

Universidade da Beira Interior

Departamento de Gestão e Economia



UNIVERSIDADE DA BEIRA INTERIOR
Covilhã | Portugal

Avaliação do Desempenho nos Serviços de Saúde: Aplicação do Sistema de Custeio Baseado em Actividades a uma Unidade de Cuidados Intensivos Polivalente

Carla Mónica Trindade Duarte

Mestrado em Gestão de Unidades de Saúde

Dissertação para obtenção do Grau de Mestre

Covilhã, 2010

Universidade da Beira Interior

Departamento de Gestão e Economia



UNIVERSIDADE DA BEIRA INTERIOR
Covilhã | Portugal

Avaliação do Desempenho nos Serviços de Saúde: Aplicação do Sistema de Custeio Baseado em Actividades a uma Unidade de Cuidados Intensivos Polivalente

Carla Mónica Trindade Duarte

Mestrado em Gestão de Unidades de Saúde

Dissertação para obtenção do Grau de Mestre

Orientadora:

Professora Doutora Anabela Almeida. Professora Auxiliar, Universidade da Beira Interior,
Departamento de Gestão e Economia

Co-orientadora:

Dr.^a Elizabete Castela, Administradora Hospitalar, Centro Hospitalar do Alto Ave, EPE

Covilhã, 2010

Ao meu filho Alexandre por todo o tempo
Que nunca lhe conseguirei compensar...

AGRADECIMENTOS

Termina agora mais uma jornada na minha formação académica e pessoal e acaba como começou: com um fôlego rejuvenescido e uma vontade renovada de querer aprender mais e melhor. Este trabalho não seria, porém, viável nem exequível se não contasse com o apoio e a preciosa ajuda de inúmeras pessoas às quais aproveito o momento para prestar o meu mais sincero agradecimento:

À Professora Doutora Anabela Almeida, minha orientadora, pelo privilégio da sua orientação, pela iluminação que as suas ideias deram à dissertação e pela sua valiosa ajuda a ultrapassar inúmeras dificuldades causadas pela distância geográfica;

Ao Presidente do Conselho de Administração do hospital onde foi aplicado o modelo pela anuência no acesso aos dados e pela compreensão da necessidade e pertinência da realização deste trabalho de investigação;

À Directora da UCIP pelo tempo precioso que lhe ocupei na definição dos parâmetros do modelo;

A todos os funcionários da UCIP, em especial à assistente técnica e à encarregada de sector que se disponibilizaram desde logo a participar neste projecto;

A todos os funcionários da organização de saúde onde foi concretizado o estudo pela celeridade e facilidade com que forneceram os dados;

À minha amiga Cristina por me mostrar que devemos ser inconformados e devemos sempre perseguir as metas que atribuem prazer à nossa vida;

Aos meus pais e à minha irmã pelo apoio incondicional que sempre me deram na prossecução dos meus objectivos pessoais e académicos. Sem eles não seria quem sou;

Ao meu namorado, pelo apoio moral e pelas valiosas ideias que me foi confidenciando ao longo do trabalho;

Finalmente, mas não menos importante, ao meu querido filho Alexandre, fonte da minha ambição e luz da minha vida, por todo o tempo que não estive presente para partilhar integralmente os momentos mais singelos da sua educação.

RESUMO

É frequente afirmar-se que a saúde não tem preço. Mas, tal como acontece em todos os processos de produção, seja de bens ou de serviços, também nas organizações de saúde cada doente tratado comporta um custo para a instituição.

A natureza das prestações de cuidados de saúde e a quase gratuitidade dos serviços prestados implicam, não obstante, que se atribua particular atenção às formas mais adequadas de controlo dos custos nas organizações de saúde. Com efeito, se do lado da receita as instituições estão condicionadas pelas regras impostas pela tutela, sem prejuízo da negociação dos objectivos anuais de produção, por outro lado a gestão da despesa encontra como constrangimentos as exigências de manutenção do nível de qualidade do serviço prestado e a actualização dos meios tecnológicos mais eficazes e inovadores na formulação da terapêutica.

O controlo de gestão só pode sobreviver com um profundo conhecimento da estrutura de custos e proveitos. Do lado dos custos, e porque é este o âmbito do nosso trabalho, temos que os sistemas de custeio têm como principal função apoiar as decisões inerentes ao processo de gestão estratégica e operacional das organizações.

Mas um sistema de custeio só cumpre eficazmente estas funções se conseguir fornecer à gestão de topo informação adequada e precisa sobre os custos reais do processo produtivo.

O sistema de Custeio Baseado em Actividades tem-se destacado na literatura por se entender que este modelo serve os propósitos mencionados.

Apesar de ser um modelo genericamente aplicado ao sector industrial, são já várias as referências da sua implementação em serviços de saúde, mormente em serviços de imagiologia, bloco operatório ou urgência.

O trabalho que ora se desenvolve procura estudar a validade da aplicação do Custeio Baseado em Actividades ao sector da saúde, caracterizando-se pela inovação na área em que foi aplicado – internamento, dada a insipiência de estudos nesta área de actividade e em particular em serviços

como as unidades de cuidados intensivos, onde a componente de custos tem um peso muito grande nos custos totais da organização.

Este estudo permitirá perceber de que forma deve o modelo de Custeio Baseado em Actividades ser ajustado às particularidades de um serviço de internamento, constituindo uma ferramenta de avaliação do desempenho do serviço através do conhecimento das actividades desenvolvidas e dos custos que lhes estão associados.

Palavras-chave: Gastos em Saúde; Sistemas de Custeio; Actividades; Recursos; Objectos de Custo

ABSTRACT

We frequently say health is priceless, but like in any other production process, be it goods or services, in healthcare organisations each patient has a specific cost for the institution.

The nature of the healthcare services and the services you get almost for free imply that a certain attention is paid to the most adequate ways for controlling costs in healthcare organisations. In fact, there are two perspectives to consider. On the one hand, bearing in mind the turnover, institutions are conditioned by rules imposed by the organisations in charge – without putting at jeopardy the negotiation of annual production goals. On the other hand, cost management finds its constraints on maintenance demands at the level of quality of a certain service and update of the technological means which are most effective and innovative in therapeutic formulation.

Management control can only survive unless there's a deep knowledge on the cost-profit structure. On the costs' side – and because this is the main study field of our project –, the main function of costing systems is to support the decisions inherent to the strategic and operational management process within organisations.

But a costing system can only accomplish these functions if it manages to grant top management adequate and exact information on the real costs of the production system.

Activity-Based Costing stands out in literature as one understands this model serves the above-mentioned purposes.

Although it is a model generically applied to the industrial sector, authors have been referring to it and its implementation in healthcare services, namely in radiology, in the O.R and E.R.

With this project we aim to study the validity of the application of Activity-Based Costing of the health sector characterised by the innovation in the field to which it was applied – the admission, given the scarcity of studies in this field, and in specific services such as the Intensive Care Units, in which the costing component weighs a lot among the total costs within the organisation.

This study will allow us to understand how the Activity-Based Costing model may be adjusted to the particularities of an admission service, composing a performance evaluation tool of the service through knowledge of the activities developed and the costs associated to it.

Keywords: Healthcare Costs; Costing Systems; Activities; Resources; Cost Objects

ÍNDICE GERAL

RESUMO	IV
ABSTRACT	VI
ÍNDICE GERAL	VIII
ÍNDICE DE QUADROS	X
ÍNDICE DE FIGURAS	X
ÍNDICE DE GRÁFICOS	XI
ÍNDICE DE ANEXOS	XI
ABREVIATURAS	XI

CAPÍTULO 1 – INTRODUÇÃO I

1.1 Apresentação, Relevância e Actualidade do Tema	I
1.2 Objectivos e Metodologia do Trabalho	III
1.3 Estrutura do Trabalho	IV

CAPÍTULO 2 – ENQUADRAMENTO TEÓRICO 1

2.1 Introdução	1
2.2 Gastos em Saúde e Reformas do Sistema de Saúde	2
2.3 Financiamento Hospitalar	19
2.4 As Organizações de Saúde: O Hospital no Sistema de Saúde Português	32
2.5 O Controlo de Gestão	43
2.5.1 O Processo de Controlo de Gestão	43
2.5.2 O Controlo de Gestão nas Organizações de Saúde	46
2.5.3 Os Centros de Responsabilidade no âmbito do Controlo de Gestão	49
2.6 A Contabilidade Pública nas Organizações de Saúde	51
2.7 O Sistema de Custeio Baseado em Actividades	56
2.7.1 Sistemas Tradicionais de Apuramento de Custos	61
2.7.2 A Falência dos Sistemas Tradicionais de Custeio	64
2.7.3 O Custeio Baseado em Actividades: Noção e Importância da sua Implementação	70
2.7.4 A Metodologia do Sistema de Custeio Baseado em Actividades	77
2.7.5 A Gestão Baseada em Actividades	94
2.7.6 Aplicação do Sistema de Custeio Baseado em Actividades ao Sector da Saúde	99
2.7.7 Apreciação Crítica do Sistema de Custeio Baseado em Actividades	109

VIII

2.8	Conclusão	113
CAPÍTULO 3 – IMPLEMENTAÇÃO DO MODELO		115
3.1	Introdução	115
3.2	Caracterização do Centro Hospitalar	115
3.3	Caracterização do Serviço	118
3.4	Planeamento do Projecto e Técnicas de Recolha de Dados	122
3.5	Implementação do Modelo de Custeio Baseado em Actividades à UCIP	125
3.6	Conclusão	142
CAPÍTULO 4 – CONSIDERAÇÕES FINAIS		145
4.1	Implicações para os Gestores das Organizações de Saúde	145
4.2	Limitações do Trabalho e Orientações para Trabalhos Futuros	147
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS		151
Anexos		170

ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 1 – Percentagem das despesas totais em saúde no PIB nos países da OCDE.....	4
Quadro 2 – Percentagem das despesas públicas nas despesas totais em saúde nos países da OCDE.....	8
Quadro 3 – Ministério da Saúde – Despesa total consolidada (milhões de euros).....	16
Quadro 4 – Diferenças entre a indústria e os serviços.....	36
Quadro 5 – Benefícios e limitações do CBA.....	111
Quadro 6 – Movimento assistencial do Centro Hospitalar Saúde, EPE.....	117
Quadro 7 – Produção da UCIP – 2008/2009.....	120
Quadro 8 – GDHs da UCIP em 2009 (> 5 episódios = 56,19%).....	121
Quadro 9 – Distribuição dos episódios por patologia.....	128
Quadro 10 – Descrição e classificação das actividades.....	131
Quadro 11 – Matriz recursos-actividade.....	134
Quadro 12 – Recursos humanos por grupo profissional.....	135
Quadro 13 – Consumo de mão-de-obra por grupo profissional e actividade.....	136
Quadro 14 – Custo das actividades.....	141

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1 – <i>Inputs</i> , processos e <i>outputs</i> das organizações de saúde.....	38
Figura 2 – Contabilização dos custos “indirectos”.....	69
Figura 3 – Cadeia de valor de Porter.....	73
Figura 4 – Modelo CBA bidimensional completo.....	80
Figura 5 – Análise das actividades.....	89
Figura 6 – Modelo de GBA.....	95
Figura 7 – Metodologia CBA aplicada aos serviços do Instituto Português de Oncologia de Lisboa.....	108
Figura 8 – Mapa das actividades desenvolvidas na UCIP.....	129

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Incidência das principais patologias em Portugal por cada 100.000 habitantes (1980-2003).....	10
Gráfico 2 – Equipamento de imagiologia em Portugal por cada 1.000.000 de habitantes (2003-2007).....	11
Gráfico 3 – População em Portugal por grupo etário (2000-2008).....	12
Gráfico 4 – Esperança média de vida à nascença em Portugal (2000-2006).....	13
Gráfico 5 – Mortalidade infantil em Portugal por cada 1.000 nascimentos com vida (2000-2006).....	13

ÍNDICE DE ANEXOS

Anexo 1 – Questionário/Guião de entrevista.	171
Anexo 2 – Carta de apresentação do projecto à Instituição.....	173

ABREVIATURAS

ABC – *Activity-Based Costing*

ACSS – Administração Central do Sistema de Saúde

ARS – Administração Regional de Saúde

CA – Contabilidade Analítica

CBA – Custeio Baseado em Actividades

CC – Centros de Custo

CG – Contabilidade Geral

CHS – Centro Hospitalar Saúde, EPE

CR – Centros de Responsabilidade

CRES – Conselho de Reflexão sobre a Saúde

CRI – Centro de Responsabilidade Integrada

CRP – Constituição da República Portuguesa

EPE – Entidades Públicas Empresariais

EUA – Estados Unidos da América

GBA – Gestão Baseada em Actividades

GCD – Grandes Categorias de Diagnóstico

GDHs – Grupos de Diagnóstico Homogéneos

ICM – Índice de *Case-Mix*

IGIF – Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde

INE – Instituto Nacional de Estatística

MCDTs – Meios Complementares de Diagnóstico e Terapêutica

NHS – *National Health Service*

NPM – *New Public Management*

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OECD – *Organization for Economic Cooperation and Development*

OPSS – Observatório Português dos Sistemas de Saúde

PCAH – Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais

PIB – Produto Interno Bruto

POCMS – Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde

POCP – Plano Oficial de Contabilidade Pública

SA – Sociedades Anónimas

SEE – Sector Empresarial do Estado

SNS – Serviço Nacional de Saúde

SPA – Sector Público Administrativo

TDABC – *Time-Driven-Activity-Based Costing*

UCIP – Unidade de Cuidados Intensivos Polivalente

UE – União Europeia

CAPÍTULO 1 – INTRODUÇÃO

*“A qualidade foi o objectivo que sempre acompanhou
As reformas da saúde (...) mas a melhoria do SNS
E os grandes aumentos na acessibilidade, equidade
E qualidade tiveram implicações financeiras”*

Correia de Campos, 2008

1.1 Apresentação, Relevância e Actualidade do Tema

Nas organizações é necessário a todo o momento tomar decisões com vista à sustentabilidade económico-financeira e ao desenvolvimento das instituições no mercado. Grande parte destas decisões carece de um rigoroso conhecimento da estrutura de custos reais da organização (Pereira & Franco, 1994).

As organizações de saúde não são excepção, pese embora as particularidades que lhes assistam, desde logo o seu carácter multiproduto ou a natureza das actividades que desenvolvem (Costa & Lopes, 2004).

O aumento exponencial das despesas com a saúde começa mesmo a revelar-se incomportável para a garantia de sustentabilidade do Serviço Nacional de Saúde (SNS). Desta forma, a saúde constitui já o tema central na agenda política do país, não só pela preocupação com a cobertura universal e a protecção dos cidadãos, como também pelas repercussões financeiras da doença.

Especialmente neste sector, as medidas de contenção de custos têm que ser ponderadas e adequadas já que deve ser tido em conta o equilíbrio entre a efectividade dos resultados, a garantia da qualidade dos serviços prestados e a equidade no acesso aos cuidados de saúde (Harfouche, 2008).

Actualmente os gestores têm acesso a uma grande quantidade de informação financeira e sobre os custos de produção. A análise do processo produtivo e a implementação de sistemas de controlo de gestão promovem o *feedback* da eficiência dos processos. Por outro lado, um sistema de Custeio Baseado em Actividades (CBA) ajuda os gestores a perceber o processo de concepção do produto e a rentabilidade dos clientes ao permitir a identificação das áreas de produção nas quais o processo de melhoria terá maior impacto (Cooper & Kaplan, 1998). Para tanto, os gestores devem dispor de informação em adequada, em tempo real e direccionada para o grupo de trabalho envolvido.

O aumento mais do que proporcional das despesas de saúde relativamente à produção das instituições obriga também os gestores hospitalares à análise e compreensão do processo produtivo para aferir da possibilidade de expandir ou restringir determinadas linhas de produtos com base nas necessidades dos utentes e da rentabilidade das mesmas (Ramsey, 1994). Assim, também nas organizações de saúde devem os gestores saber quais as actividades praticadas e onde e em que medida os recursos humanos, materiais e financeiros são consumidos. Esta é a filosofia do modelo CBA.

Por outro lado, perante o ambiente competitivo que actualmente enfrentamos, designadamente pelo impacto cada vez maior do sector privado na saúde, podemos assinalar que um sistema de custeio concebido para os serviços de saúde deve procurar obter eficiência/resultados financeiros positivos sem prejudicar a qualidade dos serviços prestados, providenciar informação para a gestão óptima dos recursos e promover a melhoria contínua da qualidade (Baker & Boyd, 1997; Ramsey, 1994).

Tendo por base variados exemplos da aplicação bem sucedida do modelo CBA às organizações de saúde (entre outros, os estudos de Ross, 2004; Baxendale & Dornbusch, 2000; Laulila *et al.*, 2000; Baker, 1998; Dodson *et al.*, 1998; Baker & Boyd, 1997), procurámos perceber se e em que medida a metodologia CBA pode ser replicada num hospital português.

A matéria é actual porquanto um dos grandes desígnios da entidade que regula o sector – Administração Central do Sistema de Saúde (ACSS) é precisamente o de melhorar a construção dos preços dos serviços pagos pelos cuidados prestados aos utentes do SNS ou a terceiros responsáveis

através da adequação dos preços aos custos reais. A ACSS implementou já a metodologia CBA em vários hospitais para perceber os benefícios que daí podem ser gerados para a regulação dos preços.

Por outro lado, sendo constatada a maior facilidade de obter sucesso na aplicação do CBA a serviços de saúde onde o processo produtivo é mais linear e tem zonas de contacto com a estrutura matemática do sector industrial, como é o caso dos serviços de imagiologia ou as intervenções cirúrgicas no bloco operatório, o nosso estudo reveste de particular importância também ao nível do seu carácter inovador já que o modelo CBA será implementado num serviço de internamento, em particular numa unidade de cuidados intensivos. Aqui, cada doente possui diversas especificidades que o distinguem dos demais dado que os processos e diagnósticos se vão fazendo ao longo do tratamento e a terapêutica é ajustada em função dos resultados obtidos durante a estadia dos doentes no internamento.

1.2 Objectivos e Metodologia do Trabalho

Como já foi mencionado, o objectivo geral do nosso trabalho consiste na aplicação da metodologia CBA a um serviço hospitalar, mais especificamente a uma unidade de cuidados intensivos.

A implementação do modelo ao serviço deverá também cumprir vários objectivos específicos, desde logo o de saber quais os benefícios da sua aplicação, as virtuosidade e restrições do modelo, as dificuldades do processo e os resultados para a gestão obtidos com a implementação do CBA.

A aplicação do modelo seguirá a metodologia avançada no capítulo 2, tendo em conta as particularidades da organização de saúde e do serviço. Como tal, serão aferidas as actividades, os recursos e os custos do processo produtivo com base na premissa do CBA: *“as actividades consomem recursos e os produtos (ou outros segmentos) resultam das actividades”* (Jordan et al., 2005:168).

Para tanto, foi obtida diversa informação sobre as actividades e sobre o custo dos recursos junto dos responsáveis de várias áreas clínicas, administrativas e de apoio geral. A informação foi obtida através da realização de questionários e/ou entrevistas ou pela análise documental de dados

retirados dos diversos sistemas informáticos ou dos processos clínicos, quando tal foi necessário para definir melhor os processos e os recursos consumidos.

1.3 Estrutura do Trabalho

Delimitado o âmbito do trabalho e definidos os seus objectivos, cumpre-se definir sumariamente a estrutura adoptada para a melhor abordagem do tema.

A concretização deste trabalho, que culminou na proposta de aplicação do CBA a um serviço hospitalar, estruturou-se em três capítulos distintos.

No capítulo 2, dá-se conta da literatura existente sobre os diversos temas que enquadram a nossa proposta de implementação do modelo CBA. Abordaremos, assim, o tema dos gastos e das reformas de saúde, bem como do financiamento hospitalar, por forma a verificarmos em que medida o nosso trabalho poderá ser uma mais-valia dados os constrangimentos na saúde ao nível da despesa e da receita. Passaremos em revista as características particulares das organizações da saúde ao nível das condições do mercado e do produto hospitalar, distinto das demais organizações. Avançaremos ainda com a análise sumária dos objectivos do controlo de gestão e da necessidade de uma organização ter um processo de controlo de gestão coerente e adequado. Fazendo a ponte para a segunda área temática do enquadramento teórico – sistema CBA, iremos finalmente tecer algumas considerações sobre o sistema de contabilidade pública nas organizações de saúde.

Na segunda área temática do nosso enquadramento teórico, ainda incluída no capítulo 2, temos a pretensão de olhar com maior profundidade para a metodologia CBA, analisando as circunstâncias que levaram ao seu advento, as razões que determinam a actual falência dos sistemas de apuramento de custeio tradicionais e a relevância da implementação nas organizações de um modelo complementar de custeio que apoie os gestores de topo no processo de tomada de decisão e na análise da cadeia de valor da empresa e da rendibilidade das actividades e dos segmentos de mercado.

No capítulo 3 procederemos à implementação do modelo CBA a um unidade de cuidados intensivos de uma instituição hospitalar. Faremos aqui uma breve caracterização da organização e do serviço por forma a percebermos a natureza dos custos e as características gerais do processo de produção. De seguida passaremos à apresentação dos resultados da aplicação do CBA ao serviço, definindo as actividades, os objectos de custos e os recursos que são alocados directamente ou por imputação àqueles.

Finalmente, o capítulo 4 revelará as conclusões do nosso trabalho, alinhando algumas considerações sobre os contributos do mesmo para a gestão e bem assim as limitações encontradas no decurso do mesmo, o que suscitará algumas sugestões para trabalhos futuros.

