade anual, mesmo no grupo totalmente, denotando-se que, 25% dos respondentes do grupo parcialmente e 20% dos respondentes do grupo totalmente, não apuram sequer os custos totais por produto. Daqui pode concluir-se que os hospitais, apesar de terem o sistema implementado, ou optam por utilizar apenas os custos diretos para valorizar os produtos (objetos de custeio), ou efetivamente não se apura o custo de cada produto.

É de referir que há uma percentagem considerável de hospitais que nunca calcula os custos variáveis e previsionais, designadamente aqueles com uma implementação parcial da contabilidade analítica (38% e 46% nunca calculam, respetivamente, estes custos).

5.3 Processo de apuramento de custos

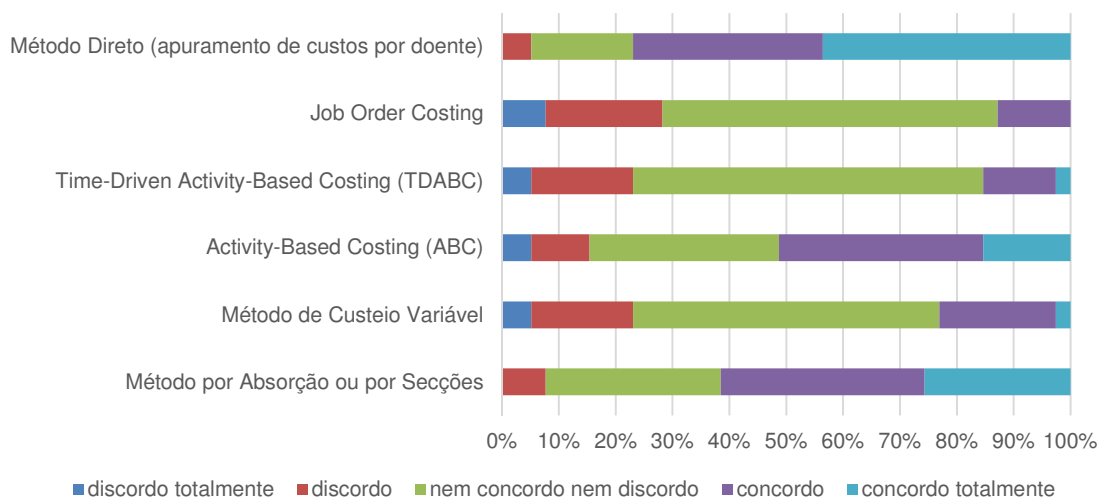
Para analisar a dimensão do processo de apuramento de custos, questiona-se os responsáveis organizacionais sobre qual o método de custeio que está a ser utilizado e se o mesmo está a ser aplicado em todo o hospital ou se apenas em algum(s) serviço(s).

Com efeito, 59% dos hospitais analisados utilizam o método das secções (ou por absorção) na totalidade do hospital, enquanto que 33% afirmam que o utilizam para o apuramento de custos em departamentos ou serviços específicos. Note-se que, nas observações em que há a utilização do método das secções, verifica-se que parte dos

hospitais não o utilizam em exclusivo, assinalando-se também o método do custeio variável, ABC e por doente.

Dos 36 respondentes que utilizam este método, 67% concordam (até totalmente) com a melhoria deste método, enquanto que 57% adotariam também o método ABC. No entanto, 77% não concordam ou são indiferentes à possibilidade de adoção do método de custeio variável, e o mesmo ocorre com 83% e 89%, respetivamente, das observações em relação ao TDABC e ao Job Order Costing.

Gráfico 3 - Grau de concordância quanto à melhoria ou adoção de um novo método de custeio



Fonte: elaboração própria

No que respeita ao método do custo variável, este é utilizado em 7 dos hospitais inquiridos, pelo que 82% dos respondentes afirmam não utilizar este método.

Quanto ao método de custeio ABC, apenas 5 hospitais afirmam utilizar este método na totalidade do hospital e outros 5 afirmam que o utilizam em departamentos ou serviços específicos.

Os métodos de custeio Job Order Costing e TDABC não têm qualquer utilização em 92% e 97% dos hospitais, respetivamente.

Por fim, o método de custeio por doente é utilizado na totalidade por 12 hospitais e parcialmente em 3 hospitais, isto significa que 62% dos respondentes não utilizam este método.

No entanto, perante a possibilidade de otimização do atual sistema de contabilidade analítica do hospital, 44% adotariam o método direto (apuramento de custos por doente) e 33% melhorariam a sua utilização no hospital. A maior percentagem de

possibilidade de adoção deste método ocorre em 49% dos hospitais onde a contabilidade analítica se encontra parcialmente implementada.

Se a maioria dos hospitais utiliza o método das secções, principalmente no grupo parcialmente (61% dos respondentes) não é de estranhar que os objetos de custeio mais escolhidos pelos hospitais sejam a unidade orgânica (85% dos respondentes), as linhas de produção (72%), seguindo-se a diária de internamento (49%). Enquanto 38% dos casos utiliza o método de custeio por doente (23% do grupo parcialmente e 15% do grupo totalmente), 46% dos hospitais afirma que também calcula os seus custos ao doente, havendo aqui uma discrepância de informação que pode sugerir a falta de conhecimento do que são, ou os objetos de custeio, ou o método de custeio mais utilizado.

Já no que respeita à atividade como objeto de custeio, a percentagem de escolha de 21% dos respondentes já se assemelha mais à percentagem de 26% dos que utilizam o método ABC como sistema de custeio.

O cálculo de custos por pagador e programa de saúde são os menos calculados nos hospitais em análise.

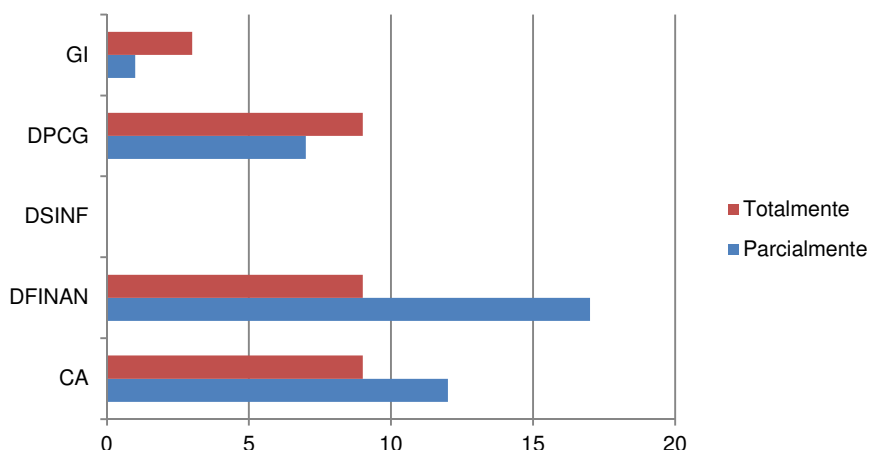
É de referir que, um dos hospitais respondentes sugere que os objetos de custeio deverão ser equivalentes às unidades de pagamento, por exemplo “episódio de consulta externa, GDH de ambulatório/hospital de dia, GDH de internamento, doentes de HIV, etc.”.

5.4 Recursos disponíveis

Nesta dimensão são questionados os responsáveis hospitalares acerca do órgão orientador da contabilidade analítica nos hospitais.

Raras são as respostas em que existe apenas um órgão ou serviço orientador, no entanto, a grande maioria dos respondentes identifica em simultâneo o Conselho de Administração - CA (54% das observações), a Direção financeira – DFIN (67%) e a Direção de Planeamento e Controlo de Gestão - DPCG (41%) como os que lideram este processo. Quatro dos hospitais respondentes identificam ainda a Gestão intermédia - GI, principalmente os hospitais do grupo totalmente implementada, no entanto há casos em que a informação é de que a contabilidade analítica não está a ser orientada.

Gráfico 4 - N.º de respostas de hospitais com indicação dos órgãos orientadores da contabilidade analítica



Fonte: elaboração própria

Em relação à existência de uma equipa técnica específica para a gestão de custos do hospital, é interessante verificar que, ao contrário da implementação da contabilidade analítica ter sido feita maioritariamente por uma equipa técnica do hospital, em 72% dos casos a existência de uma equipa atual é nula. Tal facto leva à conclusão de que a prática na maioria dos hospitais é criar uma equipa própria na fase de implementação, deixando esta de ter um papel ativo na fase de execução e utilização da informação de custos.

Estas equipas são constituídas, em média, por 1,8 a 2,5 pessoas, com formação base nas áreas de Gestão, Economia e Contabilidade.

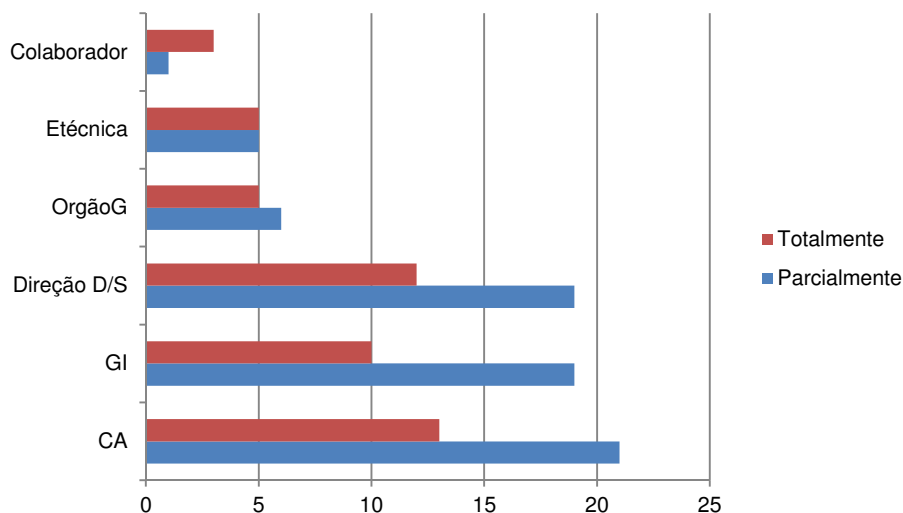
Os sistemas de informação de suporte ao apuramento dos custos estão presentes em 54% dos respondentes, os quais mencionam o SICCC para o apuramento de custos diretos, com um apuramento paralelo dos indiretos, nomeadamente em folhas Excel. Há, ainda, hospitais que se referem a outros sistemas, desde a plataforma *Business Intelligence*, programas variados e folhas de Excel criadas especificamente para este efeito.

5.5 Utilizadores da informação de custos gerada pela contabilidade analítica

A contabilidade analítica existe, pode ser utilizada ou não, desta é gerada informação, mais ou menos trabalhada, no entanto, a quem se dirige essa informação? Pois bem, os utilizadores mais comuns dessa informação, de acordo com as respostas obtidas

são o CA (mencionado por 87% da amostra), seguindo-se a Direção de departamentos e serviços – Direção D/S (79%) e a GI (74%).