CAPÍTULO 2 – ENQUADRAMENTO TEÓRICO

2.1 Introdução

Dando seguimento à estrutura avançada no capítulo 1 para a concretização deste trabalho de investigação, dá-se início, neste capítulo, à análise dos temas que sustentam a metodologia do nosso projecto e que, como tal, constituem o enquadramento teórico desta dissertação.

Este capítulo irá incorporar duas áreas temáticas. Na primeira área temática, procederemos ao levantamento da situação económico-financeira passada e actual do sistema de saúde português, e bem assim da posição das reformas em curso e dos frutos colhidos pelas reformas que as antecederam. Passaremos igualmente em revista algumas noções sobre o financiamento hospitalar e desenvolveremos algumas considerações sobre as características atípicas das organizações de saúde, características essas que tornam estas instituições complexas em termos da sua gestão e na exigência de uma análise cautelosa ao âmbito de realização da sua actividade e ao processo de produção hospitalar.

Na segunda área temática, procederemos à análise dos conceitos e fundamentos do sistema CBA, bem como das etapas e das vantagens da sua implementação, matérias que tornam, assim, acessível o caminho para a organização metodológica do nosso projecto de investigação.

2.2 Gastos em Saúde e Reformas do Sistema de Saúde

*“Três questões se levantam e requerem resposta:
Que saúde queremos ter, quanto custa, quem paga?”*

Antunes, 2001

As transformações políticas, sociais e económicas assumidas em 1974 tiveram, como seria expectável, expressão imediata no sector da saúde, destacando-se desde logo como marcos fundamentais a nacionalização da rede hospitalar, a separação da saúde do sector da segurança social, o financiamento das despesas públicas através do orçamento de Estado e, finalmente, a criação do SNS (Martins, 1999). Neste sentido, quando em 1979 o segundo Governo constitucional decidiu universalizar o acesso à saúde através da criação de um *“serviço nacional de saúde universal e geral, tendo em conta as condições económicas e sociais do cidadão, tendencialmente gratuito”* (princípio da gratuitidade universal - alínea a) do n.º 2 do art. 64.º da Constituição da República Portuguesa – CRP), nada poderia fazer prever que estaríamos hoje a assistir a uma importância cada vez maior das despesas em saúde, tanto em termos do consumo de recursos, como em termos de despesa pública (Barros, 2005). Com efeito, o aumento exponencial das despesas com a saúde começa mesmo a revelar-se incomportável para os orçamentos de praticamente todos os países desenvolvidos (Antunes, 2001), qualquer que seja o seu sistema de financiamento. Desta forma, a saúde constitui já o tema central na agenda política dos países da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico), não só pela preocupação com a cobertura universal e a protecção dos cidadãos, como também pelas repercussões financeiras da doença. A dicotomia estabelecida entre o acelerado ritmo de crescimento das despesas de saúde, sobretudo nas três últimas décadas, e a necessidade de garantir a equidade no acesso aos cuidados de saúde, criou a necessidade aos governos de repensarem as suas políticas de saúde, conduzindo as diversas reformas nos sistemas de saúde com impacto quer na vertente da eficácia dos serviços, quer na vertente da efectividade dos resultados (Harfouche, 2008).

O incremento das despesas em saúde é usualmente considerado numa perspectiva positiva pela relação favorável entre os benefícios dos avanços da medicina por comparação com os custos que estes comportam. No entanto, tem sido constatada nesta relação uma clara sobreposição da ineficiência e do desperdício na gestão dos recursos, que se traduz na prestação de cuidados de saúde sem melhoria da sua qualidade ou de níveis de satisfação dos utentes (Chernew, Sabik, Chandra & Newhouse, 2009).

O sistema nacional de saúde deve, pois, ser avaliado pelos resultados que produz em termos de bem-estar dos seus utilizadores finais, fornecendo o máximo de prevenção e tratamento com a melhor qualidade possível, ao maior número de cidadãos, e com um custo tão baixo quanto possível. Naturalmente, num mundo de recursos limitados não é possível maximizar em todas as direcções simultaneamente, pelo que somos obrigados a assinalar as prioridades no sentido de estabelecer um esforço de racionalização no uso dos recursos (Lucena, 1999).

Como é possível constatar pela análise do quadro 1, em maior ou menor grau, e ainda que com ligeiros recuos, as despesas totais em saúde têm vindo a crescer relativamente ao Produto Interno Bruto (PIB) na generalidade dos países da OCDE. Em Portugal, este crescimento assume uma importância maior na década de 90 e a tendência de crescimento repercute-se nos anos subsequentes tendo, porém, tido um ligeiro abrandamento em 2006.

Esta é uma dificuldade acrescida para os poderes públicos quando confrontados com uma situação de persistência de um baixo índice de crescimento económico e com as imposições orçamentais que derivam das relações internacionais que vinculam Portugal enquanto Estado-membro da União Europeia (UE) (Martins, 1999).

QUADRO 1 – Percentagem das despesas totais em saúde no PIB nos países da OCDE

PAÍSES	1960	1970	1980	1990	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Alemanha		6.0	8.4	8.3	10.3	10.4	10.6	10.8	10.6	10.7	10.5	10.4	
Austrália	3.8		6.3	6.9	8.3	8.4	8.6	8.5	8.8	8.7	8.7		
Áustria	4.3	5.2	7.4	8.3	9.9	10.1	10.1	10.3	10.4	10.4	10.2	10.1	
Bélgica		3.9	6.3	7.2	8.6	8.7	9.0	10.2	10.5	10.3	10.0	10.2	
Canadá	5.4	6.9	7.0	8.9	8.8	9.3	9.6	9.8	9.8	9.9	10.0	10.1	
Coreia			4.1	4.3	4.9	5.5	5.3	5.6	5.7	6.1	6.5	6.8	
Dinamarca			8.9	8.3	8.3	8.6	8.8	9.3	9.5	9.5	9.6	9.8	
Eslováquia					5.5	5.5	5.6	5.8	7.2	7.0	7.3	7.7	
Espanha	1.5	3.5	5.3	6.5	7.2	7.2	7.3	8.1	8.2	8.3	8.4	8.5	
EUA	5.2	7.1	9.0	12.2	13.6	14.3	15.1	15.6	15.6	15.7	15.8	16.0	
Finlândia	3.8	5.5	6.3	7.7	7.2	7.4	7.8	8.1	8.2	8.5	8.3	8.2	
França	3.8	5.4	7.0	8.4	10.1	10.2	10.5	10.9	11.0	11.1	11.0	11.0	
Grécia		5.4	5.9	6.6	7.9	8.8	9.1	9.0	8.7	9.4	9.5	9.6	
Holanda			7.4	8.0	8.0	8.3	8.9	9.8	10.0	9.8	9.7	9.8	
Hungria					6.9	7.2	7.6	8.3	8.0	8.3	8.1	7.4	
Irlanda	3.7	5.1	8.3	6.1	6.3	6.9	7.1	7.3	7.5	7.3	7.1	7.6	
Islândia	3.0	4.7	6.3	7.8	9.5	9.3	10.2	10.4	9.9	9.4	9.1	9.3	
Itália				7.7	8.1	8.2	8.3	8.3	8.7	8.9	9.0	8.7	9.0
Japão	3.0	4.6	6.5	6.0	7.7	7.9	8.0	8.1	8.0	8.2	8.1		
Luxemburgo		3.1	5.2	5.4	5.8	6.4	6.8	7.5	8.1	7.7	7.3		
México				4.4	5.1	5.4	5.6	5.8	5.8	5.8	5.8	5.9	
Noruega	2.9	4.4	7.0	7.6	8.4	8.8	9.8	10.0	9.7	9.1	8.6	8.9	8.6
Nova Zelândia		5.2	5.9	6.9	7.7	7.8	8.2	8.0	8.5	9.1	9.4	9.2	
Polónia				4.8	5.5	5.9	6.3	6.2	6.2	6.2	6.2	6.4	
<i>Portugal</i>		2.5	5.3	5.9	8.8	8.8	9.0	9.7	10.0	10.2	9.9		
Reino Unido	3.9	4.5	5.6	5.9	7.0	7.3	7.6	7.8	8.1	8.2	8.5	8.4	
República Checa				4.7	6.5	6.7	7.1	7.4	7.2	7.1	6.9	6.8	
Suécia		6.8	8.9	8.2	8.2	9.0	9.3	9.4	9.2	9.2	9.1	9.1	
Suiça	4.9	5.4	7.3	8.2	10.2	10.6	10.9	11.3	11.3	11.2	10.8	10.8	
Turquia			2.4	2.7	4.9	5.6	5.9	6.0	5.9	5.7			

Fonte: OECD Health Data 2009

De acordo com a Conta Satélite da Saúde de 2005-2007, documento publicado pelo Instituto Nacional de Estatística (INE) em 2008, para o ano de 2006, o total da despesa corrente em saúde aumentou em 2,3% (sendo o aumento de 5,4% em 2005), o que representou 9,5% do PIB, a preços de mercado. Assim, em 2006, o total da despesa corrente atingiu o valor de 14 761.1 milhões de euros, o que correspondeu a uma variação nominal de 2,3%. Assim, verificou-se nos anos de 2006 e 2007 uma diminuição da representatividade da despesa corrente em saúde no PIB (9,5% em 2006 e 9,4% em 2007), tendo-se igualmente verificado um crescimento menos acentuado da despesa corrente em saúde *per capita*, situando-se nos 1 394,62 euros em 2006.

Há que ter em consideração que o PIB português *per capita* é substancialmente inferior ao de outros países da UE, pelo que os gastos anuais com a saúde em Portugal estão efectivamente, em termos absolutos e *per capita*, muito abaixo da média da EU. No entanto, se tivermos em conta que os preços dos equipamentos e medicamentos são semelhantes na generalidade dos países europeus, constataremos que o custo por intervenção não estará muito distante da realidade verificada nos países mais ricos (Silva, 2010). Desta forma, é perceptível a pressão que actualmente impende sobre os recursos disponíveis no sector.

Constitui um dos objectivos da política de saúde, em consonância com o disposto da Base II, nº 1, al. f) da Lei de Bases da Saúde instituída pela Lei nº 48/90, de 24 de Agosto, com as alterações introduzidas pela Lei nº 27/2002, de 8 de Novembro, “*o desenvolvimento do sector privado da saúde e, em particular, as iniciativas das instituições particulares de solidariedade social, em concorrência com o sector público*”. Muito embora se revele como cada vez maior o peso da despesa pública com a saúde no orçamento de Estado, a verdade é que, se em 1974, aquando da criação do SNS, o sector público dominava a rede de prestação de cuidados de saúde, actualmente o serviço público de saúde coexiste com um poderoso sector privado (Torgal, 1999). Tal deveu-se essencialmente à progressiva constatação da falência do Estado Previdência como único financiador, gestor e prestador dos cuidados de saúde (Antunes, 2001).

A actividade privada na saúde tem-se feito maioritariamente à custa dos cuidados em ambulatório e essencialmente ao nível dos meios complementares de diagnóstico e terapêutica (MCDTs). Esta actividade por vezes supletiva, outras vezes concorrencial, tem-se desenvolvido por conta da

incapacidade de resposta do SNS, que leva os portugueses a recorrer às suas expensas à medicina privada (Torgal, 1999). Também a um nível galopante cresce a quota de mercado dos subsistemas e seguros de saúde privados enquanto sistemas de financiamento privado promovidos por entidades que podem, e devem, estabelecer com as unidades públicas de saúde uma concorrência salutar (Carreira, 1999), no sentido de, em conjunto, formarem um sistema nacional de saúde transparente e integrado. Este sistema nacional de saúde é, assim, de acordo com o preceituado no nº 1 da Base XII da Lei de Bases da Saúde, “*constituído pelo Serviço Nacional de Saúde e por todas as entidades públicas que desenvolvam actividades de promoção, prevenção e tratamento na área da saúde, bem como por todas as entidades privadas e por todos os profissionais livres que acordem com a primeira a prestação de todas ou de algumas daquelas actividades*”.

Mas os sectores público e privado devem actuar em regime de complementaridade, na certeza, porém, de que ao cidadão caberá, em última instância, o exercício da sua liberdade de escolha entre ambos os sectores. Pelo sector público da saúde, isto é, pelo SNS, será o Estado o responsável em termos da sua gestão e financiamento, devendo o sector privado ser auto-sustentável, ainda que por protocolo ou convenção se lhe reconheça o direito de ser compensado pelos serviços que ao Estado compita prestar aos seus utentes (Antunes, 2001). Não obstante, é reconhecida a necessidade de equilibrar o sistema nacional de saúde através da livre concorrência entre os dois sectores e, sem prejuízo das relações menos afáveis que têm vindo a ser criadas, em grande parte derivadas da selecção adversa que algumas instituições consentem, a própria Lei de Bases da Saúde reconhece a necessidade de o Estado apoiar “*o desenvolvimento do sector privado de prestação de cuidados de saúde, em função das vantagens decorrentes das iniciativas em causa e em concorrência com o sector público*” (Base XXXVII, nº 1).

Muito embora o acesso quer a outras entidades responsáveis pelo pagamento das despesas de saúde que não o SNS, quer a seguros de saúde, não possa ser equitativa na medida em que está dependente, na primeira situação, da entidade empregadora ou, no segundo caso, da possibilidade de pagar o preço exigido em função de critérios de risco, certo é que o peso do financiamento da saúde pelo orçamento de Estado tem vindo a diminuir, ainda que paulatinamente, pela procura crescente de planos de saúde privados. Apesar de não ser concebível num regime de quase gratuitidade dos cuidados de saúde, onde a exigência de acesso livre e atempado aos serviços se

impõe ao mais elevado nível, até mesmo legal quando consideramos as últimas actualizações legislativas que asseguram este direito (Portaria nº 1529/2008, de 26 de Dezembro que publica a Carta dos Direitos de Acesso aos Cuidados de Saúde pelos Utentes do SNS e fixa, a nível nacional, os tempos de resposta garantidos para o acesso a cuidados de saúde), as reformas do sistema de financiamento do sector público da saúde tornam perceptível o quão ténue pode ser a fronteira entre o livre acesso à saúde e a selecção adversa dos utentes menos onerosos para as instituições de saúde. As instituições de saúde são actualmente financiadas em cerca de 90% a 95% do orçamento total através do pagamento de cuidados prestados a utentes do SNS e, situando-se o preço pago pelos serviços prestados a estes utentes num valor muito aquém do custo-padrão de cada episódio, comprovamos que idealmente o peso do financiamento privado deveria ser algo superior ao que actualmente verificamos por forma a que a situação económico-financeira das instituições não se torne cada vez mais insustentável.

Do mesmo modo, o sector público deve tornar-se cada vez mais autónomo no que respeita aos seus quadros de profissionais, sem prejuízo da aplicação a ambos os sectores dos critérios de idoneidade e qualidade na prestação dos serviços de saúde. Parece, assim, ser insustentável a manutenção da actual promiscuidade entre os sectores, com situações de eventual parasitismo do sector privado relativamente ao sector público (Martins, 1999).

O quadro 2 revela, mais uma vez, o peso do financiamento público no sistema nacional de saúde, que constituiu 71,5% do investimento total na saúde em 2006.

QUADRO 2 – Percentagem das despesas públicas nas despesas totais em saúde nos países da OCDE

PAÍSES	1960	1970	1980	1990	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Alemanha		72.8	78.7	76.2	79.7	79.3	79.2	78.7	77.0	77.0	76.8	76.9	
Austrália	50.3		62.6	66.2	67.1	66.0	66.7	66.5	67.1	67.4	67.7		
Áustria	69.4	63.0	68.8	73.4	76.8	76.1	75.8	75.5	75.7	76.1	75.9	76.4	
Bélgica													
Canadá	42.6	69.9	75.6	74.5	70.4	70.0	69.6	70.2	70.2	70.3	69.8	70.0	69.8
Coreia			20.1	36.5	44.9	51.7	50.6	49.8	50.8	52.1	54.6	54.9	52.7
Dinamarca			87.8	82.7	82.4	82.7	82.9	83.9	83.8	83.7	84.1	84.5	
Eslováquia					89.4	89.3	89.1	88.3	73.8	74.4	68.3	66.8	
Espanha	58.7	65.4	79.9	78.7	71.6	71.2	71.3	70.4	70.5	70.6	71.2	71.8	
EUA	23.2	36.2	40.8	39.2	43.2	44.2	44.1	43.9	44.3	44.4	45.2	45.4	
Finlândia	54.1	73.8	79.0	80.9	71.1	71.8	72.3	72.5	73.0	73.5	74.6	74.6	
França	62.4	75.5	80.1	76.6	79.4	79.4	79.7	79.4	79.3	79.3	79.1	79.0	
Grécia		42.6	55.6	53.7	60.0	60.8	58.0	59.8	59.1	60.1	62.0	60.3	
Holanda			69.4	67.1	63.1	62.8	62.5						
Hungria					70.7	69.0	70.2	72.8	72.4	72.3	72.6	70.6	
Irlanda	76.0	81.7	82.0	71.7	73.5	74.0	75.8	77.7	78.1	77.5	77.5	80.7	
Islândia	66.7	66.2	88.2	86.6	81.1	81.0	81.9	81.7	81.2	81.4	82.0	82.5	
Itália				79.5	72.5	74.6	74.5	74.5	76.0	76.2	76.8	76.5	77.4
Japão	60.4	69.8	71.3	77.6	81.3	81.7	81.5	81.5	81.7	82.7	81.3		
Luxemburgo		88.9	92.8	93.1	89.3	87.9	90.3	89.8	90.1	90.2	90.9		
México				40.4	46.6	44.9	43.9	44.1	46.4	45.5	44.2	45.2	
Noruega	77.8	91.6	85.1	82.8	82.5	83.6	83.5	83.7	83.6	83.5	83.8	84.1	84.2
Nova Zelândia		80.3	88.0	82.4	78.0	76.4	77.9	78.3	77.2	77.9	78.0		
Polónia				91.7	70.0	71.9	71.2	69.9	68.6	69.3	69.9	70.8	
<i>Portugal</i>		<i>59.0</i>	<i>64.3</i>	<i>65.5</i>	<i>72.5</i>	<i>71.5</i>	<i>72.2</i>	<i>73.3</i>	<i>72.0</i>	<i>71.8</i>	<i>71.5</i>		
Reino Unido	85.2	87.0	89.4	83.6	79.3	80.0	79.9	80.1	81.6	81.9	82.0	81.7	
República Checa		96.6	96.8	97.4	90.3	89.8	90.5	89.8	89.2	88.6	88.0	85.2	
Suécia		86.0	92.5	89.9	84.9	81.8	82.1	82.5	81.8	81.6	81.6	81.7	
Suiça				52.4	55.4	56.9	57.7	58.3	58.4	59.5	59.1	59.3	
Turquia			29.4	61.0	62.9	68.2	70.4	71.6	72.3	71.4			

Fonte: OECD Health Data 2009

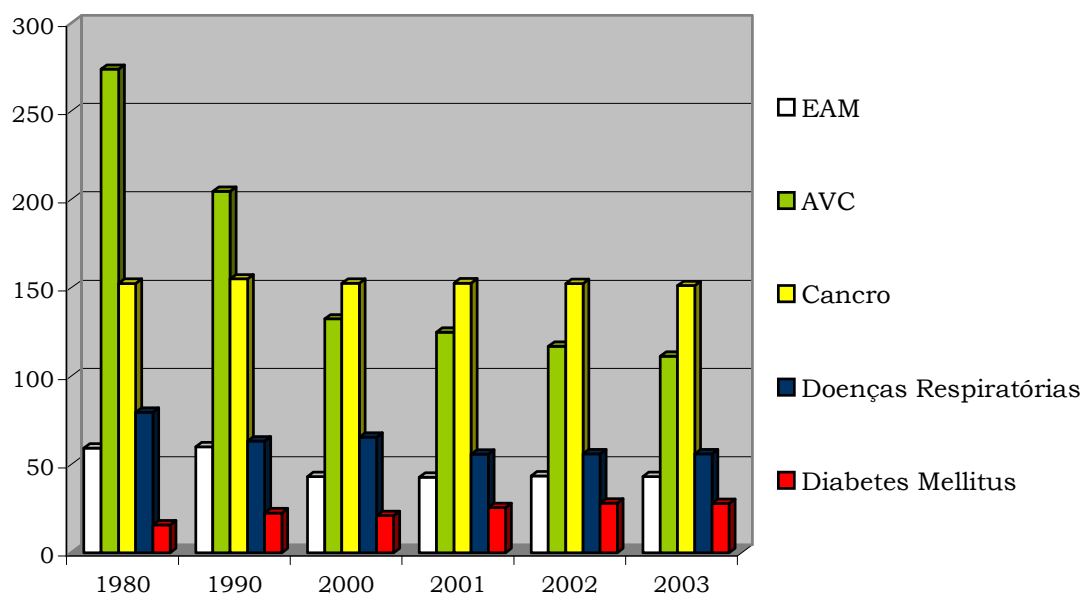
A despesa corrente privada, despesa realizada pelos agentes financiadores privados, observou, em 2006, uma grande diminuição na taxa de crescimento nominal da despesa corrente privada em saúde, para 3,0%. No entanto, a estimativa produzida para 2007 apontava para uma aceleração significativa da despesa corrente privada em saúde, para cerca de 8,7% (INE, 2008), o que sustenta as considerações que já assinalámos.