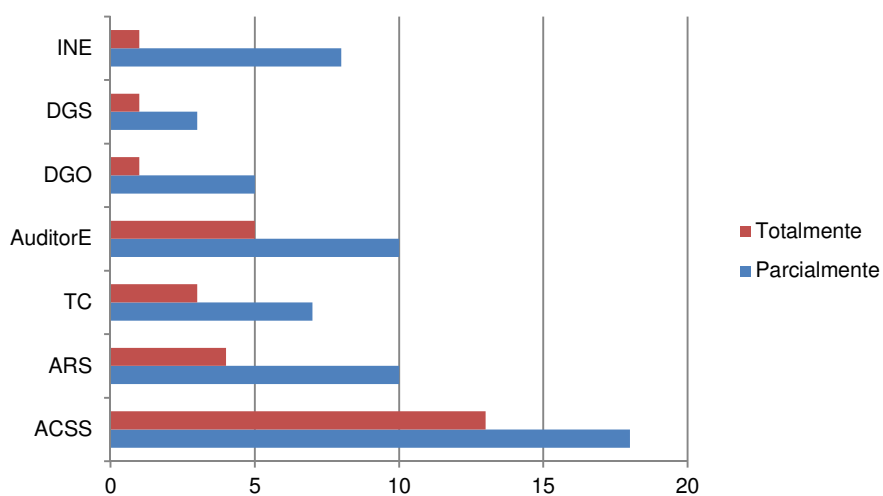
Gráfico 5 - N.º de respostas de hospitais acerca dos utilizadores internos da informação



Fonte: elaboração própria

Quanto aos utilizadores externos, verifica-se que a ACSS é a instituição quem mais solicita este tipo de informação (mencionada por 79% dos respondentes), seguindo-se, embora com um número um pouco inferior de observações, os Auditores externos – AuditorE (38%) e as ARS (36%). A Inspeção Geral das Atividades em Saúde (IGAS) e a Direção Geral do Tesouro e Finanças são utilizadores externos indicados por dois hospitais.

Gráfico 6 - N.º de respostas de hospitais acerca dos utilizadores externos da informação



Fonte: elaboração própria

Se, para a maioria dos utilizadores internos, a informação de custos é disponibilizada mensalmente (54% dos casos), isso não acontece para os utilizadores externos que recebem esta informação anualmente (51%). Tal facto poderá indicar que há uma maior frequência na solicitação dessa informação por parte dos utilizadores internos do que por parte dos utilizadores externos.

Analisando a relação entre pares e outras unidades de saúde pertencentes ao SNS, verifica-se que a informação de custos gerada nos hospitais respondentes não é maioritariamente partilhada, nem integrada com a de outras unidades, havendo um caso ou outro em que isso aconteça, principalmente quando a gestão hospitalar pertence a um grupo de outras entidades, ou em unidades locais de saúde, em que há partilha de informação com os centros de saúde.

Quadro 6 - N.º de hospitais com partilha e integração de informação com outras entidades

Modelo organizacional	Partilha		Integração	
	Não	Sim	Não	Sim
Centro Hospitalar	16	1	15	2
Hospital	12	2	10	4
Unidade Local de Saúde	6	2	6	2
Total Geral	34	5	31	8

Fonte: elaboração própria

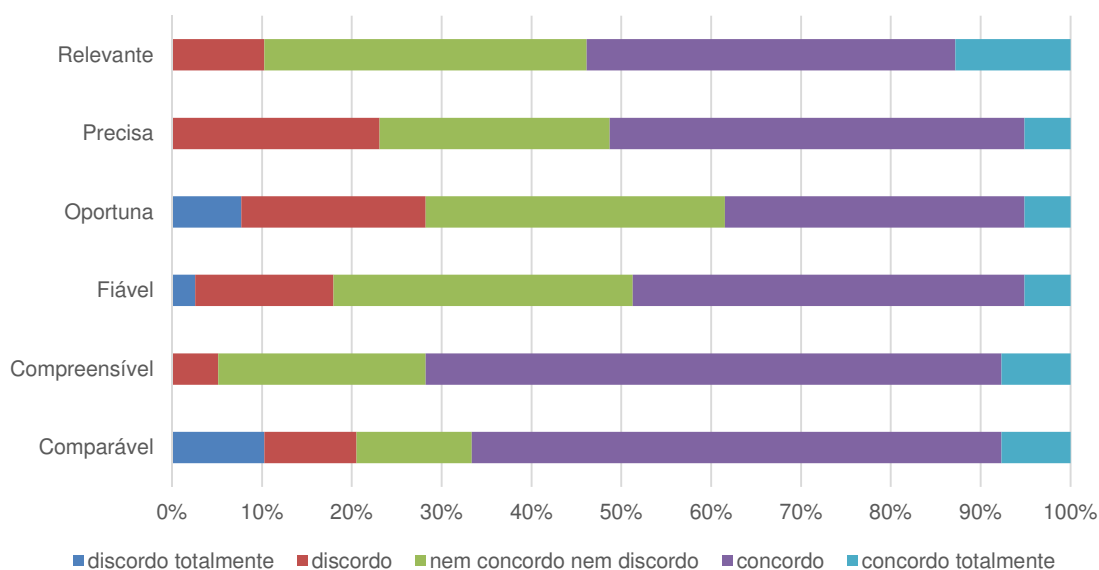
5.6 Processo de tomada de decisão

Nesta dimensão importa aferir qual a perceção dos responsáveis hospitalares acerca do grau de concordância quanto à geração de informação de custos de qualidade, por parte da contabilidade analítica do hospital.

Verifica-se que os valores da média e da mediana, para a concordância com a generalidade das características, são muito próximos (3,2 e 3,5, respetivamente), daí concluir-se que, em geral, os hospitais não têm opinião. No entanto, mais uma vez o valor do coeficiente de variação é elevado, principalmente no que respeita à comparabilidade e oportunidade, pelo que a discrepância de resultados é elevada em relação à média, sendo útil efetuar-se uma análise mais pormenorizada.

Da análise à tabela 3, verifica-se que em média cerca de 70% dos hospitais do grupo totalmente consideram a informação de qualidade, enquanto os do grupo parcialmente são os que mais discordam com essa classificação (23% dos respondentes).

Gráfico 7- Grau de concordância quanto às características da informação gerada



Fonte: elaboração própria

Especificando um pouco as características dessa informação, nos hospitais do grupo parcialmente, a comparabilidade e a compreensibilidade e a relevância são as características mais apontadas. A precisão, fiabilidade e oportunidade são as características com menor grau de concordância.

A compreensibilidade e a comparabilidade da informação de custos têm uma maior expressão no grupo totalmente, apresentando um maior grau de concordância com a sua precisão e fiabilidade do que com a relevância.

No que respeita à frequência de utilização da informação de custos gerada pelo sistema de contabilidade analítica, esta foi aferida para um conjunto de situações ou tarefas, as quais foram agrupadas no ponto 2.1.2 de acordo com os objetivos principais deste sistema.

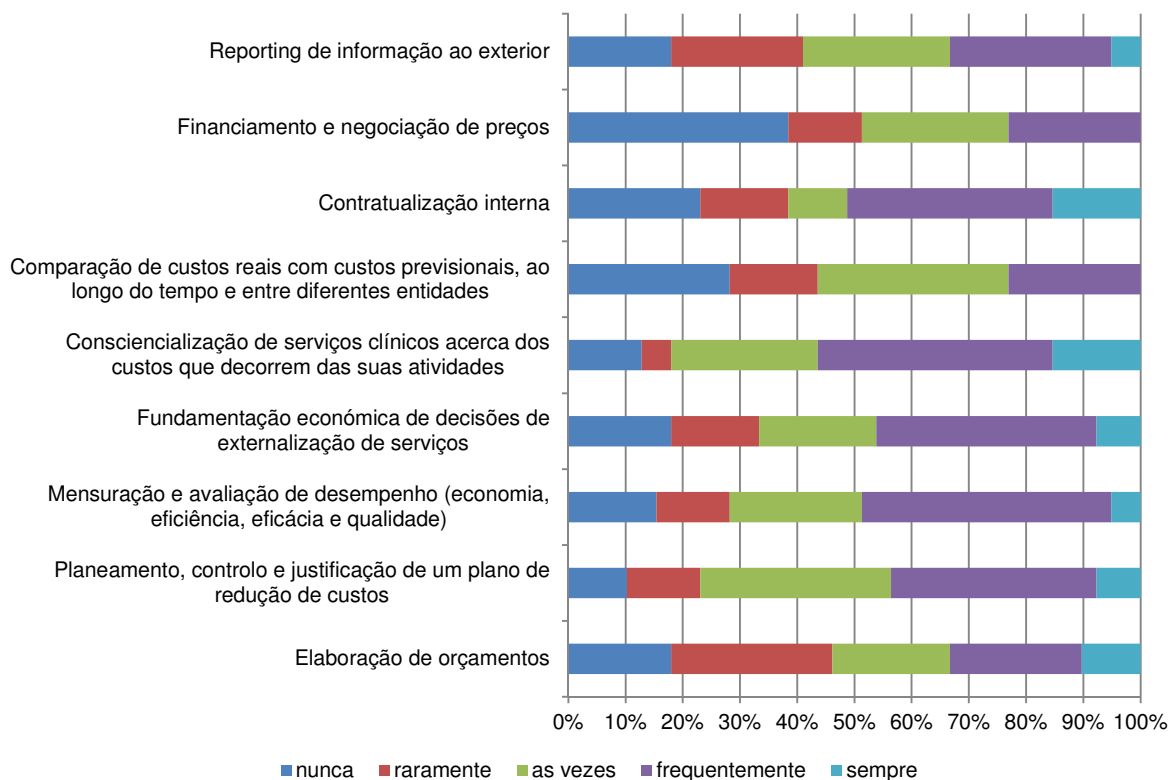
Em termos de medidas de estatística descritiva, foram obtidas respostas para cada uma das situações com valor médio de 2,8 e mediana de 3, ou seja, em geral, os hospitais respondentes raramente, ou às vezes utilizam a informação de custos, no controlo e tomada de decisão. No entanto, dado o coeficiente de variação sempre elevado em todas as situações (acima dos 40%), há indicação de haver uma grande disparidade de respostas em relação à média, revelando que existem também hospitais com elevada frequência de utilização da informação de custos.

Neste sentido, verifica-se que, em média, 31% dos inquiridos do grupo parcialmente e 45% dos casos do grupo totalmente utilizam sempre e frequentemente esta informação nas diversas situações apontadas. Esta diferença, na frequência de utilização entre os dois grupos, não é de estranhar uma vez que os hospitais com uma implementação total são os que apresentam uma maior percentagem de utilização deste sistema e um maior grau de concordância com a qualidade da informação.

Com base no gráfico seguinte é possível efetuar uma análise mais detalhada a cada uma das situações em análise.

No que respeita à elaboração de orçamentos, a maior percentagem de respostas aponta para a rara utilização da informação de custos (28% dos casos), seguindo-se a utilização frequente e as vezes.

Gráfico 8 – Grau de frequência de utilização da informação de custos



Fonte: elaboração própria

Há exceção de situações como a consciencialização dos serviços acerca dos custos e a contratualização interna, em que os hospitais afirmam utilizar sempre e frequentemente a informação de custos (56% e 51%, respetivamente dos casos). Nas

restantes situações a maioria dos hospitais inquiridos nunca, raramente ou às vezes utilizam esta informação (51% a 77% dos casos).

Analisando o agrupamento destas situações, com vista ao alcance dos objetivos expostos no ponto 2.1.2, verifica-se que as situações de controlo retrospectivo de resultados são as mais referidas, seguindo-se as situações ligadas ao apoio à tomada de decisão. No entanto, em termos de frequência de utilização, é referido que utilizam mais frequentemente / sempre a informação de custos em situações maioritariamente ligadas ao controlo e no apoio a outros instrumentos de gestão.

Destes resultados conclui-se que a informação de custos auxilia em algumas situações a tomada de decisão e quando isso acontece é com uma baixa frequência de utilização (65% nunca, raramente, ou às vezes).

5.7 Opinião sobre o processo

Os hospitais são, ainda, questionados acerca dos fatores que condicionam a implementação e manutenção da contabilidade analítica e quais os fatores críticos para o sucesso deste sistema no meio hospitalar. Com efeito, solicita-se a cada respondente que manifeste a sua opinião, quanto ao grau de importância de um conjunto destes fatores.

Na resposta a esta dimensão contribuem também os 2 hospitais que há data não possuem um sistema de contabilidade analítica implementado, pelo que a amostra nesta dimensão é de 41 hospitais.

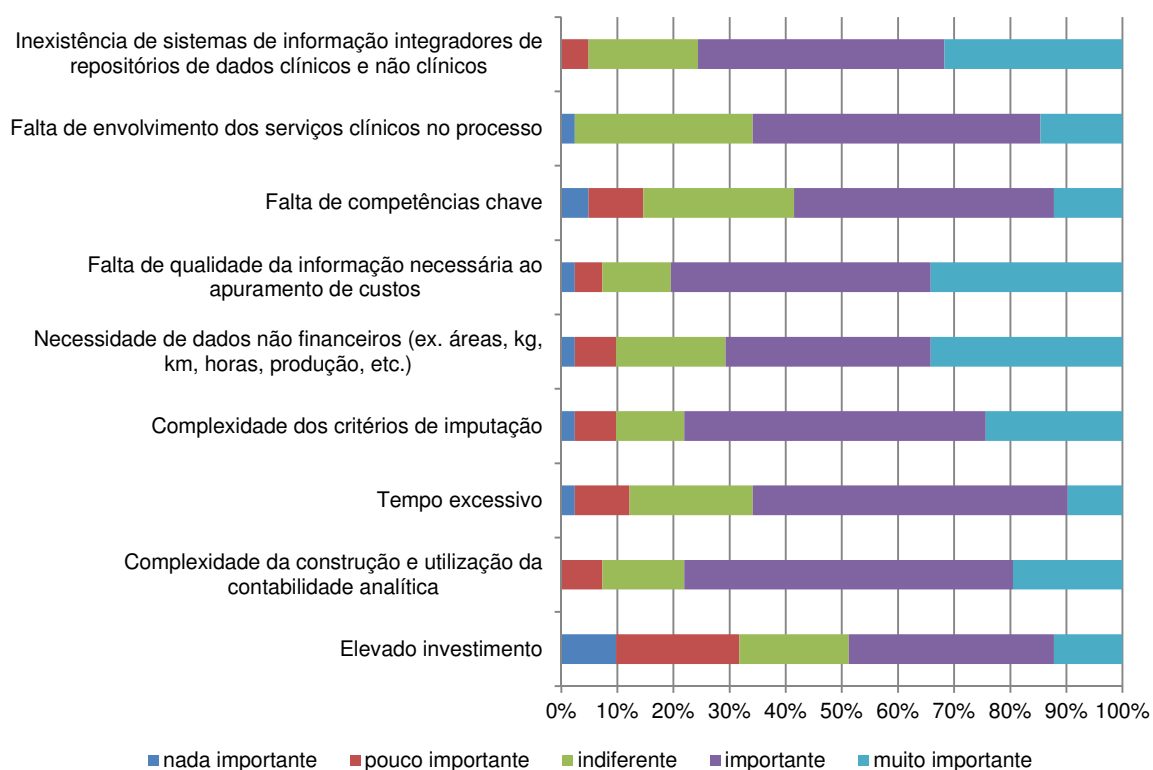
Analisando as medidas estatísticas mais comuns, verifica-se que os valores da média e da mediana estão muito próximos, quer na análise aos fatores condicionantes (média = 3,8; mediana = 4,0), quer ao nível dos fatores críticos de sucesso (média = 4,1; mediana = 4,0), o que indica que para a generalidade dos hospitais respondentes é dada importância a estes fatores. Por outro lado, verifica-se também, pelo resultado do coeficiente de variação (entre os 15% e 30%) que há uma maior homogeneidade nas respostas dadas a estas duas perguntas (ao contrário das respostas dadas em questões anteriores), o que comprova que a maioria dos hospitais está de acordo quanto à importância destes fatores na manutenção e implementação de um sistema de contabilidade analítica nos hospitais públicos portugueses.

Quanto às respostas dos hospitais que não possuem o sistema ou que está parcialmente implementado, estes afirmam que os fatores condicionantes apontados são importantes ou muito importantes em 72% e 75% dos casos, respetivamente.

No entanto, para os hospitais que afirmam ter o sistema totalmente implementado, o grau de importância dos fatores condicionantes diminuiu para 60% das respostas assinaladas como importante e muito importante, subindo a média de respostas de indiferença para 29%.

Uma análise mais detalhada a cada um dos fatores condicionantes permite chegar à conclusão de que, à exceção do elevado investimento, em que a maioria das respostas classifica este fator como indiferente, pouco, ou nada importante (51% dos casos), estes são importantes, ou muito importantes, pelo que devem ser tidos em consideração para uma correta manutenção e implementação do sistema de contabilidade analítica do hospital (66% a 80% dos casos).

Gráfico 9 - Grau de importância dos fatores condicionantes



Fonte: elaboração própria

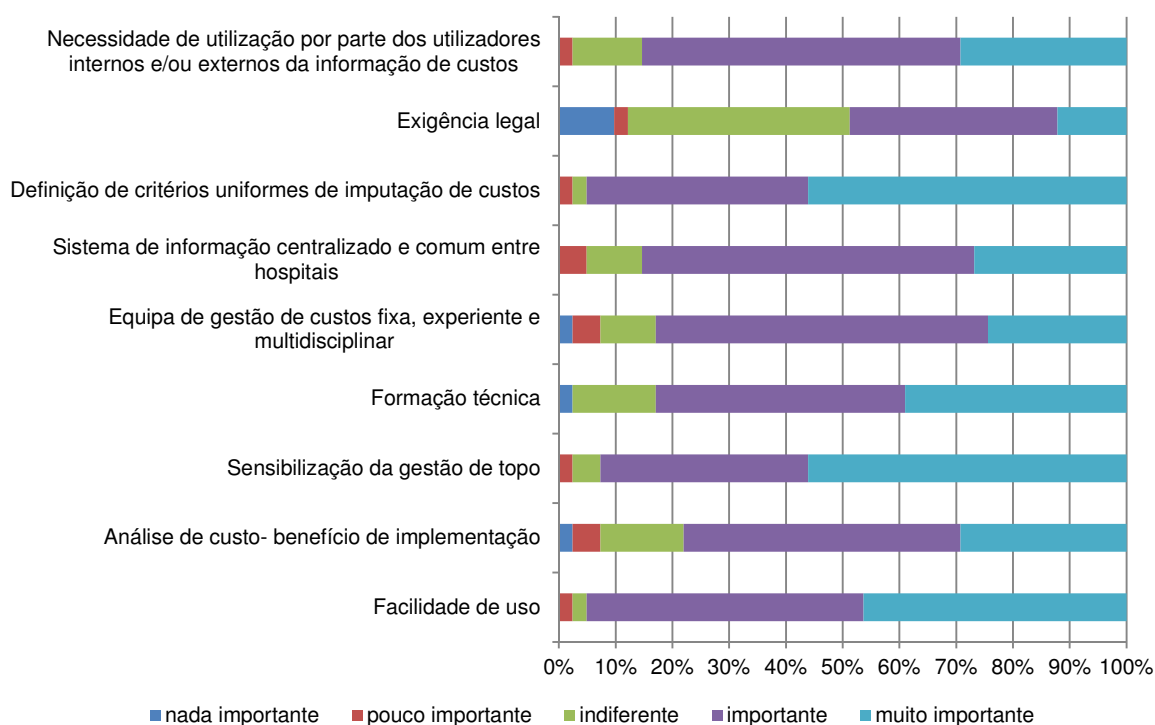
Os três fatores condicionantes com a maior percentagem de respostas do grau mais elevado de importância são a falta de qualidade da informação (34%), a necessidade de dados não financeiros (34%) e inexistência de sistemas de informação integradores de repositórios de dados clínicos e não clínicos (32%). Neste âmbito, um dos hospitais sugere que para colmatar a dificuldade de obtenção de dados não financeiros, era interessante “a realização de estudos específicos para consumos de energia,

próteses, medicamentos, entre outros”, de forma a uniformizar estes dados nos hospitais.

No que respeita aos fatores críticos de sucesso, os valores dos resultados da média e mediana das respostas são ainda mais próximos (média = 4,1; mediana = 4,0), indicando que, em geral, para os hospitais inquiridos estes fatores são também importantes, situação esta comprovada pela percentagem elevada de respostas classificadas como importantes e muito importantes, dadas por hospitais com ou sem implementação da contabilidade analítica (entre 79% a 85% dos casos). O coeficiente de variação encontra-se no intervalo dos 15% a 30%, pelo que a dispersão é média.

O gráfico abaixo permite demonstrar que, à exceção da exigência legal, em que a maioria das respostas classifica este fator de indiferente, pouco, ou nada importante, todos os outros fatores críticos de sucesso são maioritariamente considerados de importantes ou muito importantes (78% a 95% dos casos).

Gráfico 10 - Grau de importância dos fatores críticos de sucesso



Em relação aos fatores críticos de sucesso com maior percentagem de respostas com classificação de muito importante, destacam-se a facilidade de uso (46%), sensibilização da gestão de topo (56%) e a definição de critérios uniformes de imputação de custos (56%).

Para além dos fatores acima identificados, os respondentes sugerem outros que passam pela realização de reuniões entre pares (entre as equipas técnicas executantes de cada hospital) e o envolvimento da ACSS.

Perante os resultados acima descritos, verifica-se que a gestão hospitalar, apesar da importância atribuída ao tema da contabilidade analítica, não possui uma ferramenta uniformizada que a auxilie em situações de tomada de decisão operacional e estratégica.

Em geral, a contabilidade analítica ainda é vista como um complemento da atividade dos serviços financeiros e de planeamento e controlo de gestão, daí a inexistência de recursos exclusivamente afetos a esta função.

O método das secções continua a ser o mais utilizado, em detrimento do método de custeio direto, cuja implementação implica um maior consumo de recursos.

Quanto à informação de custos gerada por este sistema, esta não é por si só suficiente para o apoio à tomada de decisão, apesar de a mesma ser considerada maioritariamente de qualidade.

VI. DISCUSSÃO

6.1 Metodológica

Este trabalho de campo, no qual é proposto o estudo acerca da utilização da contabilidade analítica nos hospitais portugueses utiliza o inquérito por questionário para a recolha de informação junto do universo em análise.

A metodologia utilizada pode constituir uma limitação, uma vez que não se preocupa essencialmente em recolher informações acerca da justificação objetiva das práticas estudadas, nem permite controlar a existência de fatores externos que possam contribuir para a descrição e explicação de tais práticas por parte dos respondentes.