O aumento da despesa total em saúde tem múltiplas razões e atende a diversas circunstâncias de ordem política, social e económica. Talvez tenhamos todos uma quota-parte de participação na insustentabilidade do SNS na medida em que, até há bem pouco tempo, tudo o que se gastava na saúde era ressarcido pelo Estado. Somos, assim, descendentes de uma posição confortável, quer do lado dos prestadores, quer do lado do financiador e do consumidor final, posição esta que nos permitia aceder aos tratamentos e prestar serviços sem cuidar dos gastos que a instituição teria porque, no fim, haveria sempre transferências do orçamento de Estado para cobrir os custos do exercício. Assim, o incremento da despesa da saúde é também devido a factores alheios às reformas estruturais da gestão das instituições e do financiamento dos hospitais e centros de saúde. E longe destes agentes propulsores do aumento da despesa, temos que o aumento da esperança média de vida, o rendimento médio *per capita*, o progresso tecnológico e científico, bem como o alargamento (oferta) e a melhoria (qualidade) da cobertura pública de cuidados de saúde contribuíram igualmente, e em grande parte, para essa situação (Tribunal de Contas, 2006).

Diga-se, de resto, que *“pelo crescente e inevitável aumento dos custos de saúde, ditados não só pela maior exigência das populações, mas também pelo colossal incremento da tecnologia médica essencial nos dias de hoje, os custos não poderiam deixar de crescer vertiginosamente”* (Cotter, 1999).

Com efeito, os grandes progressos da tecnologia e a capacidade de intervenção da ciência médica acompanharam, como seria de esperar, um desmedido aumento dos investimentos por parte dos responsáveis pela prevenção e melhoria da saúde, como pela luta contra a doença. Da mesma forma se verificou um acréscimo dos custos devido ao crescimento do número de novas patologias e, por conseguinte, de novas formas de tratamento e de investigação para a cura das mesmas (gráfico 1).

GRÁFICO 1 – Incidência das principais patologias em Portugal por cada 100 000 habitantes (1980-2003)

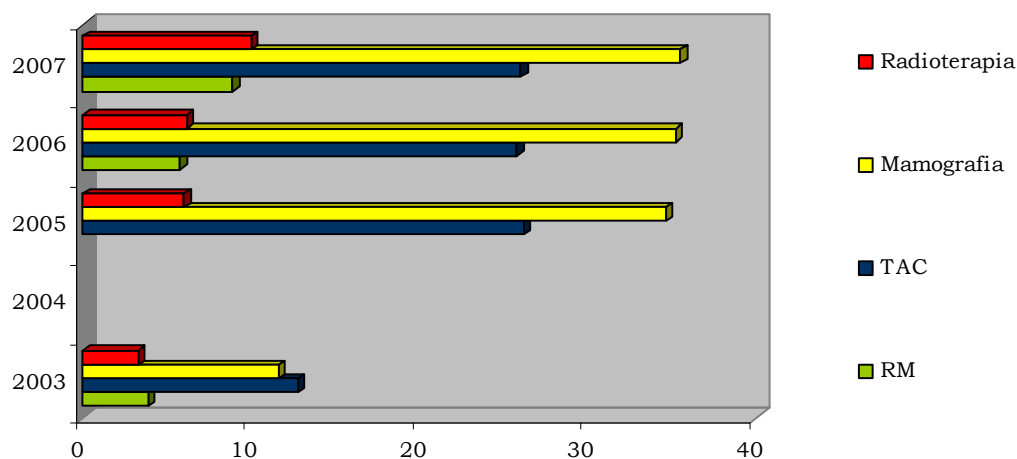


Fonte: OECD Health Data 2009

Assim começaram os governos de muitos países a acarretar com estes investimentos, despesa que depressa se tornou inoportável para o orçamento de vários Estados (Macedo, 1999).

A análise do gráfico 2 permite-nos constatar que a cobertura da população por equipamento avançado de diagnóstico da doença teve, entre 2003 e 2007, uma evolução entre os 5% e os 20% aproximadamente, sendo que, por razões necessariamente de ordem económico-financeira, a cobertura da população ao nível do equipamento de ressonância magnética teve uma evolução menos considerável.

GRÁFICO 2 – Equipamento de imagiologia em Portugal por cada 1 000 000 de habitantes (2003-2007)



Fonte: OECD Health Data 2009

Por referência à evolução dos consumos de MCDTs, Santana (2010) indica que, entre 1980 e 2007, estes consumos evoluíram de 1,40 para 9,59 correspondendo, essencialmente, a análises clínicas e exames de radiologia realizados maioritariamente em hospitais do SNS (em 2007, 97,7% destes exames foram realizados nos hospitais e apenas 2,3% foram realizados nos cuidados de saúde primários).

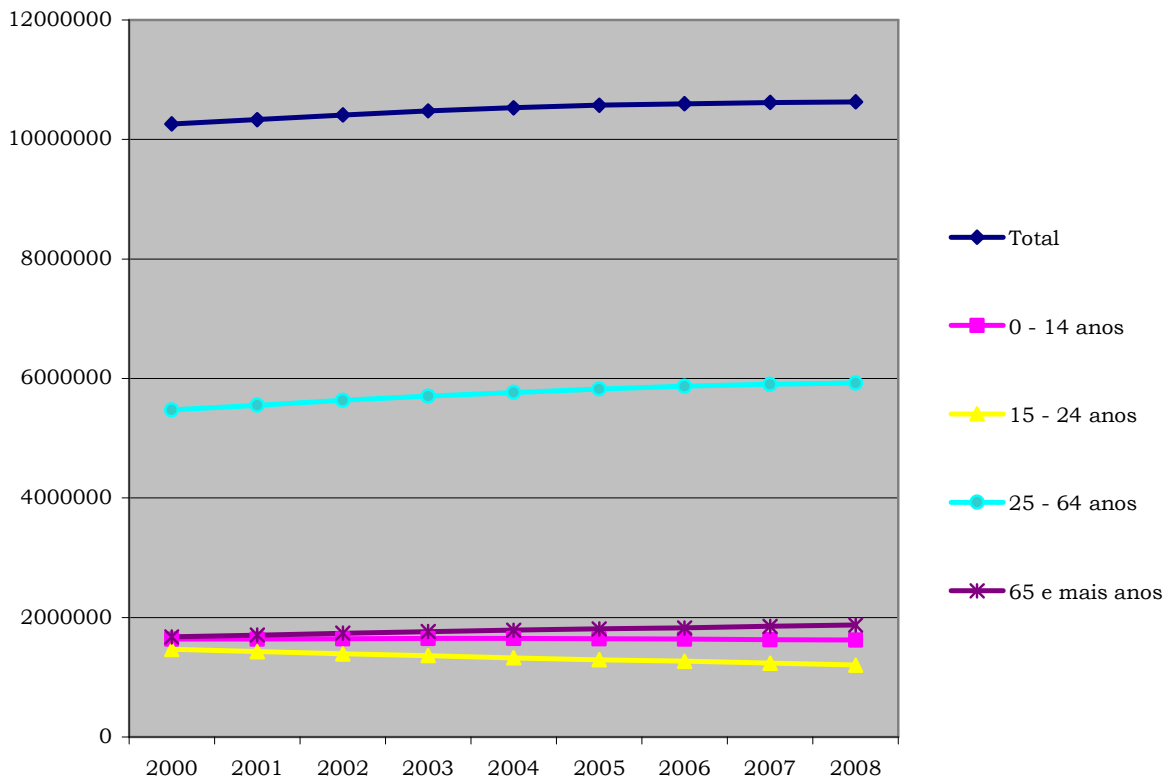
Também o efeito demográfico verificado nas décadas de 80 e 90 e a diminuição da taxa de mortalidade infantil terão provocado, em média, nos países mais desenvolvidos, um aumento de 3% a 4% das despesas totais de saúde e estima-se que valor venha a aumentar nos próximos anos (Félix, 1999) já que este aumento vai reflectir-se no futuro numa população mais envelhecida, com um desequilíbrio da taxa de natalidade que, a par do aumento da esperança média de vida, contribuem para o aumento de pessoas dependentes e com maior carência de cuidados de saúde (Simões, 2004b).

Este aumento conduz também ao crescimento do número de doenças crónicas, que representam já 60% a 80% das despesas de saúde (Campos, 2009). Estas patologias estão a evoluir com aumentos de

cerca de 1% ao ano na população em geral e cerca de 2,5% na população mais idosa. Naturalmente, os efeitos deste agravamento nos problemas de saúde tem fortes repercussões na utilização dos serviços de saúde, em particular no aumento das idas ao serviço de urgência ou no controle das doenças em sede de consulta externa.

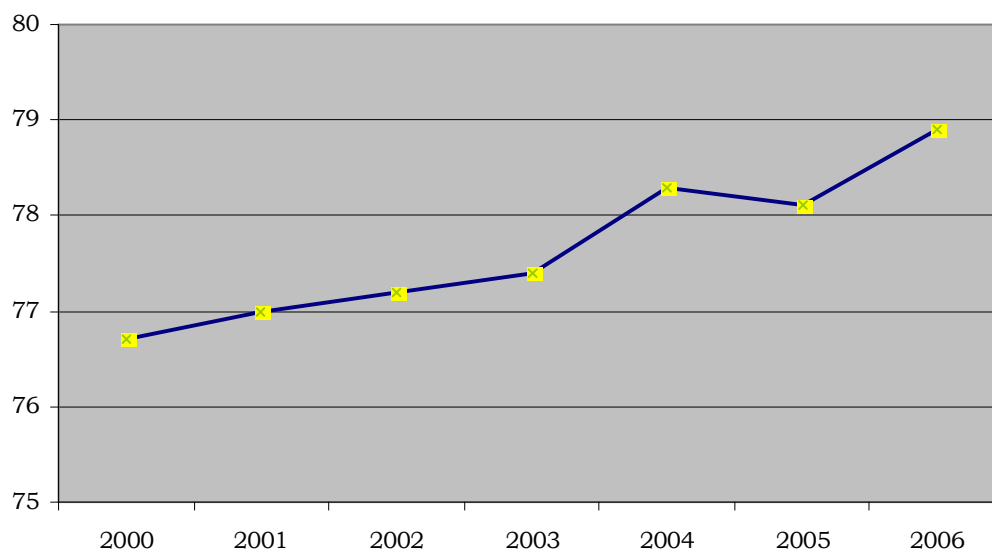
Os gráficos 3, 4 e 5 demonstram que os efeitos destas alterações sócio-demográficas já se fazem sentir e pronunciam um impacto ainda maior nas gerações futuras.

GRÁFICO 3 - População em Portugal por grupo etário (2000-2008)



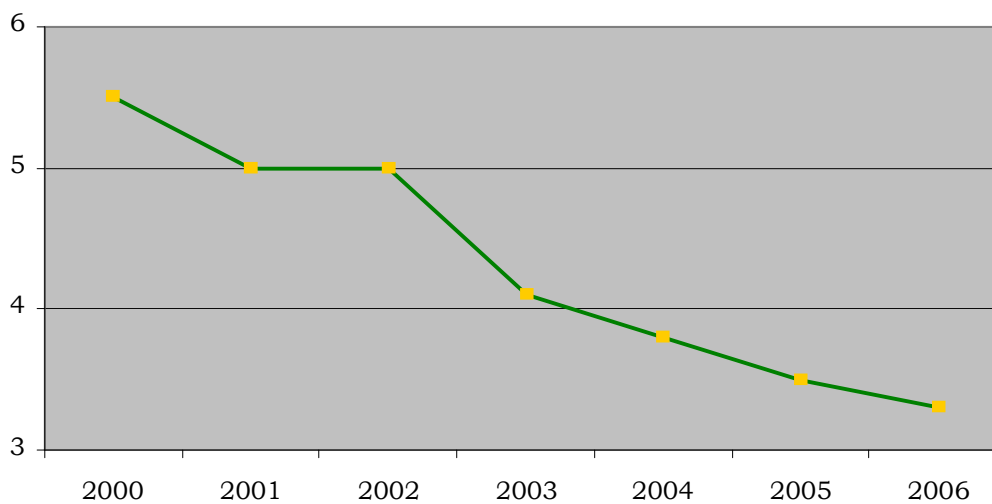
Fonte: INE, 2009

GRÁFICO 4 - Esperança média de vida à nascença em Portugal (2000-2006)



Fonte: OECD Health Data 2009

GRÁFICO 5 - Mortalidade infantil em Portugal por cada 1 000 nascimentos com vida (2000-2006)



Fonte: OECD Health Data 2009

Também na Europa as mais recentes reformas na área da saúde encetadas em diversos países focam a necessidade de contenção de custos e a melhoria da qualidade e eficiência dos sistemas de saúde (Observatório Português dos Sistemas de Saúde - OPSS, 2009). Na Inglaterra, por exemplo, com vista a melhorar a eficiência dos serviços de saúde e possibilitar a livre escolha dos hospitais por parte dos utentes, foram recentemente introduzidas medidas que pretendem alterar a forma como é feito o reembolso dos hospitais, passando este a ser feito através do pagamento ligado à actividade ajustada ao *case-mix*, com o recurso a Grupos de Diagnóstico Homogéneos (GDHs). Também na Holanda, em 2006, o pagamento dos profissionais hospitalares passou a ser calculado com base na avaliação dos resultados que utiliza um sistema de GDHs. Ainda que com um passado diferente no que concerne às políticas da saúde, os Estados Unidos da América (EUA) têm sido marcados nos últimos tempos por uma verdadeira *volte face* nesta matéria, no sentido promover planos que tenham como principal objectivo o alargamento da cobertura dos seguros de saúde para a população (OPSS, 2009).

Em Portugal, o dilema central das demais reformas na saúde tem sido a procura de apropriado equilíbrio entre o Estado e o mercado no financiamento e essencialmente na prestação de cuidados de saúde (Martins, 1999). Neste sentido, reconhece-se que o sistema de saúde deve ser desenhado de forma a que, na medida do possível, o próprio cidadão possa influenciar o modo como os recursos são gastos, para que as escolhas sejam tão próximas quanto possível das suas preferências manifestadas. Atribuir esta soberania ao cidadão, ou *empowerment* ao utente/cliente, é, mais do que meramente desejável numa sociedade democrática, essencial para que, com os mesmos recursos, se atinjam níveis superiores de bem-estar, uma vez que esses recursos são gastos de forma a corresponderem às reais necessidades de cada um. Desta forma, a avaliação do sistema de saúde é feita exclusivamente por recurso aos contributos dados para a melhoria do bem-estar do utente. Todos os outros critérios que se possam utilizar para avaliar um serviço de saúde, parcelarmente ou no seu todo, devem ser parte deste ou instrumentais para a prossecução deste (Lucena, 1999).

Uma das mais importantes reformas desenvolvidas no sector da saúde nos últimos anos terá sido a empresarialização dos hospitais, inicialmente com a sua transformação em hospitais SA (sociedades anónimas) e posteriormente com a transformação destes e de alguns SPA (sector público administrativo) que ainda subsistiam em hospitais EPE (entidades públicas empresariais). Estas

alterações foram sustentadas pelas recomendações do Relatório da OCDE de 1998, onde se sugeria a alteração da estrutura de gestão dos estabelecimentos públicos de saúde, o que aumentaria a sua autonomia, a flexibilidade de gestão e a responsabilidade financeira, atribuindo-lhes, nomeadamente aos hospitais, o estatuto de empresas públicas (OPSS, 2009).

No relatório de acompanhamento da situação económico-financeira do SNS publicado em 2006 pelo Tribunal de Contas é, desde logo, referida a inconsistência da informação consolidada das contas do SNS derivada das *“limitações inerentes ao tratamento das relações económico-financeiras inter-institucionais”* (Tribunal de Contas, 2006:10). Não obstante, o relatório conclui genericamente pela falta de comprovação da existência de ganhos de qualidade e de aumentos reais de eficiência na passagem dos hospitais SPA para o sector empresarial do Estado (SEE). Tal conduziu a que fosse reiterada neste relatório a recomendação ao Governo *“no sentido da aprovação de normas de consolidação de contas do sector da saúde”*, que se considerava *“como um urgente e importante factor de transparência e rigor no reporte da situação económico-financeira e patrimonial dos serviços e organismos do SNS, incluindo os hospitais do SEE”* (Tribunal de Contas, 2006:15). As conclusões do relatório de acompanhamento da situação económico-financeira do SNS em 2007 indicam que a situação continua à espera de resolução (Tribunal de Contas, 2007).

De acordo com o Relatório do Orçamento de Estado para 2010 (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2010), o total da despesa consolidada do Ministério da Saúde ascende a 9.504,5 milhões de euros, representando 5,7 % do PIB e 15,9 % da despesa da Administração Central.

QUADRO 3 – Ministério da Saúde – Despesa total consolidada (milhões de euros)

	2009	2010	Variação (%)	Estrutura 2010 (%)
	Estimativa	Orçamento		
Estado	8.355,8	8.858,8	6,0	48,5
1. Funcionamento	8.320,7	8.824,5	6,1	48,3
1.1. Com cobertura em receitas gerais	8.284,5	8.768,8	6,1	48,0
Funcionamento em sentido estrito	84,5	70,1	8,7	0,4
Dotações específicas	8.200,0	8.698,7	6,1	47,7
1.2. Com cobertura em receitas consignadas	56,2	55,7	-0,9	0,3
2. Investimentos do Plano	35,1	34,1	-2,8	0,2
2.1. Financiamento nacional	35,0	33,5	-4,2	0,2
2.2. Financiamento comunitário	0,1	0,6	500,0	0,0
Serviços e Fundos Autónomos	8.521,9	9398,8	10,3	51,5
DESPESA TOTAL CONSOLIDADA	8.842,7	9504,5	10,0	-
Consolidação entre subsectores	8.235,0	8.750,7		

Fonte: Orçamento de Estado para 2010

Com efeito, é salientado no relatório que *“o SNS constitui-se como o pilar do sistema de saúde em Portugal e concretiza uma política centrada no cidadão e orientada para mais e melhor saúde. A acção do Governo continuará a orientar-se no sentido da modernização e aprofundamento do SNS, num quadro de sustentabilidade financeira e de cooperação com os sectores social, cooperativo e privado”* (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2010:300). Como tal, o orçamento de Estado para 2010 prevê o reforço do financiamento do SNS, aumentando em 0,6% a sua dotação orçamental face a 2009. Ao mesmo tempo, os hospitais EPE vêem reforçada a dotação para realização de capital estatutário em 200 milhões de euros. Porém, e porque a política do Governo se situa agora muito mais ao nível da contenção de despesas do que da cobrança de receitas, não só no sector da saúde, mas genericamente para todos os seus sectores de actividade, é referido que *“o esforço de dotação do SNS com os recursos financeiros adequados continuará a ser acompanhado de uma monitorização do seu desempenho, apenas se justificando um aumento da despesa quando esta se traduza num aumento da qualidade da prestação de cuidados de saúde aos cidadãos e de acesso ao sistema, devidamente fundamentada numa apreciação de análise de custo-benefício”* (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2010:301). A comprovar-se este facto, esta nova linha de pensamento parece trazer mais responsabilização aos gestores, comprometendo-os nas estratégias que venham a definir.

O Relatório de Orçamento de Estado para 2010 (p.12) salienta ainda que *“uma prova da determinação em conseguir tornar a consolidação compatível com a não subida de impostos reside no facto da actual proposta assentar na contenção da despesa. É um processo que exige rigor e disciplina. Rigor nas admissões, com a manutenção da regra de pelo menos duas saídas por cada entrada. Rigor também na política salarial, com o congelamento dos aumentos salariais, mantendo os acréscimos da remuneração que resultam do desempenho. Outras medidas como o reforço da convergência do regime de aposentação da CGA com o regime geral da Segurança Social, do controlo da despesa do Serviço Nacional de Saúde, sem colocar em causa a sua qualidade e acesso, e do acompanhamento das empresas do Sector Empresarial do Estado, constituem exemplos das várias medidas de contenção, racionalização e promoção da sustentabilidade e qualidade das finanças públicas”*.

Outro documento cuja importância merece que se dedique algumas palavras é o Relatório Final da Comissão para a Sustentabilidade do Financiamento do SNS (2007). Este relatório explana toda a condição histórica e actual da situação económico-financeira do SNS, concluindo com a apreciação de várias alternativas de financiamento do SNS, as quais conduziram às seguintes recomendações da Comissão ao Governo: manutenção do sistema público de financiamento do SNS como garantia do seguro básico público, universal e obrigatório, assente no pagamento de impostos; adopção de medidas que assegurem maior eficiência na prestação de cuidados de saúde, traduzidas na menor despesa pública em saúde e na menor taxa de crescimento da mesma; utilização abrangente de mecanismos de avaliação clínica e económica para estabelecimento de prioridades e definição das intervenções asseguradas pelo seguro público; revisão do regime vigente de isenções das taxas moderadoras com a sua redefinição baseada em critérios de capacidade de pagamento e necessidade continuada de cuidados de saúde; actualização do valor das taxas moderadoras, como medida de disciplina da utilização do SNS e de valorização dos serviços prestados; redução dos benefícios fiscais associados às despesas em saúde, aproximando a realidade portuguesa da observada na generalidade dos países da OCDE; ponderação da manutenção dos subsistemas públicos enquanto fontes de financiamento, sendo evoluções possíveis a sua eliminação ou a sua auto-sustentação financeira; numa situação extrema de insustentabilidade financeira do SNS, foi igualmente defendida pela Comissão uma medida de carácter excepcional: a imposição de contribuições

compulsórias, temporárias, determinadas pelo nível de rendimento, utilizando o sistema fiscal e direccionando as verbas obrigatoriamente para o SNS.

Uma das conclusões centrais deste relatório reside na consideração de que existe sustentabilidade do financiamento do SNS se o crescimento das transferências do Orçamento do Estado para o SNS não agravar o saldo da administração pública de uma forma permanente, face ao valor de referência, mantendo-se a evolução previsível das restantes componentes do saldo. Desta forma, a Comissão considerou fundamental a adopção das iniciativas que acima referimos, sem as quais a despesa em saúde poderá conduzir à reavaliação da posição actual do sistema de saúde português.

Parece ter sido confirmada nesta primeira abordagem ao tema do nosso trabalho a necessidade urgente de reformar a estrutura económico-financeira sobre a qual assenta o financiamento do SNS, em geral, e, em particular, das organizações que o compõem. Qualquer reforma na situação financeira das instituições de saúde deverá ter, consideramos nós, duas orientações: uma ao nível das receitas e outra com incidência sobre os custos. Idealmente a reforma far-se-á a estes dois níveis em simultâneo. Não sendo, porém, tão fácil a prossecução de estratégias que privilegiem o aumento das receitas dada a natureza da prestação dos serviços em questão, poderá ser mais flexível a estruturação de um plano de contenção de custos que deverá, porém, acautelar a qualidade dos cuidados de saúde. Com efeito, esta é a recomendação feita a nível nacional e internacional pelas mais variadas entidades singulares ou colectivas que exercem um papel preponderante na sociedade civil e política. Sublinhamos, assim, mais uma vez, esta necessidade premente para não perdermos o sentido e o objectivo final do nosso trabalho.

2.3 Financiamento Hospitalar

*“A política de saúde deve ser redefinida para mais
E melhor saúde, isto é, para ganhos em saúde.
O sistema deve ser reorganizado a todos os níveis,
Colocando a centralidade no cidadão. A sua forte
Componente pública, o Serviço Nacional de Saúde,
Deve ser eficientemente gerida, criando mais
Valor para os recursos de que dispõe”.*

Programa do XVII Governo Constitucional,
2005-2009

Como já se disse, a criação do SNS em 1979 ficou inevitavelmente associada à democratização do país. Nesse momento, dois aspectos fundamentais caracterizaram a configuração do SNS: o financiamento a partir do orçamento geral do Estado¹ e o processo moroso de integração das várias estruturas de prestação de cuidados de saúde num sistema único. A aprovação da Lei de Bases da Saúde em 1990 constituiu um importante avanço no sentido de se clarificar o enquadramento do SNS, as directrizes para a sua subsistência e as relações de familiaridade entre o sector público e o sector privado (Barros & Gomes, 2002).

Desde então, as questões do financiamento das instituições de saúde estão persistentemente na agenda política, sendo uma das mais importantes matérias do orçamento geral do Estado.

O financiamento dos hospitais tem constituído desde sempre um dos temas que exige maior acuidade no seu tratamento. Um sistema de financiamento hospitalar pode definir-se, de uma forma geral, como um *“conjunto de regras objectivas, politicamente reconhecidas e aceites, destinadas à subsistência de uma rede de cuidados diferenciados que assegure a prestação efectiva de cuidados aos doentes e que incentive a gestão eficiente dos recursos”* (Bentes et al., 1996:12).

¹ De acordo com o estipulado na Base XXXIII da Lei n.º 48/90, de 24 de Agosto, com as alterações que lhe foram introduzidas pela Lei n.º 27/2002, de 8 de Novembro, *“o Serviço Nacional de Saúde é financiado pelo Orçamento do Estado, através do pagamento dos actos e actividades efectivamente realizados segundo uma tabela de preços que consagra uma classificação dos mesmo actos, técnicas e serviços de saúde”.*

Por outro lado, Escoval (1997:50) define um sistema de pagamento aos hospitais como “*o somatório dos pagamentos efectuados aos prestadores de cuidados hospitalares, relativamente ao conjunto de beneficiários que possam ter recebido ou venham a receber aqueles cuidados, de acordo com as características inerentes àqueles beneficiários e serviços*”.

Assim, o sistema de pagamento ou financiamento das unidades de saúde deve cumprir dois objectivos fundamentais: garantir que a unidade prestadora de cuidados de saúde tem os fundos financeiros adequados para a sua sobrevivência económica e assegurar que são defrontados os incentivos correctos (Barros, 2009).

A forma como os hospitais são financiados influencia decisivamente o seu comportamento enquanto prestadores, ao nível dos seus objectivos de eficiência, equidade, qualidade dos cuidados prestados e satisfação dos consumidores.

Consoante a natureza do sistema de saúde adoptado, poderemos ter tantos sistemas de financiamento quantos os países em análise, já que a valorização de uns ou outros objectivos (equidade, eficiência e qualidade) estruturam e enquadram os diversos sistemas de forma diferente (Wiley, 1992).

Segundo Costa (1994), os critérios mais importantes para a avaliação do desempenho do sistema de financiamento respeitam à efectividade do sistema, à natureza da resposta dos prestadores face ao sistema de incentivos proporcionado, à fiabilidade do sistema, à validade do sistema, à aceitabilidade do sistema e à sua possibilidade de manipulação.

A definição e opção por uma modalidade de financiamento das organizações de saúde deve ser perspectivada em termos do apuramento do preço que a sociedade está disposta a pagar para obter determinado tipo de cuidados de saúde, sendo que o preço traduz o ponto de encontro entre a quantidade produzida/oferecida, e a quantidade procurada (Barros, 2005).

Não obstante, o preço gerado pelo mercado nem sempre reflecte o custo real dos bens e esta afirmação é tão menos verdadeira se tivermos em conta a especificidade das condições estabelecidas

para o mercado da saúde, onde o preço não constitui factor determinante para a escolha do prestador, bem como do tipo de cuidados a consumir (Gonçalves, 1999).

A utilização, em Portugal, dos preços constantes da tabela de preços do SNS, isto é, dos GDHs, enquanto aproximações aos preços dos cuidados de saúde, é feita para aferir os custos dos serviços. Tal deve-se ao facto de se considerar que o SNS é o regulador do mercado e que, nessa condição, fixa estes preços conhecendo a relação entre o valor dos recursos consumidos e os benefícios sociais obtidos (Alternau, 1987). De salientar que muitos são os países que optaram já por este tipo de classificação dos doentes como forma de financiamento dos hospitais (Forgione & D'Annunzio, 1999).

Um sistema de classificação constitui um método de atribuição de objectos a um número finito de classes, de acordo com um objectivo pré-definido. Um sistema de classificação de doentes será, assim, *“aquele em que os objectos que se pretendem agrupar são doentes, ou episódios de doença, e em que o objectivo é o de tornar compreensíveis as suas semelhanças e diferenças permitindo que, os que pertençam à mesma classe, sejam tratados de forma semelhante”* (Urbano & Bentes, 1990).

Da criação de um sistema de agrupamento de doentes poderão surgir alguns problemas (Costa & Lopes, 2004):

1. O desempenho de cada sistema de classificação serve melhor a finalidade para a qual foi construído pelo que, para além de se verem aumentados os seus custos de implementação e exploração, podem ainda ser criadas fontes de informação contraditórias sobre a actividade do hospital;
2. A existência de categorias residuais, tais como casos não específicos ou outras situações;
3. A obrigatoriedade de um doente somente ser classificado numa categoria pode conduzir a uma maior arbitrariedade na respectiva classificação e eventualmente contribuir para uma maior heterogeneidade de casos dentro do mesmo produto;
4. A insuficiência de informação para classificar correctamente um episódio de internamento, que poderá decorrer de preenchimentos incompletos dos processos clínicos ou ainda da impossibilidade de se conhecer com precisão a situação específica.

Um sistema com uma boa classificação de produtos deve possuir como características essenciais a significância clínica dos grupos (doentes com problemas médicos idênticos devem ser englobados no mesmo grupo), homogeneidade entre grupos em relação à variável escolhida para medir essa característica (duração do internamento, gravidade da doença principal, características clínicas, custos...) e a de fazer depender a inclusão ou exclusão de um produto num grupo apenas de variáveis das características intrínsecas do doente (Barbosa, 2005b).

Existem, ainda, muitas variáveis diferentes que podem ser usadas na construção de um sistema de classificação de doentes, sendo comumente utilizadas as de avaliação da qualidade ou de desempenho, análise da duração de internamento ou a do financiamento.

Em todo o caso, saliente-se que os GDHs constituem um dos mais importantes sistemas de classificação dos doentes, e bem assim, o mais utilizado a nível internacional.

Na verdade, os preços apurados para a construção dos GDHs são baseados nos custos médios dos hospitais, esperando-se que as diferenças relativas entre hospitais derivem de diferentes níveis de severidade dos doentes e de eficiência técnica (Bentes, 1998). Este conceito de média apresenta como principal pressuposto o de que os hospitais, para manterem uma situação financeira estável, tenderão a equilibrar a proporção entre casos ganhadores e perdedores e que, em termos mais competitivos, os hospitais tenderão a especializar-se nos serviços que apresentem uma melhor relação custo/preço (Gonçalves, 1999).

Os GDHs encontram-se agrupados por Grandes Categorias de Diagnóstico (GCD), sendo cada GDH classificado de médico ou cirúrgico, de acordo com o critério básico da existência ou não de uma intervenção cirúrgica durante a estadia do doente no internamento. Na base do sistema de financiamento por GDHs encontram-se os pesos relativos. O peso relativo de cada GDH exprime a sua relação com qualquer outro em termos de consumo de recursos, isto é, quanto maior é o peso relativo de um GDH, mais significativo é o consumo de recursos que lhe está associado (Baker, 2002).

Para o cálculo do financiamento dos hospitais com base nos episódios de internamento classificados em GDHs, estes episódios são convertidos em episódios equivalentes com o objectivo de “normalizar” a produção do internamento de cada hospital. Assim, em cada GDH, os episódios

com tempos de internamento excepcionais (episódios de curta duração cujo tempo de internamento seja menor ou igual ao limiar inferior e episódios de evolução prolongada cujo tempo de internamento seja igual ou superior ao limiar máximo) são transformados em episódios com tempos de internamento normais através da divisão dos dias de internamento excepcionais pela demora média do GDH (Mateus, 2010).

Assim, a fórmula actual do financiamento hospitalar para a linha de produção internamento, no que concerne aos doentes com subsistema SNS, é a seguinte:

$$\text{Orçamento do internamento Hj} = \text{ICM} * \sum \text{doentes equivalentes} * \text{preço base grupo}^2$$

Esta fórmula incorpora o conceito de índice de *case-mix* (ICM). O índice de *case-mix* do hospital consiste na proporção de doentes com casuística diferente (Hornbrook, 1982a). Este valor não é estático nem perene no tempo, uma vez que as doenças mudam, surgem novos padrões de tratamento e as tecnologias evoluem (Hornbrook, 1982b). Desta forma, um sistema de medição do *case-mix*, quando implementado, deve ser seguido e actualizado ao longo do tempo, nomeadamente no que diz respeito à classificação dos produtos (Barbosa, 2005b).

A adopção dos GDHs em Portugal como base do financiamento dos hospitais fez deste índice um elemento central para efeitos de cálculo do montante a atribuir a cada hospital relativamente ao internamento. Sem prejuízo da importância que assume, a sua definição suscitou algumas dúvidas de aplicabilidade, na medida em que teriam que ser identificados os custos reais associados a cada GDH. O facto de em Portugal o apuramento desses custos ser feito ao nível de cada centro de custo (CC) determinou que se recorresse aos coeficientes de valor relativo de consumo, desenvolvidos em Maryland, com vista a repartir os custos totais de cada CC pelos diferentes GDHs (Santana, 2005). A partir da informação relativa ao número de doentes e tempos de

² O preço base grupo, ou seja, o preço base de cada GDH que, em termos de financiamento dos doentes do SNS apresenta o mesmo valor para todos os GDHs médicos ou cirúrgicos, resulta da aferição do custo base original, que se traduz no quociente entre o total dos custos de cada ano e o número total de episódios de internamento. Este custo reflecte o custo médio do doente típico para o ano em questão. O custo de cada GDH resulta da multiplicação do seu peso relativo pelo custo base original e, na passagem de custos a preços, a modificação assenta apenas na alteração do custo base original para o preço base original. A decisão sobre o valor do preço base nacional é tomada pela tutela tendo em consideração o impacto quer no âmbito da facturação a entidades terceiras pagadoras, quer na despesa em internamento com os doentes do SNS (Mateus, 2010).

internamento por GDH, dos relatórios de contabilidade analítica (CA), bem como da matriz de pesos de Maryland, foram, então, calculados os custos associados a cada GDH (Mateus, 2010).

De acordo com esta perspectiva, a natureza multiproduto da produção hospitalar é tida em conta através da construção de um índice, a partir dos pesos (que reflectem a heterogeneidade entre os grupos de *case-mix*) incorporados na fórmula de agregação (Rodrigues, 2003).

Se por um lado esta metodologia tem a vantagem de tornar menos complexa a questão da medição da produção hospitalar, na medida em que permite a redução da extensão dos dados, por outro lado, poderá implicar a perda de alguma informação relativa à actividade hospitalar, que decorra do processo de agregação (Costa & Lopes, 2004).

No entanto, foi percorrido um longo caminho durante mais de duas décadas para chegarmos a um patamar bem definido da forma de financiamento hospitalar com base nos GDHs. Com efeito, o sistema de financiamento dos hospitais passou essencialmente por duas fases distintas. O Conselho de Reflexão sobre a Saúde identificou em 1998 dois modelos de financiamento hospitalar essenciais (Presidência do Conselho de Ministros, 1998):

Modelos Retrospectivos: até 1981, os hospitais eram financiados com base nos custos de exploração, de acordo com tabelas pré-definidas, sendo atribuídos subsídios baseados nas despesas de exploração do ano anterior, acrescidos das verbas atribuídas pelo orçamento geral do Estado para os hospitais e, eventualmente, de subsídios atribuídos ao longo do exercício, de acordo com a avaliação da situação económico-financeira dos hospitais. No entanto, este sistema não promovia o controlo dos níveis de consumo de recursos, nem penalizava as organizações pela utilização desnecessária de actos ou serviço. Barros (1999) refere mesmo que, de acordo com este modelo, qualquer que seja o custo, o prestador é reembolsado nesse valor, o que conduz a uma situação em que o desenvolvimento de esforços para obtenção de uma maior eficiência significa somente que o financiador irá pagar menos.

Modelos Prospectivos: o modelo retrospectivo de pagamento aos hospitais, baseado na despesa verificada em anos anteriores e não tendo, portanto, uma relação directa com a produção ou nível desempenho, começou a ser progressivamente afastado, dando lugar a um sistema que potenciase a

utilização racional e eficiente dos recursos por parte dos prestadores (Barros, 2009). Surge, assim, em 1981, o modelo prospectivo, que procura relacionar directamente o pagamento com a actividade desenvolvida sendo, para tal, fixados, antecipadamente, os preços, o tipo e o volume dos serviços a prestar. Este modelo de pagamento aos hospitais considera, assim, grupos homogéneos de hospitais com a definição de preços baseados nos custos médios ajustados pela demora média e pela taxa de ocupação (as urgências, as consultas externas e os MCDTs eram pagos através de um preço médio). O objectivo geral deste modelo é o de racionalizar o processo de distribuição, pelas instituições, das verbas existentes, cujo montante global é determinado por um processo político e social em grande parte exterior ao próprio Ministério da Saúde. Por se tratar de um modelo redistributivo, no qual é imposta a neutralidade orçamental de todo o sistema, os preços definidos para os GDHs reflectem, em geral, os custos médios praticados nos hospitais do SNS.

Os sistemas de pagamento prospectivo procuram oferecer incentivos aos médicos para controlar a despesa e desenvolver uma prática com melhor relação custo-eficácia. Para além disso, este modelo atribui, ainda, incentivos aos prestadores para a introdução de medidas preventivas e podem levar a uma melhor distribuição geográfica dos profissionais. Por outro lado, o pagamento prospectivo pode encorajar os prestadores a reduzir o valor do tratamento pelo qual recebem uma unidade de pagamento e conduzir a uma menor motivação, reduzindo a qualidade do atendimento aos clientes (Bentes *et al.*, 1996).

Embora se tenha em consideração o facto de o doente, no momento da prestação de cuidados, ser tratado como um indivíduo e não apenas como um tipo ou categoria, o hospital, enquanto sistema, pode descurar a identificação de semelhanças no tratamento dos doentes. Assim se sublinha, pois, a grande vantagem na definição de um sistema de pagamento com base prospectiva, já que o modelo retrospectivo de financiamento não permitia ao hospital aferir do seu desempenho pela mera análise do seu histórico ou por comparação com outros hospitais.

Finalmente, este tipo de pagamento pode ser penalizante em termos da prossecução dos objectivos de efectividade dos cuidados de saúde por não fornecer incentivos aos prestadores para não receberem os doentes mais severos, porquanto estes se tornam pouco rentáveis à luz deste modelo de pagamento – selecção adversa (Barros & Gomes, 2002). Outro padrão de comportamento

perverso do sistema de pagamento prospectivo será a eventual reclassificação de episódios de acordo com a vantagem financeira dos mesmos (Barros, 2009).

Com a passagem de um sistema de reembolso de custos para um sistema prospectivo que permite acabar com utilizações de recursos sem valor social, existe margem para que o hospital fique com um resultado financeiro positivo e que o pagador tenha que usar menos fundos. A margem de poupança advirá do facto de se evitar o uso de recursos sem valor social, mas que apresentam custos de recursos usados (Barros, 2009).

No entanto, ambos os modelos conduzem a efeitos benéficos e adversos ao nível dos incentivos que afectam o volume, a qualidade e a *mix* de serviços prestados, dependendo a sua aplicabilidade e adequação do contexto económico, social e institucional em que estão inseridos (Barnum *et al.*, 1995).

Na base do modelo prospectivo de financiamento está a contratualização enquanto “*instrumento para implementar os objectivos da política de saúde*” (Barros & Gomes, 2002:19).

O desenvolvimento de mecanismos e contratualização constitui-se como aspecto central da segunda fase das reformas que tiveram lugar em diversos sistemas de saúde dos países desenvolvidos. Esta fase decorreu no final da década de 80 e início da década de 90 e caracterizou-se pela preocupação centrada na micro-eficiência e na capacidade de resposta aos utilizadores, o que conduziu à introdução de mecanismos de mercado, reformas no âmbito da gestão e algum tipo de incentivo orçamental (Escoval & Matos, 2009).

Este modelo assenta na separação das funções do comprador e do prestador, possibilitando uma afectação dos recursos mais orientada para o mercado (Ferreira *et al.*, 2010; Harfouche, 2008).

A proposta de adopção do sistema de contratualização baseou-se em quatro objectivos principais (Barros & Gomes, 2002):

1. Encorajar a descentralização da gestão, na medida em que a contratualização permite uma delegação de responsabilidades ao longo da linha de gestão, conferindo aos de nível hierárquico inferior mais poder para gastar os recursos de acordo com as necessidades da população;
2. Melhorar o desempenho dos prestadores já que os hospitais ficam financeiramente responsáveis por um determinado volume de actividade e qualidade a preços negociados ou regulados;
3. Melhorar o planeamento do desenvolvimento dos cuidados de saúde já que a contratualização como instrumento de planeamento oferece uma ligação directa entre o planeamento e a afectação de recursos;
4. Melhorar a gestão dos cuidados de saúde porquanto um dos maiores objectivos da contratualização é encorajar a realização de intervenções médicas mais eficazes do ponto de vista dos seus custos.

O modelo de contratualização (desenvolvido ao abrigo da Lei de Bases da Saúde – Lei n.º 48/90, de 24 de Agosto, com as alterações que lhe foram introduzidas pela Lei de Gestão Hospitalar - Lei n.º 27/2002, de 8 de Novembro) consubstancia-se na celebração de um contrato denominado de contrato-programa. A introdução de contratos como mecanismo de definição de funções, de partilha de riscos e de clarificação de responsabilidades entre financiador e prestador é fundamental para qualquer modelo de reforma (Bentes & Barardo, 2003).

Estes contratos-programa contêm os objectivos a atingir por cada hospital no que respeita às suas linhas de produção (internamento, consulta externa, cirurgia de ambulatório, GDHs de ambulatório e hospital de dia) e definem o modo de remuneração desses actos, que se baseia na atribuição de um preço base para cada episódio, ajustado pelo índice de *case-mix* (severidade média das patologias). São, ainda, definidos alguns programas verticais específicos nas áreas de infecção por VIH/sida, do registo oncológico regional, da saúde sexual e reprodutiva ou da formação de

internos do primeiro e segundo anos de especialidade ou para a dispensa de medicamentos em ambulatório (Vaz, 2010). No que concerne aos custos, são também estabelecidas metas de crescimento dos custos que, em 2009, se situaram em 0% para os custos com pessoal e 4% para as rubricas compras, consumos e fornecimentos e serviços externos (Escoval & Matos, 2009).