Alves (2012), no seu estudo acerca da “Contabilidade, Controlo de Gestão e Gestão nos Hospitais Portugueses: Dicotomia Público versus Privado” para colmatar esta limitação, analisa dois estudos de caso depois da aplicação do questionário (triangulação). Isto porque pretende saber não só “quais as práticas de gestão, de contabilidade e de controlo de gestão mais utilizadas nos hospitais portugueses, públicos e privados”, mas também conhecer a explicação ou a identificação das causas.

Da revisão da literatura verifica-se que o estudo de caso é dos instrumentos mais utilizados em investigação na área da contabilidade analítica (Arnaut, 2016), no entanto dificulta a generalização dos resultados a outras situações (Carmo e Ferreira, 2008), pelo que aplica-se sobretudo em estudos que validam determinadas características dos métodos de custeio. É neste âmbito que surge o estudo de Leoncine, Bornia e Abbas (2013), que apura os custos por procedimento médico hospitalar, o de Oker e Ozyapici (2013), que se preocupa em demonstrar a eficiência do TDABC, ou o estudo de Papadaki e Popesko (2016), que demonstra que o método ABC é mais relevante e preciso que o método de custeio tradicional.

No entanto, é necessário lembrar que o objetivo principal deste trabalho é descrever o estado atual da utilização da contabilidade analítica nos hospitais, compreender qual o padrão dessa população alvo e saber se existe ligação entre fatores que originam o estado em causa, pelo que a explicação e determinação das causas para a realidade encontrada não é o seu objetivo final.

O inquérito por entrevista é outro dos instrumentos de recolha de dados que, por vezes se utiliza em estudos semelhantes, tal como consta do estudo de Arnaut (2008). Este estudo consiste em verificar se o sistema integrado de gestão do Ministério da Defesa Nacional tem capacidade e potencialidade para disponibilizar informação analítica relevante para apoiar o processo de tomada de decisão. Como técnicas de

recolha de dados, utiliza a entrevista exploratória, a pesquisa bibliográfica, a análise documental e as entrevistas semi-diretivas (Arnaut, 2016).

O estudo de Machado (2009) às Pequenas e Médias Empresas Portuguesas, com o objetivo de caracterizar a forma como aí são tratados os custos indiretos, utiliza também o inquérito por entrevista. Segundo a autora, a principal vantagem da utilização de entrevistas é a recolha de evidências sobre as questões em estudo (Machado, 2009).

Machado (2009) refere que o tema da contabilidade analítica, ou de gestão, não se encontra normalizada em Portugal, ou seja, há conceitos básicos que podem não ser utilizados da mesma forma, gerando-se denominações diferentes para a mesma realidade, pelo que a entrevista é o instrumento mais adequado. Confirmando esta situação, Kaplan e Porter (2011) referem que os prestadores de cuidados de saúde nem sequer concordam acerca do significado dos custos. Nesta área, há uma tendência para utilizar a mesma terminologia para significar coisas diferentes (Chapman *et al.*, 2013), pelo que um dos principais problemas com a interpretação de estudos desta natureza é a falta considerável de clareza sobre os termos e os conceitos acerca dos custos (Negrini *et al.*, 2004).

Na entrevista, os conceitos são explicados aos entrevistados, pelo que este instrumento é particularmente útil no levantamento de informações sobre as quais não há certeza acerca da compreensão dos intervenientes quanto aos conceitos do investigador (Abernethy *et al.*, 1999).

O mesmo ocorre no estudo de Pereira, Sá e Jorge (2010) que, no sentido de obter um maior conhecimento acerca dos sistemas de contabilidade de custos em utilização nos hospitais, antes da elaboração do questionário, realiza duas entrevistas não estruturadas (Pereira, Sá e Jorge, 2010).

Efetivamente, uma limitação pode ser apontada ao presente estudo, que é o facto de o questionário, embora seja respondido por pessoas ligadas às áreas financeira e de planeamento e controlo de gestão (tal como nos estudos de Machado (2009) e Kludacz (2016)), não apresenta um glossário de conceitos, de termos mais utilizados na contabilidade analítica, tal como acontece no estudo realizado em 10 países pelo *Health Management Group at Imperial College Business School* (Chapman *et al.*, 2013). Este estudo conclui que há benefícios abrangentes se o vocabulário e os conceitos utilizados no cálculo dos custos já estiverem claramente definidos, no entanto tal ainda não acontece (Chapman *et al.*, 2013).

Com efeito, não é possível controlar o nível de conhecimento técnico dos respondentes perante os conceitos explanados no questionário, existindo sempre a subjetividade de interpretação dos mesmos (Abernethy *et al.*, 1999). Logo, há a possibilidade de os resultados serem influenciados, perante a impossibilidade de clarificação de dificuldades interpretativas e de desconhecimento de alguns conceitos.

No entanto, para o estudo objeto deste trabalho de campo, o inquérito por entrevista também não serve os intuitos desta investigação, uma vez que com este instrumento, em tão curto espaço de tempo, não é possível recolher dados e informações do universo, tal como se pretende. Citando Bell (2002), Machado (2009) afirma que as entrevistas consomem mais tempo, principalmente se realizadas em amplas áreas geográficas. Daí, a utilização da entrevista ser dirigida a diretores, num estudo realizado em apenas três hospitais da Polónia (Kister, 2015).

Assim, fazendo um aproveitamento dos conhecimentos técnicos que a investigadora possui na área da contabilidade analítica e, com base na revisão da literatura, foi construído um questionário, de forma a ir ao encontro dos objectivos definidos.

O mesmo acontece no estudo de Carvalho, Costa e Macedo (2008), onde os responsáveis pela contabilidade de uma série de organizações públicas se contactam via telefone. Também, no estudo de comparação dos métodos de cálculo de custos, num número limitado de países europeus, é utilizado o questionário estruturado (Tan *et al.*, 2014).

Como já referido, o inquérito por questionário estruturado trata-se da tipologia de instrumentos que mais se adequa aos propósitos deste trabalho, uma vez que permite uma maior rapidez na recolha dos dados e simplicidade de análise, é mais barato e, depois de validado, é passível de ser utilizado de forma sistemática (Carmo e Ferreira, 2008).

Quanto à aplicação do questionário, ou por via telefónica, por correio, ou via e-mail, verifica-se que o questionário é aplicado por via telefónica por Carvalho, Costa e Macedo (2008), uma vez que é mais reduzido que o apresentado no trabalho de campo em causa. Logo, a escolha recai sobre a aplicação via-email (preenchimento online), em resultado da realização do pré-teste.

Também, no estudo de Miranda *et al.* (2007), em que a população alvo é maior (115 hospitais universitários e de ensino brasileiros), utiliza-se o inquérito por questionário via e-mail. O mesmo acontece no estudo de Pereira, Sá e Jorge (2010) que, apesar de um envio inicial pelo correio, efetua um apelo ao preenchimento do questionário via e-mail.

Outra das desvantagens apontadas à utilização de questionários é a elevada taxa de não respostas (Carmo e Ferreira, 2008), acrescendo o facto de que os questionários muito extensos apresentam uma elevada probabilidade de não serem respondidos (como é o caso do questionário em causa – ver Anexo A).

No entanto, no presente estudo o mesmo não acontece. Ou seja, a taxa de resposta obtida foi de 82%, o que é um pouco superior à de outros trabalhos analisados na revisão de literatura, nomeadamente os de Miranda et al (2007) e de Cardinaels, Roodhooft e Herck (2004), que apresentam uma taxa de resposta de 29,5% e 42%, respetivamente. Relativamente aos estudos realizados em Portugal, Carvalho, Costa e Macedo (2008) apresentam 33 hospitais como respondentes, Alves (2012) consegue 49 respostas válidas (de 96 hospitais públicos e privados) e Pereira, Sá e Jorge (2010) apresenta 28 respostas de uma população de 71 hospitais.

Deste modo, consegue-se ultrapassar o ponto fraco da elevada taxa de não resposta, que Carmo e Ferreira (2008) e Abernethy et al (1999) apontam à utilização de inquéritos por questionário, diminuindo-se, assim, a possibilidade de enviesamento dos resultados, assim como o comprometimento da sua generalização ao universo que se pretende analisar (Stede, Van der, Young e Chen, 2005).

Talvez este facto, ao contrário do que Abernethy et al (1999) defendem, se deva à importância atribuída pelos respondentes ao tema da contabilidade analítica, uma vez que no estudo de Carvalho, Costa e Macedo (2008), 87,9% dos hospitais respondentes afirma que este sistema é muito útil no auxílio da tomada de decisões que implicam a gestão de dinheiro público. Este resultado era esperado, em primeiro lugar devido ao facto do primeiro PCAH ter sido aprovado há mais de dez anos e, em segundo lugar, devido à necessidade de se promover a sustentabilidade financeira do sector da saúde, tendo a contabilidade analítica um papel importante para o alcance desse grande objetivo (Carvalho, Costa e Macedo, 2008), o qual é reconhecido pelos hospitais portugueses (Pereira, Sá e Jorge, 2010).

6.2 Resultados

As informações recolhidas dos 41 hospitais mostram-se alinhadas com as considerações constantes de estudos e investigações anteriores, o que demonstra que há uma clara coerência entre as conclusões do estudo e a realidade.

Inclusive, as conclusões dos resultados obtidos abordam todos os aspetos que Costa, Santana e Lopes (2011) identificam como merecedores de um debate mais

aprofundado, no âmbito do apuramento de custos em organizações de saúde do SNS, conforme se passa a explicitar:

- *“A falta de uniformidade nos sistemas de apuramento de custos entre os diferentes níveis de cuidados de saúde”*

Verifica-se que os hospitais portugueses pertencentes ao SNS estão a seguir maioritariamente o PCAH, à semelhança dos estudos de Quesado e Cardoso (2017), de Leite e Rodrigues (2007) e Pereira, Sá e Jorge (2010).

O método de custeio por doente é o segundo método com maior percentagem de utilização, seguindo-se o método ABC, o qual é utilizado na totalidade do hospital por 15% dos respondentes, indo de encontro à mesma percentagem de utilizadores apontada no estudo de Miranda et al. (2007). Por outro lado, no estudo de Miranda et al. (2007) existe a expectativa por parte de 44% dos hospitais em relação ao uso futuro da abordagem ABC, enquanto no presente estudo a percentagem dos que concordam, ou concordam totalmente com adoção deste método é de 51%. Em nenhum dos hospitais que adotam o método ABC, os sistemas tradicionais são totalmente substituídos (Miranda et al., 2007).

Assim, há por vezes uma combinação com outros métodos de custeio, pelo que, tal como refere Negrini et al. (2004), é evidente a falta de metodologias padronizadas para a determinação, com precisão, dos custos hospitalares

Deste modo, a primeira conclusão dos dados recolhidos com o estudo é de que, apesar da tentativa de uniformização preconizada com a implementação do PCAH, os hospitais públicos portugueses divergem quanto ao grau de utilização da contabilidade analítica e não seguem o mesmo método de custeio no apuramento e análise dos custos. Tal facto, vai de encontro às conclusões do estudo realizado pelo Ministério da Saúde (2015).

Inclusive, a realização e o reporte da contabilidade analítica efetua-se em diferentes momentos, ficando ao critério de cada hospital o objecto de custeio a utilizar.

Esta situação impossibilita que os próprios sistemas de informação possam ser uniformizados, tal como é referido por Tompkins, Altman e Eliat (2006), o que se confirma pelo presente estudo, que constata a inexistência de um sistema de informação centralizado e comum entre os hospitais.

Por outro lado, perante a assimetria da contabilidade analítica entre os hospitais, a informação de custos gerada apresenta várias lacunas e incoerências (Ministério da Saúde, 2015).

Assim, se o método mais utilizado pelos hospitais portugueses é o das secções, em que os custos diretos são aqueles que apresentam uma maior regularidade de cálculo, a contabilidade analítica ainda apresenta poucas condições de fornecer informações úteis à gestão (Miranda et al., 2007), dificultando deste modo a negociação dos contratos programa, a avaliação económica e financeira e a mensuração do desempenho hospitalar.

➤ *“A ausência de centralização da informação no utente, situação que dificulta o apuramento de custos por patologia, produto ou área geográfica”*

No que respeita aos objetos de custeio, os hospitais frequentemente afetam os custos a departamentos e serviços, não se baseando nos reais recursos utilizados para prestar cuidados, mas sobretudo na forma como são reembolsados. O reembolso é ele próprio baseado em pressupostos arbitrários, imprecisos acerca da intensidade de recursos utilizados, uma vez que o apuramento de custos não se efetua directamente ao doente (Kaplan e Porter, 2011).

De facto, a unidade orgânica (85% dos casos), a linha de produção (72%) e a diária de internamento (49%) são os objetos de custeio mais apontados, indo de encontro ao estudo realizado por Pereira, Sá e Jorge (2010) em que a informação de custos por departamento ou serviço (unidade orgânica) abrange a totalidade dos respondentes.

Quanto ao apuramento dos custos por produto (ex. GDH), enquanto no estudo realizado em 2008 os mesmos não são apurados por nenhum dos hospitais inquiridos (Pereira, Sá e Jorge, 2010), atualmente é referido por 26% dos hospitais. Tal facto é de questionar, uma vez que o financiamento da produção realiza-se com base nos GDH.

Com efeito, observa-se assim uma desconexão entre as unidades de pagamento e as unidades de custeio (Costa, Santana e Lopes, 2013), pelo que a informação de custos atualmente gerada dificilmente serve de base ao cálculo dos preços a contratualizar com os hospitais.

Apesar disso, a presente investigação constata que 46% dos hospitais utiliza a unidade do doente como objeto de custeio.

De facto, no estudo comparativo entre os hospitais da Polónia e Inglaterra, 20% e 37% dos hospitais, respetivamente, apuram os custos ao doente (Kludacz, 2016), já em Portugal, a esmagadora maioria (88%) dos hospitais inquiridos, segundo um estudo efetuado em 2008, produz este nível de informação (Pereira, Sá e Jorge, 2010).

Assim, verifica-se uma discrepância de resultados de investigação, o que pode sugerir, tal como referido anteriormente, a falta de conhecimento do que são, ou os objetos de custeio, ou o método de custeio mais utilizado. Os resultados acima indicados podem dizer respeito não ao apuramento de custos por *bottom-up*, mas de uma forma *top-down*, em que o custo apurado é o custo médio por doente.

Portanto, é de evidenciar que poucos serão os hospitais portugueses que apuram os custos ao nível do doente, através de uma abordagem *bottom-up*. Tal facto impossibilita, à gestão hospitalar, a realização de uma análise mais precisa e fiável sobre os custos, que permita a sua comparação entre diferentes técnicas, no mesmo tipo de intervenção, entre patologias, produtos, instituições e áreas geográficas (Ministério da Saúde, 2015). Com efeito, pode concluir-se que os próprios gestores não terão a intenção de dar uso a esta ferramenta no apoio à tomada de decisão (Negrini et al., 2004).

- *“O apuramento de custos encarado como um procedimento administrativo e não como uma etapa fundamental do processo de tomada de decisões operacionais e estratégicas”*

Se, a revisão da literatura conclui que apenas a informação de custos com qualidade é capaz de servir o propósito de apoio à gestão e tomada de decisão, então, de acordo com os dados obtidos, a informação gerada satisfaz esta condição (em média 54% dos respondentes concordam com a qualidade desta informação). No estudo de Miranda et al. (2007), esta percentagem é superior, onde 65% dos hospitais entendem que possuem custos razoavelmente precisos.

Assim, enquanto Costa, Santana e Lopes (2013) apontam a falta de fiabilidade da informação de custos e o Tribunal de Contas (2011) diz que há mesmo uma ausência de informação completa e fidedigna sobre os custos, em média 49% dos hospitais concordam (até totalmente) que esta é fiável e 51% que é precisa.

Mais especificamente, os hospitais apontam a compreensibilidade e a comparabilidade (em média, 72% e 67% respetivamente) como as características com maior expressão, tal como no estudo de Pereira, Sá e Jorge (2010), onde a relevância,

fiabilidade e compreensibilidade são as dimensões da qualidade de informação que melhor avaliação possui (68% a 73%).

No entanto, apesar de serem reconhecidas estas características qualitativas à informação de custos, a mesma não está a ser plenamente utilizada no apoio à tomada de decisão

De facto, enquadrando os resultados alcançados nos quatro grandes objetivos da contabilidade analítica (Carvalho e Simões, 2016; Jordan, Neves e Rodrigues, 2005; Pereira e Franco, 1994) verifica-se que a maior percentagem de respostas, em que a informação de custos é maioritariamente utilizada frequentemente/sempe, dá-se em situações de contratualização interna, ao nível do “Controlo retrospectivo de resultados”, e em situações de consciencialização de serviços clínicos, no “Apoio a outros instrumentos técnicos e de gestão”.

Em situações de planeamento e orçamentação, a utilização é nenhuma, ou pouco frequente, apesar da elevada importância atribuída pelos gestores à informação de custos para o respetivo controlo (Miranda et al., 2007).

Tal facto é de realçar, principalmente quando mais importante do que os controlos internos é a possibilidade de comparabilidade dos custos entre instituições, isto é, o *benchmarking* entre pares (Ministério da Saúde, 2015). A este nível, os hospitais consideram que, em média, em 77% dos casos nunca/raramente/as vezes utilizam a informação de custos. Os resultados alcançados são diferentes dos do estudo de Pereira, Sá e Jorge (2010), onde o *benchmarking* é das utilizações da informação em que se verifica a menor lacuna de informação.

Segundo Carlos, Santana e Lopes (2013), a informação de custos está direcionada, sobretudo, à satisfação de necessidades relacionadas com o *reporting* ao exterior, no entanto, em média, apenas 33% dos respondentes utilizam essa informação frequentemente/sempe para essa situação.

No que respeita ao objetivo de “Avaliação da performance económica e financeira”, os resultados das análises conduzem, em menor grau, a uma medição do desempenho hospitalar (Kister, 2015), uma vez que a utilização da informação faz-se em 51% dos casos nunca/raramente/as vezes. Tal facto pode indicar que as práticas de contabilidade não são suficientes para o controlo e avaliação do desempenho dos hospitais (Leite e Rodrigues, 2007).

Na maioria das situações enquadradas no “Apoio à tomada de decisão”, a informação de custos nunca/raramente/as vezes é utilizada, tal como é referido por Negrini et al.

(2004), Leite e Rodrigues (2007) e pelo Tribunal de Contas (2001), pelo que, em geral, não está orientada para a governação clínica (Ministério da Saúde, 2015).

Portanto, outra grande conclusão que se retira deste estudo é que a informação de custos, gerada pela contabilidade analítica, não é suficiente para o apoio à tomada de decisão, apesar de a mesma ser considerada maioritariamente de qualidade.

O Tribunal de Contas (2011) refere ainda que a contabilidade analítica é elaborada mais por um imperativo legal do que por um imperativo da gestão, o que não deveria acontecer perante uma cultura empresarial. No entanto, na verdade, os dados recolhidos mostram que a exigência legal é dos fatores menos importantes considerados pelos responsáveis hospitalares. As unidades hospitalares dão mais importância a fatores relacionados com a estrutura, processos e resultados dos sistemas de contabilidade analítica, tais como recursos humanos, sistemas de informação, uniformização de processos e qualidade da origem da informação (Carvalho, Costa e Macedo, 2008).

➤ *“A divulgação dos custos das organizações de saúde, que tipicamente é efetuada com um diferimento significativo”*

As situações de tomada de decisão por parte da gestão hospitalar não ocorrem uma vez no ano, muito pelo contrário, pelo que o apuramento de custos totais por objetos de custeio deveria ocorrer com uma elevada regularidade.

Deste modo, se a maioria dos utilizadores internos utiliza a informação de custos mensalmente e, com esta periodicidade, são apurados os custos diretos (90% dos casos), então verifica-se que os gestores hospitalares, se utilizam a informação de custos no apoio à tomada de decisão, fazem-no apenas ao nível dos custos diretos.

Se, pelo contrário utilizam o apuramento de custos totais, cuja periodicidade de cálculo é anual, então os gestores controlam e tomam as suas decisões com base em informação com um diferimento significativo.

Isto significa que, havendo a necessidade de calcular custos precisos, ao nível do doente e procedimentos médicos, resultante do aumento da necessidade do controlo dos custos (Kister, 2015), tal não é possível em tempo útil.

Esta situação pode ser reveladora da dificuldade das entidades em reportar custos, possivelmente por o apuramento destes dados não fazer parte da rotina de gestão, ou por não haver um sistema de contabilidade organizado (Ministério da Saúde, 2015).

Sendo assim, dada a discrepância existente entre hospitais, quanto ao momento de apuramento e disponibilização da informação dos custos aos utilizadores, é quase impossível a comparabilidade dos custos, a partilha e a integração da informação entre instituições (87% não possuem integração da informação e 79% não a partilham).

Por este motivo, defende o Ministério da Saúde (2015) que é fundamental que se definam regras claras, transparentes e comuns, as quais sejam aplicáveis a todas as organizações, de forma a possibilitar a comparação e o reconhecimento dos melhores exemplos e práticas, pois atualmente tal não acontece.

Em suma, pode-se concluir que a inexistência de uma uniformização de métodos de custeio impossibilita sobretudo a comparação do desempenho, o que origina um desconhecimento geral acerca do posicionamento de cada instituição quanto à intensidade de consumo de recursos utilizados.

Com efeito, o benchmarking que possa vir a ser efetuado, com vista ao planeamento estratégico, melhor afectação de recursos financeiros, ou mensuração do desempenho para efeitos de reconhecimento entre instituições, assentará em resultados que têm por base critérios, unidades de medida, objectos de custeio e periodicidades de cálculo díspares entre organizações hospitalares.

No entanto, de uma forma ou de outra, a informação de custos, embora não traduza uma realidade que possa ser trabalhada a um nível macro, está a ser utilizada no apoio à gestão interna dos hospitais. Contudo, devido ao estado actual de implementação, não é possível, aos gestores hospitalares, utilizar a contabilidade analítica regularmente e em exclusivo no apoio à tomada de decisão, o que se traduz na sua secundarização no seio destas organizações.

Também ao nível do financiamento, a falta de precisão e fiabilidade resultante da utilização generalizada de métodos de custeio tradicionais não permite à gestão hospitalar contestar preços em processos de negociação com a tutela. Logo, o foco está no reembolso ao invés na gestão dos custos.

Apesar disso, verifica-se que há reconhecimento e vontade de alterar este paradigma.

No entanto, a contabilidade analítica apenas será plenamente utilizada se houver uma estratégia concertada quanto ao respectivo processo de execução, que implique a definição de conceitos, critérios e objectivos de mensuração comuns entre hospitais, focada no conceito de valor para o doente.