O compromisso de desempenho do hospital para o período a que se refere traduz o seu financiamento atribuído pela tutela para pagamentos dos doentes tratados apenas para o subsistema SNS, que representa, como já foi referido, entre 90% a 95% das receitas de um hospital. A este valor acrescem, naturalmente, os restantes 5% a 10% pagos por outros subsistemas de acordo com a tabela de preços dos actos médicos realizados pelas instituições do SNS a entidades privadas (Portaria n.º 132/2009, de 30 de Janeiro, com as alterações introduzidas pela Portaria n.º 839-A/2009, de 31 de Julho). De salientar que, no que concerne ao financiamento dos doentes do SNS, no âmbito do contrato-programa celebrado entre as Administrações Regionais de Saúde (ARS) e os hospitais, são ainda atribuídas outras verbas (para além daquelas devidas pela especialização de determinados hospitais, como acontece nos transplantes para os hospitais que possuem unidades de transplante), tais como aquelas que se relacionam com os medicamentos dispensados em ambulatório, bem como incentivos institucionais, que podem representar uma parcela significativa do financiamento e que são atribuídos em função do cumprimento de determinados objectivos, financeiros ou de qualidade, como sejam, entre outros, a percentagem de primeiras consultas pelo total de consultas externas, a referenciação de doentes para a rede nacional de cuidados continuados, o custo unitário por doente tratado, o custo operacional do exercício ou o peso da cirurgia de ambulatório no total de cirurgias realizadas.

Os contratos-programa podem ser alvo de ajustamentos periódicos mediante a celebração de acordos modificativos, alinhando a oferta com a procura, e podem especificar padrões de cuidados e metas de qualidade, quer para os processos, quer para os resultados, tendo em vista a garantia de paradigmas aceitáveis de qualidade, mas o seu efectivo acompanhamento exige sistemas de informação robustos que, actualmente, ainda não atingiram níveis de desenvolvimento e implementação aceitáveis (Escoval & Matos, 2009).

Em resumo, o contrato-programa mais não é do que “*a especificação quantificada de um conjunto de outputs que deverão ser produzidos a partir de um dado volume de inputs financeiros, num período de tempo e segundo determinados padrões de qualidade*” (Bentes & Barardo, 2003:14).

Para que os contratos cumpram a sua função de planeamento, é fundamental que, quer os prestadores, quer os pagadores, disponham de informação útil, atempada e credível. A informação disponibilizada servirá, do lado dos prestadores, para que a negociação possa ser feita sob uma base sólida de conhecimento das necessidades da população, estabelecimento de prioridades e avaliação das propostas dos pagadores relativamente à sua capacidade de satisfação das necessidades da população no contexto dos recursos disponíveis. Do lado dos pagadores, a informação recolhida permitirá a tomada de decisões sobre os serviços a contratualizar (Bentes *et al.*, 1996). Naturalmente, a viabilidade económica dos prestadores dependerá dos preços e do volume de produção que conseguirem negociar, sendo certo que, em virtude de, à data da negociação, estarem já estabelecidos no orçamento geral do Estado o financiamento para a saúde e as regras de contenção de custos (veja-se, por exemplo, as imposições ao nível dos custos com pessoal), o poder de negociação dos prestadores torna-se muito reduzido, sendo estes muitas vezes forçados a ajustar a sua capacidade produtiva em função dos limites previamente fixados.

De salientar que, muito embora a tutela estabeleça ao longo do ano directrizes para aumento da produção como forma de garantir o direito dos utentes ao acesso atempado aos cuidados de saúde, e não esquecendo a obrigação que toda e qualquer instituição de saúde pública tem de garantir a universalidade do direito à saúde, são estabelecidas no contrato-programa cláusulas gerais de “cumprimento excessivo” dos objectivos assumidos, isto é, se por um lado o hospital não pode ficar aquém dos valores estabelecidos porque, caso contrário, não receberá o seu financiamento, por outro lado, se produzir mais para além daquelas metas, incorrerá em custos que não são suportados pela tutela. À excepção dos episódios de urgência, a partir dos 110% nenhum valor será pago pela produção realizada.

A contratualização obriga, ainda, os hospitais a adoptarem modelos internos de gestão mais participada, reflectindo internamente os processos negociais institucionais e aumentando o grau de responsabilização das direcções e chefias operacionais na obtenção dos objectivos do hospital. Este

modelo de contratualização interna permite envolver intensamente todos os profissionais na prossecução dos objectivos, consciencializando-os da importância de cada contributo individual, o que constitui uma mudança radical na forma como os órgãos de governação dos hospitais públicos se relacionavam com as direcções e chefias operacionais ou mesmo com cada profissional em concreto (Vaz, 2010).

Não obstante as vantagens que o sistema de financiamento prospectivo trouxe pela imposição do pagamento dos serviços efectivamente prestados pelas instituições, as suas imperfeições foram durante muitos anos patentes, nomeadamente ao nível da definição grosseira da produção, que não tinha devidamente em consideração o *case-mix* de cada hospital (Costa, 1994). Ainda que o sistema de financiamento seja anualmente ajustado à verdadeira produção hospitalar, certo é que, para além de o preço base continuar bastante longe de representar o verdadeiro consumo de recursos com cada episódio (veja-se, por exemplo, a divergência entre este valor para cada episódio e os preços estabelecidos pela portaria para pagamentos dos actos realizados pelas instituições do sector público em doentes com subsistemas privados), o índice de *case-mix* continua a não espelhar o verdadeiro nível de severidade das patologias tratadas em cada hospital. Esta é uma das razões pelas quais desde há muito se fala noutros sistemas de classificação de doentes que substituam os GDHs e que tenham em conta outros factores que não apenas o agrupamento dos doentes em grupos de doença (Costa & Lopes, 2004).

Por outro lado, a introdução de incentivos financeiros ao nível da prestação de cuidados de saúde pressupõe a escolha de unidades de pagamento para o financiamento hospitalar. A escolha por uma ou outra unidade de pagamento faz variar o risco e os incentivos, encontrando-se num dos extremos o pagamento ao acto, em que o prestador é pago por cada serviço realizado, situação que não lhe confere qualquer risco ao nível da prestação de cuidados de saúde, já que quanto maior for o volume de produção, maior será a receita, e no outro extremo o financiamento por capitação, que ao atribuir um valor global ao prestador, transfere a gestão desse capital, pelo que o risco de perda ou ganho é iniludivelmente determinado pelo nível de eficiência da instituição (Santana, 2003).

Face ao exposto, podemos constatar que as organizações de saúde fazem depender a sua reestruturação produtiva e as suas decisões estratégicas de um sistema de preços que pode conter erros sistemáticos e que, quando o valor relativo dos preços necessitar de ser alterado com a finalidade de facilitar o acesso, sem prejudicar a qualidade, todas as opções estratégicas anteriormente tomadas podem ser questionadas, obrigando as organizações a fazer uma nova reformulação produtiva. Acresce que o risco da actividade das organizações de saúde, decorrente da opção por doentes mais severos, dentro da mesma linha de produto, poderá tornar a gestão do hospital ainda mais aleatória e conjuntural.

Todavia, aparte de quaisquer críticas que lhe possam ser apontadas, este sistema de financiamento com base prospectiva provocou um impacto positivo no número de admissões, na demora média e nas taxas de ocupação (Barros, 1999) porquanto os hospitais passaram, ainda, a conhecer, com alguma transparência, os critérios de financiamento a que estavam sujeitos. Assim, se para Delgado (1999) o modelo retrospectivo se revelava tendencialmente desmotivante e indutor de alguma incúria e desperdício por parte das instituições, o modelo prospectivo baseado na produção e no desempenho veio tentar colmatar estas falhas.

De tudo o que disse, é razoável concluir que o sistema de financiamento hospitalar tem sofrido reformas construtivas no sentido de parametrizar a actuação dos órgãos de gestão dos hospitais. Torna-se, assim, cada vez mais notória a necessidade de promover uma gestão cuidada, rigorosa e vocacionada para a contenção de custos. Em finais da década de 80, o financiamento da saúde ficou marcado por uma viragem do lado das receitas. Talvez estejamos agora preparados para fazer essa mudança na vertente das despesas.

2.4 As Organizações de Saúde: O Hospital no Sistema de Saúde Português

*“Em virtude da alta especialização das suas actividades,
Executadas por um vasto corpo de pessoal profissional e técnico,
O grande hospital enfrenta problemas muito sérios de coordenação e autoridade”.*

Rocha, 1997 citado em Matos, 2006

As organizações, designadamente as instituições públicas de maior dimensão e complexidade, como sejam os hospitais, tendem a apreender a realidade, adaptando-a às suas características, com maior lentidão e dificuldade de percepção.

No sistema de saúde, os hospitais constituem a peça basilar da sua estrutura, atendendo aos recursos financeiros que lhes são atribuídos, ao seu lugar no sistema como instituição de referência para todos os serviços de saúde, em especial para os cuidados de saúde primários, à capacidade de liderança técnica exercida pelos seus profissionais e ao ambiente de inovação tecnológica que os rodeia (Simões, 2004a).

O hospital pode ser visto, sob o ponto de vista da sua função económica, como o palco do encontro de uma procura e de uma oferta. Do lado da procura, temos os profissionais da saúde, cujo objectivo reside na obtenção dos recursos necessários à prossecução do seu fim – tratar os doentes. Do lado da oferta, temos a administração, cuja finalidade consiste na eficaz gestão da instituição, procurando garantir que os recursos necessários para tratar os doentes estão disponíveis e fazendo o equilíbrio entre as diversas solicitações internas. Este “mercado interno implícito” faz com que o hospital tenha uma dupla hierarquia no seu interior e que o equilíbrio seja obtido por negociação e não através de mecanismos de preços (Barros, 2009).

Assim, na medida em que os hospitais se colocam entre as mais complexas organizações da sociedade moderna, eles caracterizam-se por um conjunto de elementos estruturados em interacção dinâmica e organizados em prol da prossecução de objectivo único essencialmente consubstanciado na prestação, com qualidade, de cuidados de saúde aos utentes (Costa & Lopes, 2004). A sua

complexidade deriva, desde logo, da variedade do produto hospitalar. Em regra, um hospital apresenta seis linhas de produção: urgência, consulta externa, internamento, hospital de dia, cirurgia de ambulatório e MCDTs (Matos, 2006). Poucos são já os hospitais dedicados apenas a uma linha de actividade. Da mesma forma, podemos constatar a existência de um carácter multiproduto da actividade hospitalar que decorre da enorme diversidade de diagnósticos ou doenças que podem ser tratados num hospital, a qual pode ainda ser potenciada pelo diferente grau de evolução da doença presente no momento de contacto com o hospital (Costa & Lopes, 2004). Esta particular característica das organizações de saúde torna ainda mais difícil a identificação do produto hospitalar e dos custos associados a cada actividade. Acresce que é fundamental a distinção entre produto final (doente saído) e produto intermédio (MCDTs, refeições...) (Mateus, 2010).

De acordo com Urbano e Bentes (1990), cada doente é afectado por um conjunto de decisões de diferentes profissionais de saúde e qualquer decisão sobre a forma como os recursos devem ser utilizados produz efeitos em todas as outras. Como tal, a complexidade do hospital deve traduzir a necessidade de prestar a cada doente uma combinação específica de bens e serviços em função das suas necessidades, do seu estado de saúde e como parte do processo de tratamento definido pelo médico. Desta forma, no limite, cada hospital teria tantos produtos quantos os doentes que trata. Todavia, esta situação tornaria impossível a utilização de medidas estatísticas e, como consequência, o conhecimento da realidade hospitalar.

Por outro lado, temos também que uma organização de saúde tem uma natureza distinta das outras organizações pela capacidade de as instituições de saúde tratarem doentes ou satisfazerem as necessidades dos consumidores através da maximização do bem-estar social (Costa & Reis, 1993). Isto porque, na saúde, a procura é derivada, ou seja, procura-se saúde e oferecem-se cuidados de saúde. Daqui resulta, desde logo, que a definição de critérios de sucesso é bem mais complexa e necessariamente distinta da descrita para as organizações lucrativas em geral.

Afirma-se frequentemente que a saúde não tem preço e que os critérios económicos não devem governar as decisões neste sector. Porém, há que reconhecer que vivemos em contexto de recursos escassos e de necessidades virtualmente ilimitadas, pelo que tanto os indivíduos como as entidades públicas têm de tomar decisões acerca do melhor uso a dar aos recursos, os quais podem ter sempre

usos alternativos. Assim, também no sector da saúde terão que ser tomadas decisões acerca da aplicação de recursos escassos (Rego, 2008). Por outro lado, no sector da saúde, para além dos recursos que têm de ser combinados para produzir bens e serviços, também existem preços, implícitos ou explícitos, existindo igualmente procura e oferta. A quantidade de recursos envolvidos no sector faz dele um dos maiores de qualquer economia. Neste sentido, pode-se considerar que o sector da saúde é economicamente relevante e contém todos os elementos inerentes a qualquer sector de actividade (Reis & Reis, 1996). Não obstante, o mercado da saúde reveste de algumas especificidades, desde logo pela presença marcante de incerteza quanto ao momento em que se necessita de receber cuidados de saúde e incerteza quanto ao custo da reposição do estado de saúde. Em geral, os indivíduos possuem aversão ao risco, pelo que se existirem mecanismos de transferência de risco para terceiras entidades, estes optam geralmente por fazê-lo (Barros, 2005). Outra particularidade do sector é a assimetria de informação entre o doente e o prestador de cuidados de saúde (Costa & Reis, 1993). O prestador tem mais informação que o doente, pelo que naturalmente se estabelece uma relação de agência. Essa relação de agência dá o poder de decisão ao prestador, podendo haver lugar a fenómenos de indução da procura (Lucena, 1996). Também a existência de externalidades no consumo de cuidados de saúde faz do sector da saúde um mercado especial. Quer isto dizer que, por norma, os indivíduos extraem utilidade pelo facto de outros terem acesso a cuidados de saúde em função da necessidade e não da capacidade de pagar (equidade no acesso aos cuidados de saúde). Verifica-se, ainda, que a entrada de prestadores neste sector não é livre, pelo que se constata desde logo uma restrição à competição, já que apenas podem entrar no mercado da prestação de cuidados de saúde indivíduos com habilitações próprias para o efeito (Rego, 2008). Finalmente, é de salientar que, no sector da saúde, grande parte das organizações prestadoras de cuidados, e em especial as entidades públicas de prestação de cuidados de saúde não têm como objectivo o lucro, mas antes a satisfação das necessidades de saúde da população da sua área de influência (Kaplan & Singh, 2009).

Desta natureza específica das organizações de saúde, Costa e Reis (1993) deduziram quatro aspectos essenciais a ter em conta na análise da estrutura das instituições, a saber:

1. Possibilidade de existência de conflito de interesses entre as finalidades dos proprietários e profissionais de saúde;

2. Acumulação de papéis de alguns profissionais de saúde que são, simultaneamente, prestadores e consumidores;
3. Existência de duas linhas de autoridade, o que levanta as questões de saber quem, na verdade, toma as decisões e sobre que agentes deve incidir a análise de maximização da utilidade;
4. Especificidade na garantia de qualidade dos serviços prestados.

Também na saúde a qualidade é um atributo dos recursos disponíveis e do processo de produção (Costa & Reis, 1993). Isto porque a qualidade do produto final, ou o resultado, como é frequentemente designado na saúde, não é um indicador absoluto já que depende, entre outros factores, da severidade do estado clínico do doente no momento de contacto com as organizações de saúde, pelo que diferentes resultados poderão não implicar necessariamente a pior ou melhor qualidade dos cuidados de saúde prestados (Fragata, 2009).

A falta de qualidade dos serviços de saúde numa unidade de saúde tem graves implicações para os doentes e para os profissionais de saúde e, por consequência, acarreta mais custos para uma instituição que, como se disse, tem um orçamento muito limitado.

Também em matéria de qualidade se torna necessário esclarecer alguns aspectos que identificam o sector dos serviços, em geral, e o sector dos serviços de saúde, em particular.

As organizações de serviços diferenciam-se das empresas industriais em múltiplos aspectos que se resumem às características de intangibilidade (o serviço não tem características físicas que permitam ao consumidor avaliar a qualidade), heterogeneidade (a sua performance varia frequentemente de dia para dia, de prestador para prestador e de consumidor para consumidor) e indissociabilidade dos actos de produção e consumo do serviço (Parasuraman, Zeithaml & Berry, 1985; 1988). Estas características distintivas fazem com que a percepção da qualidade na prestação do serviço não seja linear e dependa das prioridades e das necessidades de cada consumidor.

As grandes diferenças verificadas entre os sectores da indústria e dos serviços, cujas implicações na avaliação dos parâmetros da qualidade são as mais variadas, podem ser sintetizadas no seguinte quadro:

QUADRO 4 – Diferenças entre a indústria e os serviços

Indústria	Serviços
▪ O produto é tangível	▪ O serviço é intangível
▪ A propriedade é transferida quando a compra é realizada	▪ A propriedade geralmente não é transferida
▪ O produto pode ser revendido	▪ O serviço não pode ser revendido
▪ O produto pode ser mostrado	▪ O serviço normalmente não pode ser mostrado (ele não existe antes da compra)
▪ O produto pode ser armazenado pelos vendedores e compradores	▪ O serviço não pode ser armazenado
▪ O consumo ocorre na venda do produto	▪ A produção e o consumo do serviço normalmente coincidem
▪ A produção, venda e consumo são realizados em locais diferentes	▪ A produção, consumo e muitas vezes as vendas estão localmente
▪ O produto pode ser transportado	▪ O serviço não pode ser transportado
▪ O vendedor produz/compra o produto	▪ O comprador/cliente faz parte da produção do serviço
▪ Os contactos indirectos são possíveis entre a empresa e o cliente	▪ Na maioria dos casos é necessário o contacto directo
▪ O produto pode ser exportado	▪ O serviço normalmente não pode ser exportado, mas o sistema de entrega do serviço pode

Fonte: Dores, 2009

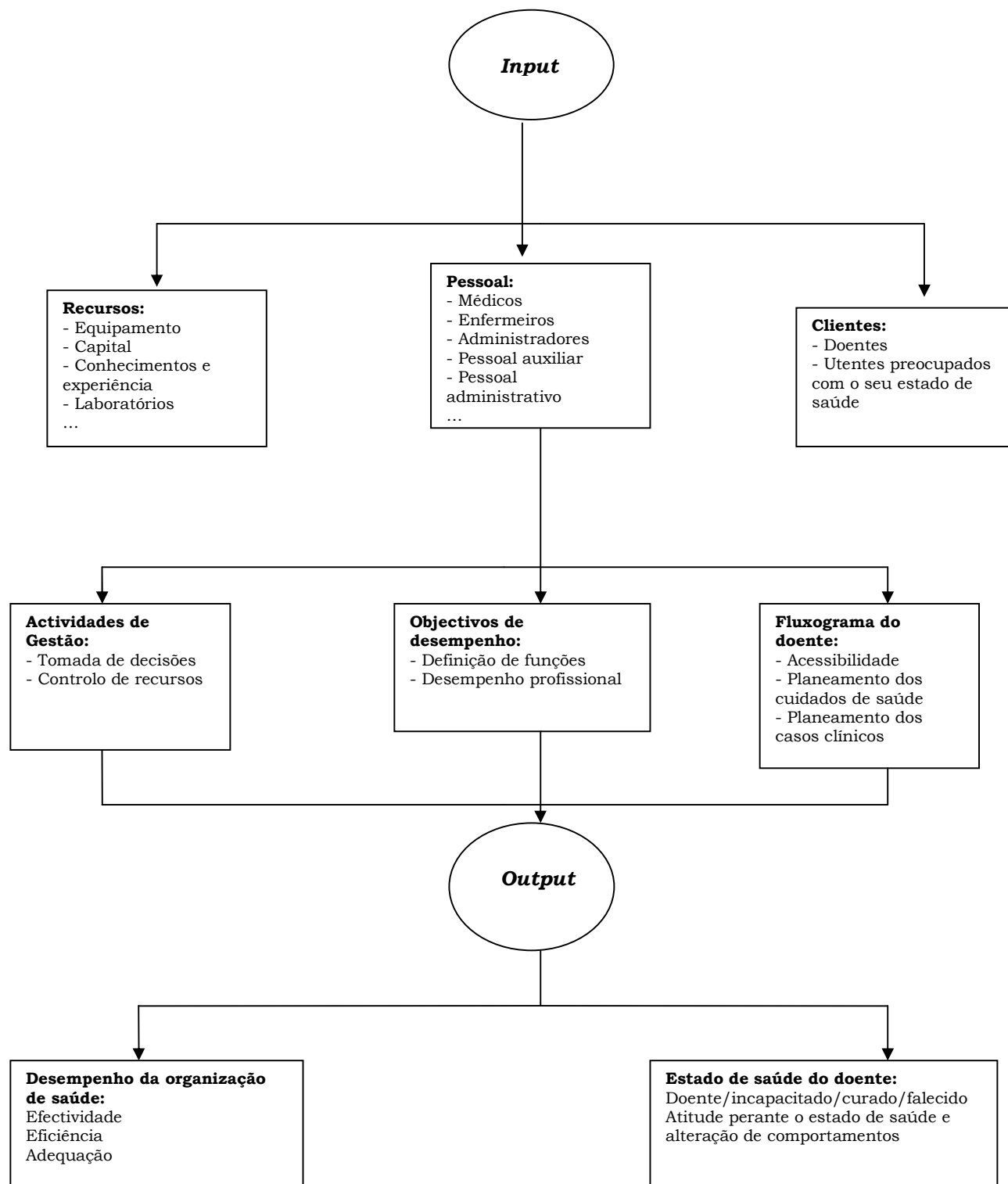
Quanto à sua estrutura, uma organização de saúde, à semelhança de qualquer outro sistema organizacional, deve identificar os seus *inputs*, os seus processos e os *outputs* da sua actividade. Wan (1995, citado em Suthmmanon, 2003) exemplifica estas três componentes na sua aplicação a uma organização de saúde, incluindo nos *inputs* os recursos materiais tais como o capital, os equipamentos e as instalações, e os recursos humanos tais como os profissionais de saúde, os administradores e o pessoal administrativo. Os doentes são também considerados como um *input* nas organizações de saúde.