VII. CONCLUSÃO

Este trabalho teve como objetivo diagnosticar as práticas de utilização da contabilidade analítica nos hospitais portugueses pertencentes ao SNS.

São analisadas várias dimensões em torno do conceito de utilização e aproveitamento da contabilidade analítica, a qual foi criada com o intuito de gerar informação útil para a gestão das organizações.

Neste seguimento, a questão central deste trabalho é “Qual o estado actual de utilização da contabilidade analítica nos Hospitais públicos portugueses?”

Em resposta a esta questão, verifica-se que a grande maioria dos hospitais portugueses tem um sistema de contabilidade analítica totalmente, ou parcialmente implementado e cerca de 60% dos quais executam e utilizam este sistema.

Observa-se que, em regra geral, seguem os requisitos normativos previstos no PCAH, pela utilização do método por absorção, ou por secções, embora utilizem em simultâneo outros métodos em complemento, não havendo uma uniformização de processos de apuramento de custos. A maioria dos hospitais utilizaria o método direto, ou de apuramento ao doente, caso lhe fosse dada essa possibilidade.

Apesar do sistema de contabilidade analítica implementado gerar informação considerada de qualidade, esta não é amplamente utilizada em situações de apoio à tomada de decisão e na avaliação da *performance* económica e financeira. A maior frequência de utilização dá-se ao nível do controlo retrospectivo de resultados e no apoio a outros instrumentos técnicos e de gestão.

O planeamento, a elaboração de orçamentos e a mensuração e avaliação de desempenho são as situações menos referidas, principalmente em situações com maior frequência de utilização.

A informação de custos encontra-se essencialmente disponível ao nível da unidade orgânica, das linhas de produção e da diária de internamento, sendo esta disponibilizada mensalmente aos utilizadores internos e ao nível dos custos diretos. Assim, dada a dificuldade de apuramento de custos unitários por doente, verifica-se a quase inexistência de partilha e de integração da informação de custos entre pares.

O interesse dos hospitais portugueses pelo tema é demonstrado não só pela elevada taxa de resposta ao questionário enviado, como também pela orientação que, maioritariamente é dada pela gestão de topo, pelo que a exigência legal é dos fatores menos importantes a considerar na implementação e manutenção da contabilidade

analítica. No entanto, em termos operacionais, poucos são os que possuem uma equipa técnica afeta à gestão de custos.

Assim, verifica-se que ainda há muito para melhorar, no sentido de a contabilidade analítica produzir a informação analítica capaz de ir ao encontro dos objetivos estratégicos das organizações de saúde. Para tal, devem ser tomadas medidas que diminuam a complexidade do sistema de contabilidade analítica e que melhorem os sistemas de informação de modo a ser gerada informação de custos com qualidade. Daí, a sensibilização da gestão de topo, o reforço ou organização de uma equipa de gestão, a formação dos utilizadores, a existência de um sistema de informação centralizado e sobretudo a uniformização de conceitos, serem fatores críticos para o sucesso da implementação e manutenção da contabilidade analítica nos hospitais portugueses.

O presente trabalho de campo é o primeiro a abordar todos os aspectos da utilização do sistema de contabilidade analítica, pelo que espera-se que o mesmo possa contribuir com informações que auxiliem na reflexão, organização e sistematização de futuros trabalhos que fomentem uma utilização efetiva da contabilidade analítica na gestão e tomada de decisão dos hospitais portugueses.

Tal desiderato apenas será alcançado se houver um trabalho de concetualização e uniformização, estando atualmente reunidas as condições para o fazer.

Pois, perante o reconhecimento inequívoco da importância da contabilidade analítica por parte dos gestores hospitalares, no contexto actual de existência de apoios financeiros comunitários à modernização e capacitação da administração pública, é possível aplicar as mais modernas abordagens do sistema à realidade nacional, centradas no valor da prestação de cuidados de saúde para o doente.

VIII. RECOMENDAÇÕES

Ao nível da organização hospitalar, verifica-se que, apesar da contabilidade analítica ser orientada essencialmente pelo CA, apenas um quarto dos respondentes possui um núcleo afeto à gestão de custos.

Neste âmbito é necessário sensibilizar a gestão de topo acerca das potencialidades da contabilidade analítica no apoio à gestão e tomada de decisão, reforçar, ou organizar em cada unidade hospitalar um núcleo afeto exclusivamente à gestão de custos, fixo, experiente e multidisciplinar, e promover o envolvimento dos serviços clínicos no processo. A formação técnica é também importante, pelo que deve ser dada sobretudo aos utilizadores internos.

A um nível macro, a adoção de um método e de critérios uniformes de imputação de custos é fundamental, pelo que, dada a complexidade dos mesmos, é recomendável que a respetiva criação, escolha e normalização deva ser centralizada na tutela, a quem caberá a análise do custo-benefício de implementação. Este método deve ir ao encontro das necessidades de informação por parte de utilizadores internos e externos e ser de fácil manuseamento. Sugere-se que os cálculos e critérios de imputação de custos sejam suportados por um sistema de informação centralizado e comum entre os hospitais.

Os objetos de custeio a ter em conta, na definição do melhor método de apuramento de custos necessitam de monitorização, pelo que se sugere que façam parte dos indicadores de contratualização.

Com efeito é necessário estudar a possibilidade de conexão entre o sistema de contabilidade analítica, os planos de atividades, os indicadores de desempenho e os contratos-programa hospitalares, de forma a atribuir a este instrumento a devida importância, tornando-o essencial no processo de gestão estratégica das organizações de saúde do país.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABERNETHY, Margaret A. *et al.* - Research in managerial accounting: Learning from others' experiences. **Accounting & Finance**. . ISSN 08105391. 39:1 (1999) 1–27.

ACSS - **Ministério da Saúde - Relatório e Contas 2014**. Lisboa : Ministério da Saúde, 2015

ALVES, Eurico Castro *et al.* - **Um Novo Modelo de Acesso à Inovação em Saúde Baseado em Resultados**. Lisboa : The Boston Consulting Group, Nov. 2016

ARNAUT, João Rafael Dantas - **O sistema integrado de gestão e a contabilidade analítica no Exército Português** [Em linha]. Lisboa : Academia Militar, 2016 Disponível em WWW:<URL:http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&site=eds-live&db=edsrca&AN=rcaap.openAccess.10400.26.15209>.

BORGES, Cláudia *et al.* - Implementação de um sistema de custeio por actividades nos hospitais do SNS. **Revista Portuguesa de Saúde Pública**. 9 (2010) 141–160.

CANHA, Helena - O método ABC como factor de competitividade da empresa. **Revista TOC**. 84 (2007) 52–58.

CARDINAELS, Eddy; ROODHOOFT, Filip; HERCK, Gustaaf Van - Drivers of cost system development in hospitals: Results of a survey. **Health Policy**. . ISSN 01688510. 69:2 (2004) 239–252. doi: 10.1016/j.healthpol.2004.04.009.

CARMO, Hermano; FERREIRA, Manuela Malheiro - **Metodologia da investigação: Guia para auto-aprendizagem** [Em linha]. 2.^a ed. Lisboa : Universidade Aberta, 2008 Disponível em WWW:<URL:http://s3.amazonaws.com/academia.edu.documents/39595889/MIC-Carmo_e_Ferreira.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAIWOWYYGZ2Y53UL3A&Expires=1488719238&Signature=uHnGzBho24pNhZES2sSw6AdCrJI%253D&response-content-disposition=inline%253B filename%253DMetodologia_da_Investi>. ISBN 978-972-674-512-9.

CARVALHO, João Batista Da Costa; SIMÕES, Vitor - Contabilidade de Gestão NCP 27. Em **Sistema de normalização contabilística na Administração Pública (SNC-AP)**. Lisboa : Ordem dos Contabilistas Certificados, 2016. p. 171–190.

CARVALHO, João; COSTA, Teresa Carmo; MACEDO, Natália - A contabilidade analítica ou de custos no sector público administrativo. **Revista TOC**. 96 (2008) 30–41.

CHAPMAN, CS; *et al.* - **International approaches to clinical costing**. Bristol : Healthcare Financial Management Association, 2013

COSTA, Carlos *et al.* - A importância do apuramento de custos por doente: metodologias de estimação aplicadas ao internamento hospitalar português. **Revista Portuguesa de Saúde Pública**. 7 (2008) 131–146.

COSTA, Carlos; SANTANA, Rui; LOPES, Sílvia - **Passado, Presente e futuro - Custos e preços na saúde**. Lisboa : Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2013. ISBN 9789898424990.

COSTA, Sérgio; SANTOS, Maribel Yasmina - Sistema de Business Intelligence no suporte à Gestão Estratégica. Em . [S.l.] : Conferência da Associação Portuguesa de Sistemas de Informação (CAPSI), 2012

Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro - **Diário da República, 1.ª série**. 178 (2015) 7776–7781.

DRAŽIĆ LUTILSKY, Ivana; ŽMUK, Berislav; DRAGIJA, Martina - Cost Accounting as a Possible Solution for Financial Sustainability of Croatian Public Hospitals. **Croatian Economic Survey**. . ISSN 13304860. 18:2 (2016) 5–38. doi: 10.15179/ces.18.2.1.

FERREIRA, Amaro - A contabilidade analítica nos hospitais EPE. **Contabilista**. 195 (2016) 51–54.

FREITAS, Guilhermina - **SNC - Estrutura Conceptual** [Em linha]. Lisboa : Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, 2009 Disponível em WWW:<URL:http://www.otoc.pt/fotos/editor2/SNC - EstruturaConceptualDIS1409.pdf>.

GHASEMI, Maziyar *et al.* - The impact of information technology (it) on modern accounting systems. **Procedia - Social and Behavioral Sciences**. . ISSN 18770428. 28 (2011) 112–116. doi: 10.1016/j.sbspro.2011.11.023.

HILSENATH, Peter; EAKIN, Cynthia; FISCHER, Katrina - Price-transparency and cost accounting: Challenges for health care organizations in the consumer-driven era. **The Journal of Health Care Organization, Provision, and Financing**. . ISSN 00469580. 52 (2015). doi: 10.1177/0046958015574981.

IGIF - **Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais**. 3ª Edição ed. Lisboa : Ministério da Saúde, 2007

IMUS, Steve - Healthcare cost accounting: 8 strategies to streamline implementation and quickly achieve measurable results. **Becker's Hospital Review**. 1–5 (2014).

JORDAN, Hugues; NEVES, João Carvalho; RODRIGUES, José Azevedo - **O Controlo de Gestão ao Serviço da Estratégia e dos Gestores**. 6.ª ed. Lisboa : Áreas Editora, 2005. ISBN 972-8472-88-9.

KAPLAN, Robert S. - **Value-Based Health Care: Reconciling Mission and Margin**. [S.l.] : Harvard Business Publishing, 2015

KAPLAN, Robert S.; PORTER, Michael E. - How to Solve the Cost Crisis in Health Care. **Harvard Business Review**. November (2011) 47–64.