Na componente dos processos são incluídos os serviços prestados pelos diferentes profissionais de saúde e pelo pessoal administrativo, bem como as actividades de gestão e as actividades de apoio técnico.

Finalmente, o *output* do sistema inclui os ganhos em saúde obtidos para os diferentes doentes e o desempenho organizacional.

A figura 1 representa estas três componentes que, segundo o autor (Wan, 1995, citado em Suthmmanon, 2003) retratam qualquer organização de saúde.

FIGURA 1 - *Inputs*, processos e *output* das organizações de saúde



Fonte: Adaptado de Wan, 1995, citado em Suthmmanon, 2003

Na economia em geral, a processo de produção corresponde à transformação de *inputs* em *outputs*, pelo que o produto surge como o objecto de troca entre a organização e o consumidor, expresso em termos do seu valor de troca. Segundo esta lógica de pensamento, a medição da produção é concretizada pela multiplicação de dois factores, isto é, da quantidade produzida pelos preços de mercado (Barros, 2005).

Qualquer organização, com ou sem fins lucrativos, necessita de identificar e medir o seu produto, pelo que é crucial a obtenção de informação sobre todas as fases do processo produtivo, nomeadamente informação relativa à definição do *mix* de produto, da quantidade produzida e dos custos que lhe são inerentes. É sabido que a detenção de informação útil e atempada condiciona positivamente todo o processo de tomada de decisão, designadamente ao nível do planeamento, do controlo de gestão e do custeio.

O sector da saúde é indubitavelmente um dos mais complexos sectores da nossa sociedade, desde logo pela sua multidisciplinaridade e pela diversidade de circuitos informacionais que o caracterizam (Le Pen & Berdeaux, 2000). O hospital, como qualquer outra unidade produtiva, necessita de um sistema de informação que permita ao gestor efectivar as suas funções de planeamento, estratégia, controlo e avaliação de toda a actividade produzida. A fim de se aferir do objecto e âmbito da produção, a obtenção de informação útil e atempada constitui um dos mais importantes processos para a sua efectivação (Mourão, 1999).

Os hospitais são desde há muito reconhecidos como organizações especiais face às demais organizações vigentes no mercado e cuja produção comporta especificidades que as tornam particularmente complexas na sua estrutura e administração.

Desta forma, o conhecimento do produto hospitalar é, mais do que essencial, vital para o processo de gestão e avaliação do desempenho da organização de saúde.

Segundo Berki (1972, citado em Costa & Lopes, 2004), o produto hospitalar pode ser abordado de duas formas: o produto hospitalar é o resultado do processo de tratamento ou o produto hospitalar é o objecto de troca entre a organização e o consumidor, tendo em vista a optimização da satisfação deste último. Assim, também o hospital, enquanto local onde se estabelecem decisões em função da actividade produtiva, pode ser visto de duas formas distintas: o hospital é uma organização

constituída por uma variedade de departamentos que produzem produtos distintos (aqui o produto é tido como um serviço) ou o hospital é uma organização na qual os proprietários, administradores e prestadores são conjuntamente responsáveis pela produção de cuidados de saúde (o produto do hospital é o caso tratado/episódio).

Para Costa (1994), a definição do produto hospitalar deve ter em conta as seguintes premissas:

1. Ter conhecimento do que se produz, isto é, do tipo de doentes tratados por cada organização, serviço ou profissional de saúde;
2. Ter conhecimento de como e de quem produz, com vista a identificar, avaliar e corrigir as anomalias do processo produtivo, garantindo a qualidade e eficiência dos cuidados prestados e a gestão de situações de risco;
3. Avaliar a actividade e o desempenho, com o intuito de assegurar uma maior responsabilização de todos os intervenientes;
4. Apurar os custos de produção no sentido de estabelecer comparações ao nível da eficiência.

De acordo com Urbano e Bentes (1990), *“um produto é o resultado de um processo produtivo, que é posto à disposição do consumidor. No hospital são produzidos numerosos bens e serviços que se destinam a ser consumidos pelos doentes. (...) Assim, poder-se-á definir produto hospitalar como o conjunto específico de bens e serviços que cada doente recebe em função das suas necessidades e como parte do processo de tratamento definido pelo médico”*.

Daqui se depreende o carácter multiproduto da actividade hospitalar, decorrente de uma enorme diversidade de diagnósticos e/ou doenças que nele podem ser tratados. Se considerarmos como estando no mesmo plano todas as necessidades clínicas dos doentes (já que estes recebem, individualmente, diferentes quantidades de bens e serviços consoante a gravidade da sua doença e do processo de tratamento definido pelo médico), teremos, assim, tantos produtos quanto os doentes diagnosticados e tratados.

Particularmente nas duas últimas décadas os hospitais foram alvo de profundas mudanças na sua gestão corrente e novas exigências surgiram no seu quotidiano. A introdução de uma cultura

próxima da filosofia da gestão empresarial provocou algumas rupturas na visão clássica da gestão hospitalar, desde sempre atenta à dimensão técnica dos seus profissionais, mas muito pouco preocupada com a eficiência da organização (Brito, 2009). Esta nova formulação da gestão hospitalar advém desde logo da emergência do modelo do *New Public Management* (NPM) que transportou para a administração pública algumas características das organizações empresariais sem, porém, as procurar reproduzir na íntegra no que se refere ao sector da saúde, porquanto este sector cumpre regras da oferta e da procura mais complexas do que uma mera transacção de bens ou serviços (Escoval & Matos, 2009).

Temos vindo, assim, a assistir ao reinventar da administração pública no sector da saúde, transitando para uma gestão mais orientada nos resultados e não em função dos meios, fortalecendo a centralização no doente e adoptando formas mais empresariais em detrimento das tradicionais actuações burocrático-administrativas e combinando as vantagens dos mecanismos de mercado com a universalidade do sistema e a forte responsabilidade do Estado em matéria de saúde (Ferreira *et al.*, 2010; Escoval & Matos, 2009).

Desta forma, a lógica empresarial trouxe consigo a implementação de novas ferramentas de gestão que, apesar da crescente burocracia administrativa e processual, introduziram também um quadro de maior rigor: valorização do registo dos actos praticados, criação de indicadores de desempenho, definição de objectivos de produtividade, avaliação e comparação da actividade clínica ou implementação do processo de contratualização (Brito, 2009).

Simultaneamente, o equilíbrio económico-financeiro ou orçamental dos hospitais passa a estar no centro das preocupações da gestão de topo, o que conduz a exigências de permanente análise crítica por parte dos profissionais, por forma a que tal preocupação não possa por em causa a capacidade de acção clínica, inovação, formação e investigação (Brito, 2009).

A valorização crescente da segurança e a tentativa de reduzir ao mínimo o risco inerente a qualquer internamento, conduziu ao desenvolvimento surpreendente do conceito de ambulatório, bem como à redução da demora média, à necessidade de uma plataforma tecnológica de resposta rápida e ao desenvolvimento das consultas ao domicílio. Por outro lado, a emergência de uma sociedade mais evoluída e mais ciente dos seus direitos gerou um grau de exigência maior na resposta dos

serviços de saúde, que se tem reflectido na procura de um acesso mais fácil e atempado aos cuidados de saúde, num escrutínio esclarecido das práticas clínicas e numa informação mais rigorosa e transparente (Brito, 2009).

Tendo em vista a promoção desta visão orientada para a obtenção de melhores resultados para o utente, assistimos em última instância à busca incessante de modelos de excelência na prestação de cuidados de saúde. Estas novas linhas de orientação que colocam a tónica na prestação de serviços com qualidade têm tido o seu mais elevado grau de concretização na necessidade de proceder à acreditação dos hospitais públicos. Com a transformação dos hospitais públicos em hospitais SA em 2003, com a sua conversão *a posteriori* em hospitais EPE, e sem prejuízo da estruturação da rede hospitalar por áreas de influência que não permitem que o utente possa livremente escolher o hospital onde quer ser atendido, a certificação de serviços tornou-se uma exigência e, à semelhança do que sucede com as instituições privadas, também os hospitais públicos passaram a colocar no centro das suas preocupações o cliente e a melhoria contínua dos serviços que lhe são prestados.

Esta nova vertente tende a incitar cada vez mais os prestadores de cuidados de saúde a ver o doente em várias perspectivas e, designadamente, a conferir-lhe o poder de regular a forma como os serviços são prestados. Do lado da instituição de saúde resta apenas perceber de que forma se poderá produzir resultados mais eficientes sem prejudicar a qualidade dos serviços oferecidos aos utentes (Martin & Henderson, 2004).

2.5 O Controlo de Gestão

*“Monitorar significa observar repetida
E continuamente as componentes
Mais importantes da estrutura,
Dos processos e do output
Ou resultados dos serviços”.*

Martin e Henderson, 2004

As últimas décadas foram marcadas por desenvolvimentos tecnológicos de sucesso e pela globalização dos mercados, o que provocou inevitáveis mudanças no ambiente empresarial, tornando-o ferozmente competitivo. Clientes mais exigentes e ciclos de vida dos produtos mais curtos intensificam os esforços das organizações na gestão de recursos mais eficientes e exigem abordagens mais flexíveis de organização das actividades das instituições (Major & Vieira, 2009). Se *“orientar o presente no sentido da estratégia significa conceber um conjunto de instrumentos orientados mais para o futuro do que para o passado”* (Jordan *et al.*, 2005:13), temos então que o controlo de gestão fortalece o planeamento das tarefas e a monitorização da actividade da organização.

A análise do processo de controlo de gestão permitirá perceber o quão importante se torna incluir esta vertente na estrutura organizacional de uma qualquer empresa.

2.5.1 O Processo de Controlo de Gestão

No seu formato mais basilar, a coordenação e o controlo organizacionais envolvem o empenho sistemático na definição de estratégias para atingir os objectivos propostos (Helmi & Burton, 1988). A definição destas estratégias passa, desde logo, pelo controlo administrativo através de *reports*, delegação de competências/responsabilidades, avaliação da *performance*, definição de políticas de actuação, procedimentos e técnicas operacionais tais como a gestão da qualidade, *benchmarking*, gestão baseada em actividades (GBA) e monitorização de resultados (Stratton *et al.*, 2004). Em todo

o caso, a implementação de qualquer processo de controlo de gestão deve sempre conduzir a uma análise de custo-benefício da sua aplicação (Lawson *et al.*, 2003).

Conceptualmente, o controlo de gestão pode ser definido como “o esforço permanente realizado pelos principais responsáveis da empresa para atingir os objectivos fixados” (Jordan *et al.*, 2005:19), sendo os principais responsáveis pela empresa todos os gestores responsabilizados por uma missão operacional que detenha os meios necessários para obter os resultados com que se comprometeu, e os objectivos fixados os níveis de resultados quantificados no tempo, estabelecidos e previamente acordados com o superior hierárquico.

A forma mais tradicional de análise dos benefícios dos sistemas de controlo de gestão foi inicialmente desenvolvida pela *Harvard Business School* em meados dos anos 60 tendo, porém, somente dominado a literatura durante os anos 70 e 80 (Stratton *et al.*, 2004). David Otley (1999) desenvolveu um processo de análise dos sistemas de controlo organizacional, argumentando que o valor das técnicas de controlo e coordenação está relacionado com a forma como estas respondem eficazmente a cinco questões:

1. Os objectivos estratégicos estão alinhados com os meios utilizados para medir os resultados?
2. As estratégias/acções definidas têm o intuito de conduzir a organização para a prossecução dos seus objectivos?
3. O desempenho está relacionado com os objectivos e as acções?
4. As recompensas/incentivos estão relacionadas com os objectivos atingidos?
5. O sistema de controlo de gestão permite a adaptação da organização às mudanças verificadas na envolvente externa?

Segundo o autor, um sistema de controlo de gestão que responda com eficácia a estas questões proporciona mais valor aos *stakeholders* e à organização do que qualquer outro que as negligencie.

Assim, são várias as razões que levam as organizações a considerar a implementação de processos de controlo de gestão. Entre elas destacam-se as seguintes (Martin & Henderson, 2004):

1. Sem um controlo efectivo, o esforço dispendido no planeamento não colhe frutos, na medida em que não será possível saber se os objectivos foram ou não atingidos;
2. Um controlo eficaz ajuda a empresa a obter melhores resultados para todos os recursos disponíveis;
3. Uma equipa, um departamento ou um serviço podem ser dirigidos de forma mais consistente na medida em que concretizam as suas funções de acordo com um plano de acção previamente estabelecido;
4. O estabelecimento de normas e os elementos de monitorização e controlo possibilitam que se avancem acções sistemáticas com vista à prossecução dos objectivos, factor que reduz o conflito entre os elementos da equipa;
5. Um controlo eficaz transmite à equipa sentimentos de confiança na gestão, coesão entre todos os elementos da organização e propósito no desenvolvimento diário das suas actividades;
6. Um controlo efectivo, traduzido na medição e comparação de resultados, serve de base à previsão, à estimativa e ao planeamento;
7. O controlo das actividades ajuda os gestores a fazer a avaliação dos seus colaboradores para efeitos de promoção, transferência ou formação e, por outro lado, torna possível aos colaboradores avaliar o seu próprio desempenho e ajustar os comportamentos menos produtivos, o que conduz a um maior comprometimento e a uma maior satisfação no trabalho.

Assim, o processo de controlo de gestão pode ser resumido a três premissas fundamentais – **monitorar** o que está a acontecer; **comparar** o que está a acontecer com o que foi planeado e iniciar **acções correctivas** sempre que tal se revele como necessário (Martin & Henderson, 2004).

Na medida em que só é possível monitorizar o que foi planeamento, a organização tende a ser vista como uma interacção de objectivos definidos em cascata com início nos objectivos estratégicos institucionais, passando para a definição dos objectivos de cada departamento e, por fim, estabelecendo as metas para os vários colaboradores que, em última instância, são os principais responsáveis pelo cumprimento do plano de acção de toda a organização, que será objecto de acompanhamento e controlo, e da aplicação de medidas correctivas, se necessário.

2.5.2 O Controlo de Gestão nas Organizações de Saúde

Muito embora este conceito de controlo de gestão haja sido veiculado do sector privado para o sector público, todos estes princípios são passíveis de aplicação às organizações de saúde, em geral, e aos hospitais, em particular, porquanto a intenção de fugir da burocracia para os mecanismos de gestão privada estão já bem patentes na implementação de novas formas de gestão, das quais se destaca desde logo a criação de Centros de Responsabilidade (CR).

Os sistemas de controlo de gestão, ao permitirem a avaliação partilhada dos serviços, constituem um instrumento de gestão que assegura o comprometimento de todos os colaboradores no aumento da eficiência e da qualidade dos serviços prestados. No entanto, parecem ser poucas as organizações de saúde que avaliam a relação entre os *outputs* e os recursos consumidos pelos serviços, facto que se traduz na normal dificuldade de tomar decisões acertadas em termos da relação custo-benefício (Guerra, 2000).

Por outro lado, as organizações de saúde apresentam um conjunto de características favoráveis ao desenvolvimento de um adequado sistema de controlo de gestão, a saber (Anthony & Govindarajan, 1998 citados em Guerra, 2000):

1. Ausência de inventários: nas organizações de saúde, o produto é de consumo instantâneo, pelo que os recursos humanos, técnicos e físicos que não forem utilizados em cada momento serão irremediavelmente desperdiçados. Como tal, deve ser testada a capacidade produtiva dos recursos por forma a minimizar a capacidade não utilizada;
2. Dificuldade no controlo da qualidade: a qualidade do serviço prestado pressupõe desde logo uma componente técnica assegurada pelas qualificações exigidas aos profissionais de saúde para o exercício de funções numa organização de saúde. Por outro lado, temos também que a qualidade do serviço inclui uma componente subjectiva, na medida em que somente *a posteriori* é possível determinar o nível de satisfação do utente;
3. Os serviços prestados pelas organizações de saúde têm uma forte componente de mão-de-obra, pelo que a aquisição de nova e melhor tecnologia não só não significa a redução de custos como os aumenta, dada a necessidade de aquisição de novas matérias-primas;
4. Constata-se nas organizações de saúde que ainda há um longo caminho a percorrer em termos de gestão uma vez que, sendo estas organizações intensivas em mão-de-obra qualificada na área das ciências, é pouco usual que os profissionais de saúde, mesmo aqueles que assumem lugares de chefia, estejam conscientes do impacto financeiro das suas decisões, o que desvia o controlo dos custos. Por outro lado, sendo profissionais altamente qualificados que actuam com um elevado grau de liberdade e autonomia técnica, as suas decisões acabam muitas vezes por condicionar a actuação dos gestores;
5. Um dos indicadores mais utilizados para identificação do *output* dos profissionais de saúde será o número de doentes atendidos por dia. No entanto, este indicador mais não é do que um indicador de *input* já que as dimensões de identificação de indicadores de *output* são a eficácia e da qualidade do serviço prestado ou a facturação obtida. Estas dimensões não são fáceis de apurar e, como tal, torna-se moroso o estabelecimento de indicadores de performance;

6. O aumento dos custos pela introdução de novas técnicas de tratamento tem conduzido à redefinição do *mix* de produtos, o que leva a ajustamentos no planeamento das actividades das organizações de saúde (veja-se, por exemplo, a implicação que tem o objectivo de aumento da cirurgia de ambulatório no total de cirurgias programada para a gestão das camas de internamento já que aquele factor conduz, necessariamente, à diminuição do número de doentes saídos) e, por conseguinte, no sistema de controlo de gestão.

Neste sentido, torna-se necessário adaptar o processo de controlo de gestão à actividade diferenciada das organizações de saúde não deixando, porém, de salientar a enorme importância que reveste a formulação de indicadores de desempenho, não só para controlo interno da actividade da organização, como também para permitir a realização de *benchmarking* entre os diferentes prestadores de serviços de saúde.

Num exemplo fornecido por Barbosa (2005a), é possível verificar que a necessidade de promover o controlo orçamental nos hospitais surge em vários sistemas de saúde, não sendo exclusivo do sistema de saúde português. A autora refere que, em 1979, no Reino Unido, foi promovida uma investigação pela *Merrison Committee* ao Serviço Nacional de Saúde Inglês (NHS), que resultou na elaboração de um relatório que concluiu que as decisões clínicas dos médicos são o principal motivo dos gastos dos tratamentos clínicos. Estas decisões incluem a admissão de doentes para o hospital ou o seu tratamento em ambulatório; a prescrição de MCDTs, de medicamentos e/ou a recomendação de procedimentos cirúrgicos; a decisão de quando dar alta ao doente. A Comissão constatou, assim, que os médicos tinham a responsabilidade clínica da tomada de decisões, mas não estavam conscientes das implicações financeiras e materiais das mesmas, nem tinham a propensão para serem económicos no uso dos recursos. O desenvolvimento de orçamentos clínicos foi avançado como a uma solução para assegurar o uso mais efectivo dos recursos na saúde. No entanto, a autora refere ainda que esta possibilidade surtiu falhada, não só no Reino Unido como noutros países onde foi tentada a implementação da orçamentação hospitalar. De salientar o estudo de Coombs (1987, citado em Barbosa, 2005a) aos hospitais suecos, cuja conclusão sobre as diferenças de perspectiva entre os administradores hospitalares e os médicos foram as seguintes:

“médicos e administradores nos hospitais, apesar de estarem ligados pelo nexo da contabilidade dos recursos que consomem, apresentam culturas agudamente diferentes com diferentes valores e perspectivas (...) mas (...) existem algumas modestas tendências de convergência de preocupações em determinados pontos e entre grupos específicos de médicos e administradores. No entanto, essas tendências são ténues e ficarão fundamentalmente limitadas pela diferença básica nas funções desses dois grupos, e pela duradoura autonomia da profissão médica em designar o tratamento apropriado para a doença” (p. 401).

Com efeito, esta dicotomia, que muitas vezes leva a distanciamentos dos grupos dentro da própria organização, não se encontra presente em apenas um ou alguns hospitais. Ela é mesmo uma característica comum na generalidade dos hospitais e os hospitais portugueses não são excepção. Há ainda um longo percurso a percorrer. Um percurso que junte a gestão com a arte e o bom ofício. Um percurso que, acima de tudo, concilie os profissionais com vista à prossecução harmoniosa dos objectivos da organização, onde se inclui necessariamente o objectivo da produção de melhores resultados financeiros sem prejuízo da melhoria da qualidade dos cuidados de saúde prestados.

2.5.3 Os Centros de Responsabilidade no âmbito do Controlo de Gestão

Os CR têm já um vasto âmbito de aplicação nos hospitais, sendo o melhor conhecido pelo seu sucesso o Centro de Responsabilidade Integrada (CRI) dos Hospitais da Universidade de Coimbra.