KISTER, Agnieszka - Hospital Management support through the use of Management Accounting. Em . [S.l.] : Management, Knowledge and Learning, Joint International Conference, Italy, 2015

KLUDACZ, Magdalena - The Role of Cost Accounting in Setting Prices in Polish and English Hospitals. Em . Prague : The 10th International Days of Statistics and Economics, Prague, September 8-10, 2016

KURUNMAKI, Liisa; LAPSLEY, Irvine; MELIA, Kath - **Costs, care and rationing: a comparative study of intensive care in the UK and Finland**. London : The Chartered Institute of Management Accountants, 2006

LAUSCHNER, Marco Antonio; BEUREN, Ilse Maria - Gestão estratégica de custos. **Contabilidade Vista & Rev. Belo horizonte**. 15:2 (2004) 53–84.

LEITE, Joaquim Mendes; RODRIGUES, Lúcia Lima - Práticas de Contabilidade de Gestão Hospitalar divulgadas nos Relatórios: Estudo dos Hospitais EPE Portugueses. Em . Lyon : X Congresso do Instituto Internacional de Custos, Lyon, França, 13 a 15 Junho, 2007

LEONCINE, Maury; BORNIA, Antonio Cezar; ABBAS, Katia - Systematic for determination of hospital costs per medical procedure hospital. **Produção**. . ISSN 01036513 (ISSN). 23:3 (2013) 595–608. doi: 10.1590/S0103-65132012005000093.

MACHADO, Maria João Cardoso Vieira - Métodos de repartição dos custos indiretos utilizados pelas PME'S industriais portuguesas. **Revista Científica da Universidade Federal de Santa Catarina**. Florianópolis. 1:11 (2009) 11–36.

MALAGUIAS, Rodrigo Fernandes; MALAGUIAS, Fernanda Francielle De Oliveira - Cost Management and Logistics Management: the Role of Information System. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**. Salvador. 4:2 (2014) 93–111.

MARIN, Heimar De Fátima - Sistemas de informação em saúde: considerações gerais. **Journal of Health Informatics**. . ISSN 2175-4411. 2:1 (2010) 20–24.

MATEUS, Céu - Portugal: Results of 25 years of experience with DRGs. Em BUSSE, REINHARD *et al.* (Eds.) - **Diagnosis-Related Groups in Europe**. First ed. Berkshire : McGraw-Hill, 2011. ISBN 978-0-33-524557-4v. 21. p. 381–400.

MERCIER, Gregoire; NARO, Gerald - Costing hospital surgery services: The method matters. **PLoS ONE**. 9:5 (2014). ISSN 19326203.

MINISTÉRIO DA SAÚDE - **A Organização Interna e a Governação dos Hospitais**. Lisboa : Ministério da Saúde, 2010

MINISTÉRIO DA SAÚDE - **Avaliação da Situação Nacional dos Blocos Operatórios - Relatório Final**. Lisboa : Ministério da Saúde, 2015

MINISTÉRIO DA SAÚDE - **Nota explicativa do OE 2016**. Lisboa : Ministério da Saúde, 2016

MIRANDA, Gilberto José *et al.* - Custeio ABC no ambiente hospitalar: um estudo nos hospitais universitários e de ensino brasileiros. **Revista Contabilidade & Finanças**. . ISSN 1519-7077. 18:44 (2007) 33–43. doi: 10.1590/S1519-70772007000200004.

NAJJAR, Peter A.; STRICKLAND, Matt; KAPLAN, Robert S. - Time-Driven Activity-Based Costing for Surgical Episodes. **Clinical Review & Education**. . ISSN 2168-6254. 2 (2016). doi: 10.1001/jamasurg.2016.3356.

NDEUNYEMA, Deodete Ndatuondyila Ndesilihalula - **Relevância da Informação Contabilística no apoio à Gestão do Setor Público: Estudo de Caso** [Em linha]. Setúbal : Instituto Politécnico de Setúbal, 2014 Disponível em WWW:<URL:<http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&site=eds-live&db=edsrca&AN=rcaap.openAccess.10400.26.8574>>.

NEGRINI, D. *et al.* - The cost of a hospital ward in Europe: is there a methodology available to accurately measure the costs? **Journal of Health Organization and Management**. . ISSN 1477-7266. 18:3 (2004) 195–206. doi: 10.1108/14777260410548437.

NYLAND, Kari; PETTERSEN, Inger Johanne - **The control gap : The role of budgets, accounting information and (non-) decisions in hospital settings**. Oslo : Health Organization Research Norway, 2004 (Relatório n.5).

OECD/EU - Health expenditure in relation to GDP. **Health at a Glance 2015: OECD Indicators**. 68 (2016) 162–163. doi: http://dx.doi.org/10.1787/health_glance_eur-2016-34-en.

OECD/EU - Financing of health care. **Health at a Glance 2015: OECD Indicators**. 2011 (2016) 122–124. doi: http://dx.doi.org/10.1787/health_glance_eur-2016-34-en.

ÖKER, Figen; ÖZYAPICI, Hasan - A New Costing Model in Hospital Management: Time-driven activity-based costing system. **The Health Care Manager**. . ISSN 1525-5794. 32:1 (2013) 23–36. doi: 10.1097/HCM.0b013e31827ed898.

OPSS - Financiamento e contratualização. Em **Relatório de Primavera 2012 - Crise & saúde, um país em sofrimento**. Lisboa : Observatório Português dos Sistemas de Saúde, 2012. p. 92–99.

PADOVANI, Emanuele; ORELLI, Rebecca L.; YOUNG, David W. - Implementing Change in a Hospital Management Accounting System. **Public Management Review**. . ISSN 1471-9045. 16:8 (2014) 1184–1204. doi: 10.1080/14719037.2013.792383.

PAPADAKI, Šárka; POPESKO, Boris - Cost Analysis of Selected Patient Categories Within A Dermatology Department Using an ABC Approach. **Global Journal of Health Science**. . ISSN 1916-9744. 8:6 (2016) 234–249. doi: 10.5539/gjhs.v8n6p234.

PEREIRA, Carlos Caiano; FRANCO, Victor Seabra - **Contabilidade Analítica**. 6.^a ed. Lisboa : Editora Rei dos Livros, 1994. ISBN 972-51-0991-0.

PEREIRA, Rui Pereira; SÁ, Patricia Moura; JORGE, Susana Margarida - A informação produzida pelos sistemas de contabilidade de custos nos hospitais públicos portugueses: características e lacunas. Em . Coimbra : Comunicação apresentada no XIV Encuentro AECA, 2010

POPESKO, Boris - Specifics of the Activity-Based Costing applications in Hospital Management. **International Journal of Collaborative Research on Internal Medicine & Public Health**. 5:3 (2013) 179–186.

PORTER, Michael E. - What Is Value in Health Care. **The New England Journal of Medicine**. . ISSN 15334406. 363:1 (2010) 2477–2481. doi: 10.1056/NEJMp1002530.

PORTER, Michael E.; LEE, Thomas L. - The Strategy That Will Fix Health Care - Harvard Business Review. **Harvard Business Review**. . ISSN 0017-8012. 0 (2013) 1–37.

QUESADO, Patricia; CARDOSO, Cláudia - A problemática da imputação dos custos nos hospitais do Serviço Nacional de Saúde (SNS). **European Journal of Applied Business Management**. Especial I (2017) 19–38.

RIEWPAIBOON, Arthorn; MALAROJE, Saranya; KONGSAWATT, Sukalaya - Effect of costing methods on unit cost of hospital medical services. **Tropical Medicine and International Health**. . ISSN 13602276. 12:4 (2007) 554–563. doi: 10.1111/j.1365-3156.2007.01815.x.

SALVADOR, Rui - Contabilidade analítica na administração pública. **Revista TOC**. 83 (2007) 30–36.

SILVA, André Ribeiro Da *et al.* - Sistemas de informação como Instrumento para Tomada de Decisão em Saúde: Revisão Integrativa. **Revista de Enfermagem**. 10:9 (2016) 3455–3462.

STEDE, Wim A. VAN DER; YOUNG, S.Mark; CHEN, Clara Xiaoling - Assessing the quality of evidence in empirical management accounting research: The case of survey studies. **Accounting, Organizations and Society**. . ISSN 03613682. 30:7–8 (2005) 655–684. doi: 10.1016/j.aos.2005.01.003.

TAN, Siok Swan *et al.* - DRG systems in Europe: Variations in cost accounting systems among 12 countries. **European Journal of Public Health**. . ISSN 1464360X. 24:6 (2014) 1023–1028. doi: 10.1093/eurpub/cku025.

TOMPKINS, Christopher P.; ALTMAN, Stuart H.; EILAT, Efrat - The precarious pricing system for hospital services. **Health Affairs**. 25:1 (2006) 45–56. ISSN 02782715.

TOSO, Mark E. - **Cost Accounting and Cost Accounting Systems in Health Care Organizations**. [S.l.] : TriNet Healthcare Consultants, 2012

TRIBUNAL DE CONTAS - **Auditoria ao sistema de pagamentos e de formação dos preços pagos às unidades hospitalares do Serviço Nacional de Saúde** [Em linha]. Lisboa : Tribunal de Contas, 2011 Disponível em WWW:<URL:http://www.tcontas.pt/pt/actos/rel_auditoria/2011/2s/audit-dgtc-rel030-2011-2s.pdf>.

VIEIRA, Renato Paulo Marinhelane De Campos - **A adoção do POCP nos serviços e fundos autónomos: (r)evolução ou harmonização?** [Em linha]. Coimbra : Universidade de Coimbra, 2008 Disponível em WWW:<URL:http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&site=eds-live&db=edsrca&AN=rcaap.openAccess.10316.11408>.

YU, Yangyang R. *et al.* - Time-driven activity-based costing: A dynamic value assessment model in pediatric appendicitis. **Journal of Pediatric Surgery**. . ISSN 15315037. 52:6 (2017) 1045–1049. doi: 10.1016/j.jpedsurg.2017.03.032.

ANEXOS**Anexo 1 - Lista de hospitais inquiridos**

ID	Organização de saúde
1	Centro Hospitalar Póvoa de Varzim Vila do Conde, EPE
2	Centro Hospitalar Psiquiátrico de Lisboa, SPA
3	Centro Hospitalar Tondela-Viseu, EPE
4	Centro Hospitalar Médio Tejo, EPE
5	Centro Hospitalar Vila Nova Gaia/Espinho, EPE
6	Centro Hospitalar do Baixo Vouga, EPE
7	Centro Hospitalar do Oeste, SPA
8	Centro Hospitalar Lisboa Central, EPE
9	Centro Hospitalar de Leiria, EPE
10	Centro Hospitalar de Setúbal, EPE
11	Centro Hospitalar do Médio Ave, EPE
12	Centro Hospitalar do Algarve, EPE
13	Centro Hospitalar Cova da Beira, EPE
14	Centro Hospitalar de Lisboa Ocidental, EPE
15	Centro Hospitalar de Trás-os-Montes e Alto Douro, EPE
16	Centro Hospitalar de São João, EPE
17	Centro Hospitalar de Entre Douro e Vouga, EPE
18	Centro Hospitalar Tâmega e Sousa, EPE
19	Centro Hospitalar Barreiro Montijo, EPE
20	Centro Hospitalar de Lisboa Norte, EPE
21	Centro Hospitalar e Universitário de Coimbra, EPE
22	Centro Hospitalar do Porto, EPE
23	Unidade Local de Saúde da Guarda, EPE
24	Unidade Local de Saúde de Matosinhos, EPE
25	Unidade Local de Saúde do Norte Alentejano, EPE
26	Unidade Local de Saúde do Litoral Alentejano, EPE
27	Unidade Local de Saúde do Alto Minho, EPE