A criação de CR no documento que enquadra o funcionamento da gestão hospitalar é titulada pelo Ministério da Saúde do XI Governo Constitucional e encontra-se plasmada na revogada Lei de Gestão Hospitalar de 1988 – Decreto-Lei nº 19/88, de 21 de Janeiro, que foi complementada pelo Decreto Regulamentar nº 3/88, de 22 de Janeiro, que aprovou os órgãos, a estrutura e funcionamento global dos hospitais. Lamentavelmente, estes diplomas, pese embora o seu cariz de irreverência e inovação, parecem ter servido essencialmente para dar resposta às iniciativas de alguns profissionais para a captura de modelos organizacionais como forma de justificar a introdução da actividade privada nos hospitais públicos. Esta ideia é, desde logo, suportada pelo

preâmbulo do Decreto-Lei nº 374/99, de 18 de Setembro, que procurou retomar os CR, e onde se dispõe: “(...) a estruturação funcional dos hospitais (...) em centros de custo e de responsabilidade (...) nunca foi estimulada e acabou mesmo por ser desvirtuada, visando-se apenas a legitimação do exercício da medicina privada de que constituía pressuposto legal”.

Volvidos aproximadamente 10 anos sobre a consagração dos CR em sede legal, foi retomado o conceito de CR com a criação, através do Decreto-Lei nº 374/99, de 18 de Setembro, do que se veio a designar de CRI. Não obstante este diploma se encontrar actualmente revogado, a publicação do novo regime de gestão hospitalar com a Lei nº 27/2002, de 8 de Novembro e do Decreto-Lei nº 188/2003, de 20 de Agosto não descurou a utilidade dos CR para a correcta gestão dos hospitais.

O conceito de CR nasceu no mundo empresarial do controlo da gestão, tendo sido *a posteriori* transposto para o sector público e, mais concretamente, para o sector da saúde.

Definir CR não significa identificar, simplesmente, funções e atribuições, mas sobretudo identificar a sua missão, os seus objectivos e os planos de acção para o cumprimento desses mesmos objectivos (Jordan *et al.*, 2005). O poder de decisão do gestor e o impacto das suas decisões nos resultados da organização, permitir-nos-ão identificar vários tipos de CR e os correspondentes critérios de avaliação do desempenho. Assim, a simples qualificação de um serviço ou departamento, qualquer que seja, em CR, representa o início e não a finalização de um percurso, o qual deve ser encetado no sentido da estruturação cabal de um CR, bem como do aproveitamento pleno das potencialidades do mesmo (Almeida, 1991).

Pode-se, assim, dizer que os CR são decalcados da estrutura organizacional e, para que a sua criação seja passível de ser concretizada, devem observar-se na organização algumas condições, entre as quais se salienta a existência de uma gestão por objectivos, de estruturas descentralizadas e de responsabilização e delegação de autoridade (Diogo, 1999).

Após a definição dos objectivos, importa configurar os meios, humanos e materiais, dos quais o CR deverá ser dotado para o efeito, e sem os quais a unidade orgânica poderá ficar comprometida relativamente ao alcance dos objectivos delineados (Jordan *et al.*, 2005).

Por se tratar de uma experiência inédita em serviços hospitalares, e pioneira mesmo nos serviços públicos em geral, é absolutamente imprescindível que se reúnam as vontades e se congreguem os esforços no sentido da concretização deste projecto, o que só será possível se todos acreditarem nas suas virtualidades.

Os CR devem, portanto, promover uma melhor gestão dos recursos existentes e fazer uma avaliação objectiva e permanente, tanto da produção como dos custos, e bem assim dos desvios em relação ao orçamento inicialmente aprovado. Neste sentido, torna-se importante a organização por CC e a criação do próprio sistema de contabilidade. Há que saber exactamente quanto custa cada um dos sectores envolvidos e cada um dos actos praticados. Os CR estão, assim, em boas condições para apurar eficazmente os custos de cada uma das patologias que constituem a sua área de actuação devendo, para o efeito, desenvolver um sistema de informação que revele todos os custos suportados pelo CR com cada um dos seus doentes (Antunes, 2001).

2.6 A Contabilidade Pública nas Organizações de Saúde

“Um sistema de contabilidade é um mecanismo Formal que permite obter, organizar e disponibilizar Informação sobre as actividades da empresa”.

Horgren *et. al.*, 1999, citado em Afonso, 2002

A introdução do controlo e da contabilidade de gestão no sector público e a preocupação com a *performance measurement*, como consequência dos princípios basilares do NPM, estão na base das principais mudanças ocorridas nos últimos tempos no sistema de contabilidade pública.

A contabilidade de custos no sector público representa não só uma obrigação legal, mas também uma necessidade de simultaneidade com as melhores práticas de gestão reconhecidas, que requerem crescentes níveis de eficiência e *accountability* (Dores, 2009).

Os sistemas de controlo e de contabilidade de gestão, tais como o *Balanced Scorecard*, o CBA, o TQM, o *benchmarking*, entre outros, têm vindo a desempenhar um papel fundamental no processo de tomada de decisão de qualquer organização, seja ela pública ou privada, passando a constituir importantes instrumentos de gestão estratégica para ambientes cada vez mais competitivos e incertos. Como já foi por diversas vezes salientado, também no sector público, essencialmente após o advento do NPM, se têm verificado fortes pressões no sentido de reduzir os custos e, simultaneamente, aumentar a qualidade dos serviços prestados, sem perder de vista as exigências de maior transparência e *accountability* (Gomes *et al.*, 2009).

A criação em 1997 do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) tornou possível a aplicação dos princípios de contabilidade orçamental, patrimonial e analítica a todos os serviços e organismos da administração central, regional e local que não tivessem a natureza, forma e designação de empresa pública. Tudo isto sem prejuízo da adaptação das regras constantes do Decreto-Lei nº 232/97, de 3 de Setembro aos planos sectoriais existentes ou a novos planos cuja criação se mostrasse indispensável dada a natureza da actividade. Foram notórias as mudanças de paradigma promovidas pela criação deste documento, desde logo porque era evidente que até então o sistema contabilístico tradicional não produzia qualquer informação sobre a eficiência na alocação dos recursos, sobre o alcance dos objectivos definidos e sobre o custo final de produção de bens e serviços (Gomes *et al.*, 2009). Como tal, o sistema contabilístico tradicional não produzia informação de apoio à gestão interna e ao processo de tomada de decisões.

Neste sentido e com a adaptação deste plano aos diversos sistemas de contabilidade específicos de cada sector de intervenção pública, o sector da saúde viu aprovado em 2000 o seu Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS) pela Portaria nº 896/2000, de 28 de Setembro. De acordo com o art. 2º deste diploma, “o POCMS é obrigatoriamente aplicável a todos os serviços e organismos dos Ministério da Saúde, bem como aos organismos autónomos sobre a sua tutela que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública” (nº 1), sendo igualmente aplicável “às organizações de direito privado sem fins lucrativos cuja actividade principal seja a saúde (...) desde que disponham de receitas maioritariamente provenientes do Orçamento de Estado ou de orçamentos privativos destas entidades” (nº 2). Não se tornando aplicável a obrigatoriedade deste plano aos hospitais SA e posteriormente EPE entretanto criados, dado que o nº 1 do art. 2º explicita essa

inaplicabilidade, a Lei de Gestão Hospitalar aprovada pela Lei nº 27/2002, de 8 de Novembro, ao afirmar-se como aplicável aos hospitais do SEE, veio contemplar essa necessidade de serem aplicadas as mesmas regras de contabilidade já que o art. 5º preceitua o seguinte: *“os hospitais devem pautar a respectiva gestão pelos seguintes princípios: (...) aplicação do Plano Oficial de Contas do Ministério da Saúde”*.

Não menos importante é a obrigatoriedade prevista no ponto 2.8 da portaria que aprovou o POCMS que refere que *“a contabilidade analítica é de aplicação obrigatória nas instituições do Serviço Nacional de Saúde para as quais exista um plano de contabilidade analítica. O Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais (PCAH) foi já superiormente aprovado em 27 de Novembro de 1996, sendo de aplicação obrigatória naquele subsector do SNS. O PCAH contém as normas de procedimento para a elaboração da referida contabilidade”*.

O Decreto-Lei nº 19/88, de 21 de Janeiro perspectivou a organização dos hospitais em CC, considerando-os como níveis intermédios de administração. O funcionamento de cada CC acarreta custos, que devem ser determinados e reportados pela contabilidade analítica (CA) aos interessados (Macedo & Macedo, 2005). Assim, a CA fornece informação sobre os custos, para análise, planeamento e tomada de decisões (Pereira & Franco, 1994). Mas o sistema de CA só serve a gestão se contribuir de uma forma eficiente para o apoio à tomada de decisão e para o controlo de gestão das organizações. Constituindo a informação financeira um instrumento fundamental para acompanhamento das actividades exercidas e dos recursos utilizados (Carvalho *et al.*, 2008), a forma como os elementos são organizados, influencia decisivamente o conhecimento da informação e as decisões tomadas pelos gestores (Jordan *et al.*, 2005).

A CA consubstancia-se num sistema de informação de gestão que visa medir e analisar os proveitos, os custos e, conseqüentemente, os resultados. De facto, a organização tem necessidade de obter informação detalhada sobre os custos, proveitos e resultados associados aos diversos serviços e actividades que a compõem, com vista a determinar diversas situações, nomeadamente (Santana, 2003):

1. Obtenção e justificação do custo por actividades intermédias (centros auxiliares, serviços administrativos e financeiros, órgãos de gestão, etc.) e actividades finais;
2. Analisar a eficiência na utilização dos recursos financeiros públicos, obtendo-se informação sobre os objectivos previstos, e a forma como foram alcançados e quais os desvios entre os custos previsionais e os custos reais, bem como entre proveitos previsionais e os proveitos reais (ainda que os hospitais não tenham explorado esta área);
3. Proporcionar ao gestor hospitalar informação adequada que permita elaborar indicadores de eficiência e eficácia.

A CA é, ainda, um instrumento extremamente relevante para efeitos de financiamento hospitalar ainda que este sistema, por variadíssimas razões, quer humanas quer técnicas, esteja aquém das actuais necessidades. Não podemos retirar o papel particular que este sistema de informação tem em matéria do financiamento hospitalar, pois permite-nos saber os custos da produção hospitalar e é com base nestes custos que o financiador deve estabelecer preços.

O PCAH estabelece os critérios de imputação dos custos aos diferentes CC e, no que concerne ao apuramento dos custos pelas secções homogéneas (centros de custo/proveito), ele é feito por quatro níveis, a saber (IGIF, 2007):

1. Primeiro nível que consiste na imputação dos custos directos pelas secções principais, auxiliares e administrativas;
2. Segundo nível que consiste na distribuição dos custos totais das secções administrativas pelas secções auxiliares e principais;
3. Terceiro nível que consiste na distribuição dos custos totais das secções auxiliares de apoio geral às secções beneficiárias da actividade daquela;
4. Quarto nível que consiste na distribuição dos custos totais das secções auxiliares de apoio clínico às secções principais beneficiárias da actividade daquelas.

Os custos directos constantes do primeiro nível designam os custos que são imputados directamente ao CC que os originou (Carvalho *et al.*, 2008). São custos directos aqueles que são classificados como tal pela contabilidade geral (CG), cuja consagração se encontra estipulada no POCMS: produtos farmacêuticos, material de consumo clínico, produtos alimentares, material de consumo hoteleiro, material de consumo administrativo, material de manutenção e conservação, outro material de consumo, subcontratos, fornecimentos, transferências correntes concedidas, despesas com pessoal, outros custos operacionais, amortizações do exercício, provisões do exercício, custos e perdas financeiras, custos e perdas extraordinárias (IGIF, 2002).

Na classificação dos custos de um hospital temos ainda as categorias de custos comuns, ou seja custos que se referem a vários CC, não sendo directamente identificáveis com um único CC. Exemplos destes custos são os custos com a água e energia. A repartição dos custos comuns deve atender a critérios de imputação definidos previamente, que em regra assentam na área ocupada por cada serviço (Macedo & Macedo, 2005).

O segundo, terceiro e quarto níveis definidos para apuramento dos custos retratam ainda outra categoria de custos, os custos indirectos. Os custos indirectos são, assim, aqueles que derivam do apoio recebido dos CC principais pelos CC auxiliares. O PCAH refere que à distribuição destes custos deve ser aplicado o método da distribuição recíproca. Neste sentido, podem ser imputados aos CC principais os custos com o bloco operatório, a esterilização, a patologia clínica, a imagiologia, o serviço social, os serviços farmacêuticos, o serviço de alimentação, o serviço de tratamento de roupa, as secções administrativas (Macedo & Macedo, 2005). No que respeita ao apuramento dos proveitos, o PCAH refere que a imputação dos mesmos deve ser efectuada directamente às secções principais e auxiliares.

A CA é actualmente uma das peças essenciais do sistema de informação de um hospital. Enquanto que a CG se ocupa do registo das alterações do património e do cálculo do resultado do exercício, a CA ocupa-se da determinação e análise dos custos e dos proveitos dos serviços, classificados como CC, tendo como intuito os aspectos económicos da gestão. Assim, a CA é um instrumento fundamental para a autonomia dos serviços, para a responsabilização dos níveis intermédios de gestão do hospital, para o acompanhamento do desempenho dos serviços e para a aferição do grau

de realização do orçamento-programa (Macedo & Macedo, 2005). Não sendo possível ao hospital definir o preço dos serviços que presta, torna-se necessário controlar de forma eficaz a quantidade e qualidade dos serviços prestados, bem como o custo dos recursos empregues na sua concretização. O hospital deve, pois, determinar as condições adequadas para executar cada um dos seus serviços e definir um padrão. Posteriormente, deve ser verificado o desvio entre o desempenho efectivo e o desempenho desejado, sendo conseqüentemente tomadas medidas correctivas para os desvios detectados.

2.7 O Sistema de Custeio Baseado em Actividades

*“O CBA é o modelo financeiro que será
Obrigatoriamente adoptado sempre que as entidades
Se organizem em torno dos seus processos”.*

Rodrigues & Simões, 2009

Um sistema de contabilidade gera informação para atingir quatro propósitos (Afonso, 2002): obter informação que permita o planeamento e controlo dos custos e a avaliação do desempenho das pessoas e das actividades; provir informação que permita analisar a rendibilidade dos objectos de custo ou de custeio (a razão para a existência do custo e da realização de uma actividade); gerar informação pontual para questões de ordem estratégica, nomeadamente desenvolvimento de novos produtos e investimento em novos equipamentos e, finalmente, disponibilizar informação financeira para os investidores, para o Estado e outros avaliadores externos.

No SNS tem sido largamente reiterada a necessidade de eficiência e eficácia na utilização dos recursos (Antunes, 2001). Com efeito, não se desconhece o desperdício e as perdas existentes, as quais já se tornaram endémicas nas organizações de saúde e não têm qualquer relação com a criação de valor acrescentado.

Se por um lado devemos dar grande ênfase ao financiamento hospitalar, por outro lado devemos prestar especial atenção à componente dos custos. Esta é, de resto, a dimensão enformadora do nosso trabalho de investigação. Neste sentido, deveremos ter em consideração os diferentes sistemas de custeio existentes, que se consubstanciam, essencialmente, em três níveis de desagregação da informação: por CC ou serviço, por doente e por actividade. Apesar de qualquer um destes sistemas permitir a obtenção de custos por GDH, a informação disponibilizada diverge na sua utilidade e fonte (Santana, 2003).

O método de custeio tendo por base os CC foi desenvolvido pela Universidade de Yale, esteve na origem da criação dos pesos relativos nos EUA e baseia-se na distribuição de custos imputados por CC, pelos diferentes GDHs e através de critérios pré-definidos, em função do consumo de recursos de cada GDH em análise (Santana, 2005). Este método assenta na contabilização dos custos através da CA, feito de acordo com os critérios de imputação que já vimos no tema anterior.

O método de custeio por doente é o mais preciso em termos de aferição de custos, na medida em que se baseia no registo dos custos, por doente, em cada episódio de internamento, incluindo os recursos consumidos e as devidas imputações dos custos das secções que concorrem indirectamente para o seu custo total (Santana, 2003).

Pese embora a precisão deste método e as enormes vantagens que eventualmente resultariam da sua aplicação no sistema de saúde português, a desagregação da informação a este nível de minúcia e os elevados custos de manutenção de um sistema informático que permitisse atingir este objectivo, é incomportável com os sistemas informáticos de que actualmente dispõem as organizações de saúde.

Apesar de o sistema com base em CC ser o de maior aplicabilidade a nível e, no que concerne aos sistemas de apuramentos de custos nos hospitais, o método de custeio por doente ser ainda uma ideologia dada a falta de preparação das equipas e dos sistemas informáticos, os tradicionais sistemas de apuramento de custos, nomeadamente o apuramento de custos através da CA, têm-se já revelado de utilidade muito reduzida para os gestores, sendo o seu contributo para o apoio à tomada de decisão bastante limitado e até nefasto devido à distorção provocada pelos critérios de absorção dos custos indirectos (Rodrigues & Simões, 2009).

Apurar os custos para apoiar decisões correctas é um princípio que os gestores devem cada vez mais salvaguardar mas, ao analisarmos a evolução dos sistemas de informação contabilística, e em particular de CA, verificamos que as metodologias, regras e procedimentos se mantêm desde há algum tempo intactos (Martins & Rodrigues, 2004).

Perante estes constrangimentos que, ao nível hospitalar, se deduzem da utilização da CA para o apuramento dos custos, foram recentemente desenvolvidos esforços para a projecção de novos modelos de apuramentos de custos, entre os quais se destaca o método ABC (*Activity-Based Costing*) ou, na designação corrente, o método CBA.

A tomada de decisão nas organizações exigiu sempre informação sobre os custos e é indubitável que a decisão será tanto melhor quanto mais fiável for a informação de suporte (Afonso, 2002).

Durante as últimas décadas fizeram-se sentir desenvolvimentos tecnológicos que, em conjunto com a globalização dos mercados, mudaram significativamente o ambiente empresarial, tornando-o mais competitivo. Esta crescente competitividade não poderia deixar de conduzir aos resultados que efectivamente se tiveram por evidentes: clientes cada vez mais exigentes, ciclos de vida dos produtos cada vez mais curtos e a necessidade de uma maior flexibilização na organização das actividades das empresas (Major & Vieira, 2009). Se por um lado se reconheceu desde sempre a necessidade de providenciar informação mais criteriosa ao nível dos custos e sobre a forma de proceder quanto às actividades, processos, produtos ou serviços e clientes das organizações, com vista a aperfeiçoar o processo de tomada de decisão, por outro lado se evidencia esta carência à medida que os mercados vão apertando o rumo das empresas pela concorrência feroz que se faz sentir.

Como iremos verificar no próximo tema a abordar, os sistemas tradicionais de apuramento de custos há muito vêm sentido as dificuldades originadas pela configuração actual dos mercados e as novas exigências de afinamento das metodologias de apuramento dos custos reais dos processos de produção (Chan & Lee, 2003).

Rodrigues e Simões (2009) identificam alguns factores que consideram influenciar o sistema de gestão empresarial, entre os quais destacamos os seguintes:

Pressão sobre a margem: a cada vez maior concorrência baseada nos preços, aliada ao facto de estarmos numa economia onde a oferta excede a procura em quase todos os sectores de actividade, faz com que as empresas tenham como reduzida a sua capacidade de fixação de preços, pelo que estas limitam-se a acompanhar os preços de mercado, o que reduz as suas margens de lucro;

Cientes mais exigentes: o cliente tem-se vindo a revelar cada vez mais exigente, não só porque o excesso de oferta sobre a procura lhe permite uma grande facilidade de escolha, mas também porque o nível cultural do comprador e o conhecimento que detém das características dos produtos lhe proporciona um maior poder crítico e de argumentação no momento da escolha;

Perda de quota de mercado: as empresas que há algumas décadas detinham o monopólio de alguns sectores de mercado vêm-se agora obrigados a partilhar as suas quotas de mercado com novos e mais agressivos concorrentes, factor que condiciona o produto, o serviço, os preços, e obriga também a uma mais racional utilização dos recursos;

Maior competitividade: as últimas décadas ficaram marcadas por uma crescente orientação para o mercado em detrimento da orientação para o produto que caracterizou a gestão na era industrial. Consequentemente, também os sistemas de apuramento de custos, em detrimento da sua vocação para acumular gastos reais em torno dos objectos de custo, passaram a ser orientados para o acompanhamento do valor gerado em determinados segmentos de mercado e para o conhecimento dos factores que contribuem para a acumulação do desperdício ou utilização ineficiente dos recursos;

Novas tecnologias de produção: as profundas alterações verificadas nos últimos anos ao nível dos processos de fabrico têm permitido a recolha de elementos físicos e financeiros a níveis mais elementares e a baixo custo, o que representa uma maior rapidez e fiabilidade nos dados necessários à produção de informação para a gestão. De salientar que este desenvolvimento tecnológico também tem provocado um agravamento dos custos indirectos derivados das actividades de suporte tais como a investigação, o *design* ou a concepção do produto;

Diversidade: numa economia de mercado, o cliente e a concorrência obrigam à diversificação e personalização dos produtos pelo que, sendo a gama vasta, aumenta a dificuldade em imputar os

custos indirectos dos produtos e agrava o risco e o grau de gravidade de distorção dos respectivos custos unitários;

Descentralização e responsabilização: a sociedade da informação, onde são privilegiados o conhecimento e o saber, bem como a responsabilização dos intervenientes nos processos, obriga a que os sistemas de custeio também sejam orientados para os gestores de forma a responsabilizá-los pelas suas decisões. Os responsáveis devem poder rever-se nos resultados que lhes são atribuídos, o que raramente acontece nos sistemas de custeio tradicionais já que estes não assentam em relações de causa-efeito;

Alteração da estrutura de valor: os custos indirectos têm vindo a aumentar cada vez mais no cômputo dos custos totais de produção. Por outro lado, é cada vez mais notória a redução do peso dos custos com a mão-de-obra directa. Tal significa que a estrutura clássica de custo dos produtos se tem vindo a alterar para uma estrutura onde os gastos gerais de fabrico assumem um peso maior nos custos operacionais.