Diagnóstico sobre a utilização da contabilidade analítica nos hospitais públicos portugueses

28	Unidade Local de Saúde do Nordeste, EPE
29	Unidade Local de Saúde de Castelo Branco, EPE
30	Unidade Local de Saúde do Baixo Alentejo, EPE
31	Instituto Português Oncologia do Porto Francisco Gentil, EPE
32	Instituto Português Oncologia de Coimbra Francisco Gentil, EPE
33	Instituto Português Oncologia de Lisboa Francisco Gentil, EPE
34	Instituto de Oftalmologia Dr. Gama Pinto, SPA
35	Centro de Medicina Física de Reabilitação do Sul - São Brás de Alportel, SPA
36	Centro de Medicina de Reabilitação da Região Centro Rovisco Pais, SPA
37	Hospital Arcebispo João Crisóstomo - Cantanhede, SPA
38	Hospital Dr. Francisco Zagalo - Ovar, SPA
39	Hospital de Magalhães Lemos, EPE
40	Hospital Professor Doutor Fernando Fonseca, EPE
41	Hospital Santa Maria Maior, EPE - Barcelos
42	Hospital de Santarém, EPE
43	Hospital Garcia de Orta, EPE
44	Hospital Espírito Santo, EPE - Évora
45	Hospital da Senhora da Oliveira Guimarães, EPE
46	Hospital Distrital Figueira da Foz, EPE
47	Hospital de Braga, PPP
48	Hospital de Cascais Dr. José de Almeida, PPP
49	Hospital Vila Franca de Xira, PPP
50	Hospital Beatriz Ângelo, PPP

Anexo 2 - Questionário

QUESTIONÁRIO

*“Diagnóstico sobre a utilização da contabilidade analítica nos
Hospitais públicos portugueses”*

Docente: Prof.^a Dr. Rui Santana

Discente: Helena Maria Ramos Rodrigues

Com o presente questionário pretende-se conhecer a implementação e utilização da contabilidade analítica nos Hospitais públicos de Portugal Continental pertencentes ao Serviço Nacional de Saúde (SNS).

Entende-se a **contabilidade de custos, analítica ou de gestão** como o ramo da contabilidade que tem em vista produzir informação relevante e analítica sobre custos e, sempre que se justifique, sobre rendimentos e resultados, para satisfazer as necessidades dos seus utilizadores no processo de tomada de decisões.

Este questionário encontra-se dividido em sete dimensões, com um tempo de resposta estimado inferior a 10 minutos, pelo que se solicita a melhor colaboração de V.Exa..

O questionário não é realizado com o intuito de atribuir qualquer classificação, ou ranking entre hospitais, e os seus dados serão tratados de forma confidencial, destinando-se unicamente a investigação científica. Se pretender obter uma cópia do Relatório Final ou obter qualquer esclarecimento, agradecemos o seu contacto para:

Investigador:

Helena Maria Ramos Rodrigues; E-mail: hm.rodrigues@ensp.unl.pt

Professor Orientador:

Prof. Doutor Rui Santana; E-mail: ruisantana@ensp.unl.pt

Muito obrigado pelo tempo despendido no preenchimento deste Questionário.

1. Caracterização da Instituição

1.1 Classifique o hospital de acordo com o regime jurídico:

Sector Público Administrativo (SPA)	
Entidade Pública Empresarial (EPE)	
Parceria Público-Privada (PPP)	

1.2 Classifique o hospital de acordo com o modelo organizacional:

Hospital	
Centro Hospitalar	
Unidade Local de Saúde	

1.3 Classifique o hospital de acordo com a lotação oficial de camas:

<100	
251-500	
501-1000	
>1000	

1.4 Indique, para o corrente exercício económico, qual o valor do orçamento:

< 50 M€	
51-100 M€	
101-200 M€	
>200 M€	

2. Processo de elaboração da contabilidade analítica

2.1 O hospital tem um sistema de contabilidade analítica² implementado?

(Se não implementado, passar ao ponto 7)

Totalmente	
Parcialmente	
Não implementado	

2.2 A implementação da contabilidade analítica foi efetuada por:

Equipa técnica da ACSS/IGIF	
Equipa técnica do hospital	
Empresa de outsourcing	
Outro, especifique _____	

2.3 A elaboração da contabilidade analítica é um procedimento de execução e utilização regular no hospital?

Sim	
Não	

2.4 Qual o último ano, em que o hospital realizou a sua contabilidade analítica? _____

2.5 Qual o último ano, em que o hospital reportou a informação gerada à tutela? _____

2.6 Indique qual a periodicidade com que são apurados os seguintes custos:

	Nunca	Mensal	Trimestral	Semestral	Anual
Custos diretos					
Custos diretos + Custos indiretos					
Custos totais (custos diretos + custos indiretos + custos administrativos)					
Custos médios (custos totais divididos pelo objeto de custeio)					
Custos variáveis					
Custos previsionais					
Outro, especifique _____					

² Entende-se a contabilidade analítica como sinónimo de contabilidade de gestão, ou de custos.

3. Processo de apuramento de custos

3.1 Especifique em que medida são utilizados os seguintes métodos de custeio (considere, por favor, o uso efetivo e não a simples existência).

	Nenhum uso	Uso efetivo:	
		Departamento (s)/ Serviço (s) específico (s)	Hospital
Método por Absorção ou por Secções			
Método de Custeio Variável			
Activity-Based Costing (ABC)			
Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC)			
Job Order Costing			
Método Direto (apuramento de custos por doente)			
Outro, especifique _____			

3.2 Perante a possibilidade de otimização do atual sistema de contabilidade analítica do hospital, indique o grau de concordância com a melhoria, ou adoção de um novo método de custeio. (1 – discordo totalmente; 5 – concordo totalmente).

	1	2	3	4	5
	discordo totalmente	discordo	nem concordo nem discordo	concordo	concordo totalmente
Método por Absorção ou por Secções					
Método de Custeio Variável					
Activity-Based Costing (ABC)					
Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC)					
Job Order Costing					
Método Direto (apuramento de custos por doente)					
Outro, especifique _____					

3.3 Especifique qual(ais) o(s) objeto(s) de custeio (pode colocar mais do que uma opção) em utilização.

Unidade orgânica (departamento/serviço/valência/unidade funcional)	
Linha de produção (ex. internamento)	
Produto (ex. GDH)	
Procedimento clínico	
Atividade	
Diária de internamento	
Programa de saúde	
Utente, doente	
Pagador específico (ex. subsistemas de saúde, seguros)	
Nenhum	
Outro, especifique _____	

4. Recursos disponíveis

4.1 A existência de contabilidade analítica no hospital é orientada por (pode colocar mais do que uma opção):

Conselho de Administração	
Direção Financeira	
Direção dos Sistemas de Informação	
Direção de Planeamento e Controlo de Gestão	
Gestor Intermédio	
Outro, especifique _____	

4.2 Existe uma equipa específica para a gestão de custos no hospital?

Sim	
Não	

4.3 Se sim, indique o número de colaboradores (a tempo inteiro) que se encontram afetos a esta tarefa: _____

4.4 Se sim, quais são as áreas de formação base dos colaboradores afetos a esta função (pode colocar mais do que uma opção)?

Economia	
Gestão	
Contabilidade	
Medicina	
Enfermagem	
Engenharia	
Outro, especifique _____	

4.5 Utiliza algum sistema de informação para o planeamento e manutenção da contabilidade analítica?

Sim	
Não	

4.6 Se sim, informe qual(ais) o(s) sistema(s) de informação que utiliza para essa função.

5. Utilizadores da informação de custos gerada pela contabilidade analítica

5.1 Quem são os principais utilizadores internos da informação de custos (pode colocar mais do que uma opção)?

Conselho de administração	
Gestão intermédia	
Direção de departamentos/ serviços	
Outros órgãos de gestão	
Equipa técnica gestão custos	
Colaboradores individualmente	
Outro, especifique _____	

5.2 Quem são os principais utilizadores externos da informação de custos (pode colocar mais do que uma opção)?

Administração Central do Sistema de Saúde (ACSS)	
Administração Regional de Saúde	
Tribunal de Contas	
Audidores Externos	
Direção-Geral do Orçamento	
Direção-Geral da Saúde	
Instituto Nacional de Estatística	
Outro, especifique _____	

5.3 Com que frequência é disponibilizada informação de custos aos utilizadores?

	1	2	3	4	5
	Nunca	Mensal	Trimestral	Semestral	Anual
Internos					
Externos					

5.4 Existe integração da informação de custos com outras unidades de saúde pertencentes ao SNS?

Sim	
Não	

5.5 Existe partilha da informação de custos com outras unidades de saúde pertencentes ao SNS?

Sim	
Não	

6. Processo de tomada de decisão

6.1 Atualmente, a informação de custos gerada pela contabilidade analítica do hospital é: (1 – discordo totalmente; 5 – concordo totalmente)?

	1	2	3	4	5
	discordo totalmente	discordo	nem concordo nem discordo	concordo	concordo totalmente
Comparável					
Compreensível					
Fiável					
Oportuna					
Precisa					
Relevante					
Outro, especifique					

6.2 Em que situações é utilizada a informação de custos gerada pela contabilidade analítica do hospital (1 – nunca; 5 – sempre)?

	1	2	3	4	5
	nunca	raramente	as vezes	frequentemente	sempre
Elaboração de orçamentos					
Planeamento, controlo e justificação de um plano de redução de custos					
Mensuração e avaliação de desempenho (economia, eficiência, eficácia e qualidade)					
Fundamentação económica de decisões de externalização de serviços					
Consciencialização de serviços clínicos acerca dos custos que decorrem das suas atividades					
Comparação de custos reais com custos previsionais, ao longo do tempo e entre diferentes entidades					
Contratualização interna					
Financiamento e negociação de preços					
<i>Reporting</i> de informação ao exterior					
Outro, especifique					

7. Opinião sobre o processo

7.1 Qual o grau de importância dos seguintes fatores condicionantes à implementação e manutenção da contabilidade analítica no hospital (1 – nada importante; 5 muito importante)?

	1	2	3	4	5
	nada importante	pouco importante	indiferente	importante	muito importante
Elevado investimento					
Tempo excessivo					
Complexidade da construção e utilização da contabilidade analítica					
Complexidade dos critérios de imputação					
Necessidade de dados não financeiros (ex. áreas, kg, km, horas, produção, etc.)					
Falta de qualidade da informação necessária ao apuramento de custos					
Falta de competências chave					
Falta de envolvimento dos serviços clínicos no processo					
Inexistência de sistemas de informação integradores de repositórios de dados clínicos e não clínicos					
Outro, especifique _____					

7.2 Qual o grau de importância dos seguintes fatores críticos para o sucesso da implementação e manutenção de um sistema de contabilidade analítica (1 – nada importante; 5 – muito importante)?

	1	2	3	4	5
	nada importante	pouco importante	indiferente	importante	muito importante
Facilidade de uso					
Análise de custo- benefício de implementação					
Sensibilização da gestão de topo					
Formação técnica					
Equipa de gestão de custos fixa, experiente e multidisciplinar					
Sistema de informação centralizado e comum entre hospitais					
Definição de critérios uniformes de imputação de custos					
Exigência legal					
Necessidade de utilização por parte dos utilizadores internos e/ou externos da informação de custos					
Outro, especifique _____					

Muito Obrigado!