Tecnologias de informação: o recurso a bases de dados permitem-nos, hoje em dia, não apenas potenciar a decomposição dos custos aos níveis mais elementares, como também a construção de modelos de simulação e de apoio ao processo de tomada de decisão mais flexíveis e mais realistas.

Este é, assim, o panorama actualmente vigente nos mercados e que tem vindo a ditar a falência dos modelos de apuramento de custos desde sempre utilizados nas organizações. Em síntese, verificamos que a globalização, a abertura dos mercados e as inovações tecnológicas constantes provocaram profundas alterações na actividade económica e que, por conseguinte, os negócios processam-se actualmente a alto ritmo, surgindo no mercado diversas oportunidades associadas a elevados níveis de risco, oportunidades perante as quais o gestor necessita de escolher a que lhe garante um crescimento mais sustentado do negócio.

Face a estas mudanças, a empresa moderna deverá estar cada vez mais orientada para o mercado, exigindo um sistema de informação rigoroso e adequado, que lhe permita monitorizar devidamente a sua actividade e o meio envolvente onde está inserida. Assim, as novas preocupações das

organizações surgem ao nível da rendibilidade dos clientes, do valor gerado por cada projecto, actividade ou canal de distribuição (Teixeira *et al.*, 2006).

2.7.1 Sistemas Tradicionais de Apuramento de Custos

Os métodos de custeio são técnicas através das quais os gastos envolvidos no processo de produção são alocados aos bens e serviços.

Os sistemas tradicionais de contabilidade de custos foram desenhados para uma época em que a mão-de-obra directa e os materiais eram os factores de produção predominantes, a tecnologia era estável e existia um número limitado de produtos (Esteves, 2008). A realidade, porém, não corresponde já a esta perspectiva, mas passaremos muito sucintamente em revista os principais métodos de custeio tradicionais para que, com maior clarividência, se perceba as razões pelas quais assistimos hoje a uma profunda alteração da estrutura de custos.

Os sistemas de custeio ditos tradicionais podem ser classificados segundo duas orientações distintas (Afonso, 2002): de acordo com o processo de obtenção de custos e quanto à natureza desses mesmos custos.

Atendendo à natureza dos custos, perspectiva à qual subjaz a distinção entre custos fixos e custos variáveis, podemos distinguir os métodos de custeio variável e o método de custeio por absorção (Afonso, 2002).

O método de custeio variável caracteriza-se fundamentalmente pelo modo de classificação e de acumulação dos custos. Para a realização deste método, os custos de produção devem ser classificados em custos fixos e custos variáveis. Os custos variáveis são aqueles que variam necessariamente quando o volume aumenta ou diminui, mesmo que sem grande expressão significativa (Pereira & Franco, 1994). Estes custos são contabilizados directamente no custo do produto ou do serviço. Quanto aos custos fixos, estes são globalmente imputados como custos do período (Esteves, 2008). Os custos fixos são aqueles que não variam quando se altera o volume e

são também aqueles que a organização tem que suportar para se manter em condições de produzir (Pereira & Franco, 1994).

Apesar de o método de custeio variável proporcionar importantes informações no âmbito do processo de tomada de decisão, através da margem de contribuição, a sua eficácia fica comprometida nos casos em que os custos indirectos e de apoio representem uma grande fracção dos custos totais (Esteves, 2008).

Como alternativa ao método do custeio variável, ainda numa perspectiva de natureza dos custos, temos o método de custeio por absorção, que se caracteriza pela alocação de todos os custos de produção ao produto ou serviço custeado, independentemente da relação de tais custos com o volume de actividade da empresa. Assim, através deste método todos os custos directos ou indirectos, fixos ou variáveis, incorridos no processo de produção, são alocados aos produtos através de bases de rateio (Esteves, 2008).

Para Brimson (1996, citado em Esteves, 2008) o método de custeio por absorção é inadequado para a tomada de decisão porque trabalha intensamente com os custos indirectos, distribuindo-os através de bases duvidosas entre os departamentos e entre os produtos.

O método de custeio por absorção apresenta, assim, grandes desvantagens no que concerne ao apoio dado ao processo de tomada de decisão já que assenta em rateios, os quais estão sujeitos à arbitrariedade pessoal de quem define as bases, através das quais os custos indirectos são alocados aos produtos, prejudicando uma grande correcção dos custos finais destes. Esta alocação errónea dos custos indirectos pode conduzir à fixação de preços sem um conhecimento real da margem de contribuição mais efectiva de cada produto vendido e à fixação de preços de forma menos eficiente em termos de identificação do *mix* mais adequado de produção e vendas, para fins de optimização do resultado global (Esteves, 2008).

Quanto ao processo de obtenção dos custos, devemos distinguir dois métodos: o método do custeio por encomenda (ou ordens de produção) e o método do custeio por processo.

O método do custeio por encomenda caracteriza-se essencialmente pelo facto de o produto ser identificado ao longo de todo o processo de fabrico e pela identificação e determinação de todos os custos de produção directos relativos ao produto ao longo de todo o processo de fabrico – método directo. A identificação do produto é possibilitada pela ordem de produção/fabrico, impresso que define, para além de outros aspectos, o produto a fabricar e a data em que se deve iniciar o processo de fabricação (Caiado, 2009). A cada encomenda é atribuído um determinado número, sendo preparada uma folha de encomenda onde são anotados todos os custos. No final, são somados os custos e a divisão dos custos totais pelas unidades produzidas é obtido o custo unitário dos produtos. Na contabilidade, a conta fabricação recebe os custos directos associados e as despesas gerais são imputadas às encomendas (Afonso, 2002).

A utilização deste sistema permite não só conhecer a margem de lucro das diferentes encomendas como possibilitar o cálculo dos custos de encomendas futuras já que o objecto de custo é identificado ao longo de todo o processo de fabrico (Pereira & Franco, 1994).

Já no método de custeio por processo os custos são acumulados numa base periódica (mensal), no fim da qual se apuram os custos médios unitários da produção desse período – método indirecto (Afonso, 2002). Os métodos indirectos aplicam-se aos casos em que a produção se desenvolve de forma contínua e ininterrupta ou por séries de produtos homogéneos (Caiado, 2009). Neste tipo de produção, o apuramento dos custos visa essencialmente a identificação do custo por departamento ou por CC, apurando o valor dos produtos ou serviços consumidos em cada centro de actividade durante um determinado período. Assim, ao contrário do que acontece com o método de custeio por encomenda, o custeio por processo assenta na referência a centros de produção, cujos custos periodicamente determinados deverão reflectir-se nos produtos fabricados. O resultado da exploração é obtido pelo somatório dos resultados dos vários departamentos e não pela soma dos resultados obtidos pela venda dos diferentes produtos (Afonso, 2002).

Genericamente, os sistemas de custeio convencionais são caracterizados, quanto à sua metodologia, pela observância das seguintes fases (Tardivo & Montezemolo, 2009):

1. Atribuição dos custos directos aos produtos;
2. Atribuição dos custos indirectos aos CC de suporte;
3. Atribuição dos CC secundários/de suporte aos CC de produção;
4. Quantificação da produção de cada CC em determinado período;
5. Cálculo do custo unitário de cada CC;
6. Alocação dos CC aos produtos.

O custo total do produto, de acordo com esta metodologia, é representado pela soma dos custos directos e dos custos indirectos, sendo o material, as horas de trabalho e outros CC factores que contribuem para a determinação dos custos directos. A importância da correcta determinação dos custos indirectos aumenta na medida do aumento da proporção dos mesmos em relação à percentagem dos custos indirectos no custo total do produto (Tardivo & Montezemolo, 2009).

2.7.2 A Falência dos Sistemas Tradicionais de Custeio

Os sistemas de custeio visam, entre outras finalidades, modelar o consumo de recursos predizendo a sua capacidade de utilização (King, 1991). Mas o termo “tradicional” é usualmente aplicado para descrever o sistema de contabilidade que visa em primeira instância acompanhar as necessidades dos investidores e entidades que emprestam capital ou autoridades que aplicam impostos (Baxendale, 2001). Estes sistemas são caracterizados pela aplicação do método de absorção, cujas linhas de orientação se consubstanciam nos elementos que analisámos na secção anterior.

Com efeito, os primórdios da contabilidade de custos (finais do séc. XIX e princípios do séc. XX) caracterizavam-se pelas preocupações sentidas pelos profissionais ao nível do tratamento dos custos primários – materiais/matérias-primas e mão-de-obra directa, porquanto os gastos gerais de fabrico

(custos indirectos) constituíam uma parcela reduzida dos custos de produção (Gomes, 2004). Com a evolução da organização das unidades fabris, decorrente das eficiências da tecnologia e da engenharia industrial, a contabilidade de custos foi forçada a desenvolver modelos de repartição desses gastos, atendendo à sua crescente importância no peso relativo dos custos de produção (Caiado, 2009). Também nesta fase foram muitas as empresas que optaram por mudar as suas estratégias de produção em massa para outras que ofereciam aos clientes maior variedade de produtos e mais opções. A estratégia orientada para os clientes procurava atraí-los e fidelizá-los, promovendo assim o crescimento do negócio, através de ofertas de serviços como a produção de uma maior variedade de produtos, adopção de novos canais de entrada e monitorização de pedidos, produção e entrega de lotes de pedidos mais pequenos, entrega directa dos produtos aos clientes no local desejado e quase sempre num curto espaço de tempo e fornecimento de apoio técnico especializado (Kaplan & Anderson, 2007a). Se bem que todos estes serviços criavam valor e promoviam a lealdade dos clientes, a oferta de maior variedade de opções, características e serviços teve um custo. Para atingir estes objectivos e aumentar a sua vantagem competitiva em relação aos concorrentes, as empresas foram forçadas a adicionar novos recursos às actividades de concepção, desenvolvimento, recepção, armazenamento, inspecção, distribuição, processamento de pedidos, marketing e vendas. Como consequência, as despesas gerais de fabrico ou custos indirectos começaram a aumentar tanto em termos absolutos como relativos, à medida que as empresas diversificavam mais as suas linhas de produção e os segmentos de mercado, oferecendo características e serviços mais personalizados (Kaplan & Anderson, 2007b).

Desde então e até à actualidade, tem sido verificado que os sistemas tradicionais de apuramento de custos têm vindo a apresentar algumas dificuldades de aplicação devido à distorção provocada pelos critérios de absorção dos custos das actividades de suporte comumente designados de custos indirectos (Teixeira *et al.*, 2006). Ora, a forma como os custos são alocados aos produtos nos sistemas de custeio tradicionais conduz a decisões erradas por parte dos gestores, tanto ao nível da política de preços, do *outsourcing* e do *mix* de produtos, como ao nível da análise de rentabilidade dos clientes e dos produtos (Martins & Rodrigues, 2004).

Na metodologia dos sistemas convencionais, a distribuição dos custos aos produtos é feita com base em medidas simples que se baseiam no volume, como é o caso da mão-de-obra directa, mas que não

têm qualquer relação com o consumo de recursos feito para um determinado produto (Chan & Lee, 2003).

De acordo com os pioneiros no desenvolvimento do método CBA, Johnson e Kaplan (1987), os sistemas de custeio tradicionais assinalam como grande lacuna o facto de não conseguirem fornecer informação suficientemente correcta sobre o custo dos produtos.

Estes métodos que agregam os custos podem até ser adequados na resposta às exigências financeiras externas feitas às empresas, mas fornecem informação errada sobre os verdadeiros custos dos produtos, constituindo desta forma uma fraca ferramenta de apoio à gestão (Martins & Rodrigues, 2004).

As consequências do uso reiterado de sistemas de custeio obsoletos podem ser muito graves. Se o método tradicional de custeio baseado no volume de produção continuar a ser aplicado, poderemos ter muitos produtos custeados por valor muito superior ao custo real. Desta forma, a distorção obtida no custos dos produtos pode conduzir os gestores a desvalorizar produtos rentáveis, fixar preços mais elevados para produtos com maior volume de produção e conduzir à expansão da empresa em áreas de negócio de baixo volume e pouco rentáveis (Chan & Lee, 2003).

Com efeito, nas estruturas mais simples de custeio, onde só é concebido um produto, todos os custos de produção são atribuídos a esse produto e, numa singela relação de custo total de produção/quantidade produzida, é possível obter informação sobre o custo unitário de produção. Todavia, os sistemas de custeio raramente possuem esta simplicidade na medida em que, por norma, a empresa produz vários produtos diferentes, a produção utiliza vários recursos comuns e os produtos consomem os recursos em proporções diferentes (Innes & Mitchell, 2002).

Os sistemas de custeio são concebidos para lidar com este tipo de complexidade e atribuir uma parte do total dos custos de produção a cada produto (Cooper & Kaplan, 1988). Se ao nível dos custos directos este processo é simples já que é possível identificar especificamente as matérias consumidas por cada produto e o tempo de trabalho gasto com o fabrico de cada produto, o mesmo já não acontece com a imputação dos custos gerais de fabrico ou custos indirectos. Este tipo de custos representa os recursos adquiridos cujo consumo não pode ser directamente relacionado a

um certo e determinado produto já que aqueles são partilhados por mais do que um produto e não é exequível estabelecer um sistema para monitorizar o seu uso (Innes & Mitchell, 2002). O sistema CBA reconhece que os custos indirectos poderão com maior frequência surgir nos produtos e clientes de menor complexidade mas com maior volume de produção, já que estes, individualmente, consomem um nível de recursos menor e, porém, são normalmente apontados como produtos que incorrem em custos mais elevados devido à alocação dos custos indirectos (Ross, 2004).

Assim, nos termos utilizados por Martins e Rodrigues (2004:2), *“os sistemas tradicionais tornaram-se obsoletos, não reconhecendo os factores que causam os custos devido à arbitrariedade na distribuição dos custos aos objectos de custo, ou seja, não existe a relação de causa-efeito”*.

A compreensão da insustentabilidade dos sistemas tradicionais assenta nas mudanças comportamentais e tecnológicas apreciadas, que vieram gerar um ambiente de competitividade muito maior com contornos distintos ao nível do crescimento das despesas de marketing, investigação e distribuição e do carácter multiproducto (Guerra, 2000).

A alteração da estrutura de custos das empresas em função do aumento cada vez maior dos custos indirectos conduziu, assim, à denotação da existência de um peso muito maior destes no custo total dos produtos, ficando os custos directos com uma parcela muito menor (Cooper & Kaplan, 1988).

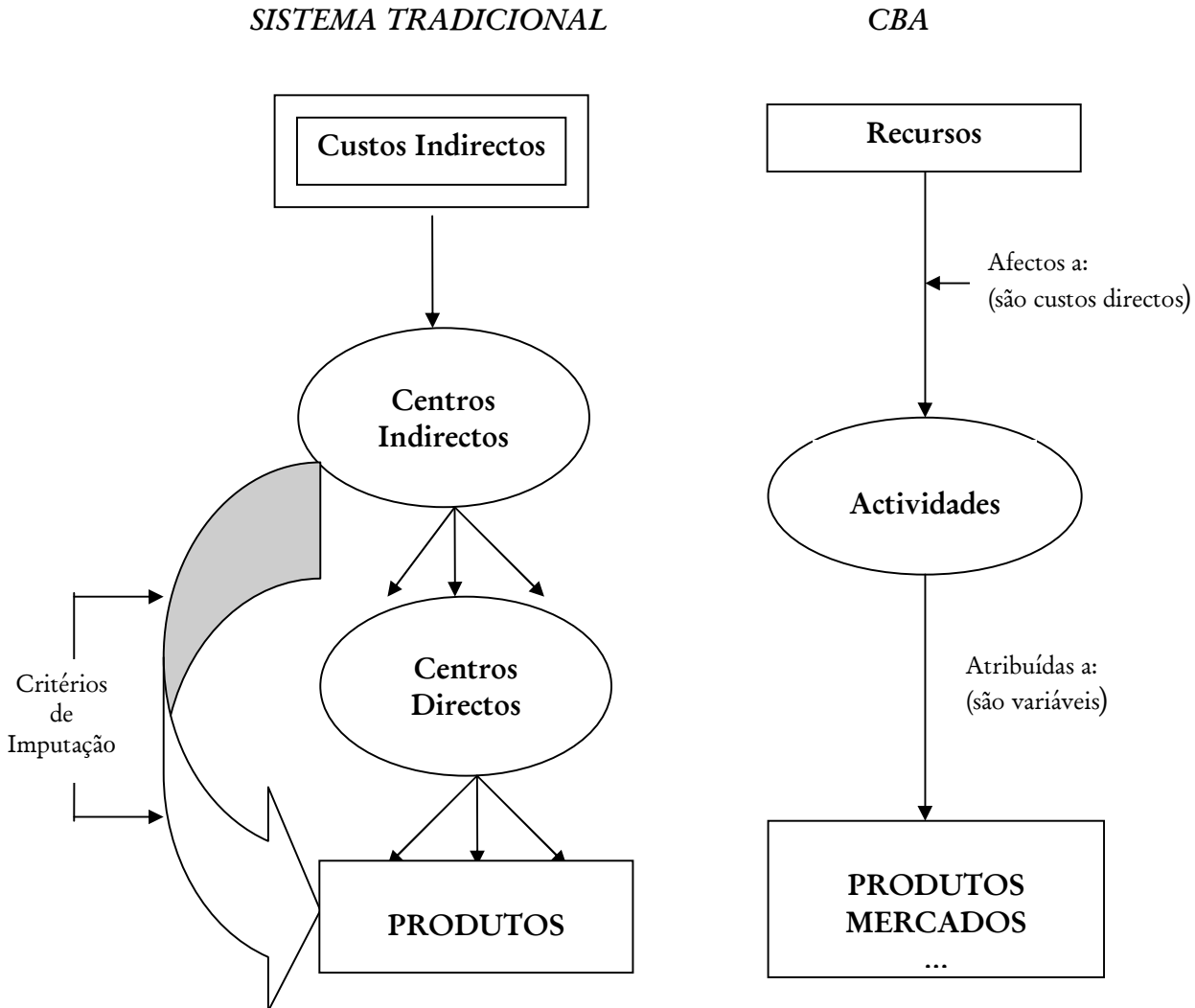
Rodrigues e Simões (2009) referem algumas características fundamentais dos sistemas clássicos de custeio e do CBA que contribuem para a análise comparativa destes dois sistemas, a saber:

1. Os sistemas tradicionais têm uma perspectiva hierárquica e vertical dos custos, organizando os CC de acordo com as suas funções para apurar os custos por divisão, departamento ou secção e com vista à sua repartição pelos produtos ou serviços;
2. O CBA tem uma perspectiva horizontal dos custos, centrando a sua atenção nos processos da organização e nas actividades realizadas;

3. A preocupação dos sistemas clássicos reside na definição das categorias de custos de forma a determinar os gastos de cada área funcional, identificando a partir daí o preço de venda mínimo para garantir a obtenção de resultados positivos;
4. O CBA, por outro lado, ao centrar as atenções nos processos e na cadeia de valor, procura identificar o custo daquilo que se faz;
5. Os sistemas tradicionais assentam na ideia de que são os produtos que consomem os recursos e, como tal, geram os custos;
6. O CBA assenta a sua metodologia no conceito de actividade, um dos elementos do processo, enquanto base de apuramento e atribuição de custos a múltiplos objectos de valor. Como tal, no CBA existe a necessidade de identificar, em primeira instância, as actividades e os geradores de custo (factores responsáveis pelo nível de consumo de recursos). De seguida, é identificada a quantidade de cada actividade utilizada na produção de um bem ou na prestação de um serviço;
7. Os sistemas convencionais preocupam-se apenas com a sua medida financeira, ou seja, com os relatórios e quadros de análise dos custos dos produtos, serviços ou departamentos, que apenas têm expressão monetária, desprezando, assim, outras medidas de desempenho;
8. O CBA, para além de atender ao aspecto financeiro, defende que as actividades também devem ser medidas através de factores de tempo e qualidade.

Graficamente, podemos salientar as diferenças existentes entre os métodos tradicionais de custeio e o CBA da seguinte forma:

FIGURA 2 - Contabilização dos custos “indirectos”



Fonte: Jordan *et al.*, 2005

Em síntese, os sistemas de gestão que objectivam a medição de resultados devem, com efeito, ser aplicados às funções críticas e áreas de negócio de uma qualquer organização. Uma das principais aplicações de um sistema de medição de resultados no controlo de gestão é a monitorização e o *feedback* da execução das estratégias definidas para a organização (Lawson *et al.*, 2003).

Neste sentido, o CBA tem sido considerado como um sistema de gestão que reconhecidamente comporta inúmeros benefícios na sua aplicação, desde logo pela possibilidade de serem aferidos os custos reais dos produtos ou serviços através da imputação de todos os custos de produção directamente às actividades. De salientar, porém, que o CBA não é um substituto dos sistemas tradicionais, mas uma forma de traduzir os custos em informação útil e precisa para os gestores, pelo que na maior parte das empresas os sistemas tradicionais continuam a existir para dar resposta às exigências financeiras externas e para valorização dos *stocks*, aparecendo o CBA como um sistema paralelo e suplementar que torna mais fácil aos gestores a tomada de decisões (Martins & Rodrigues, 2004).

2.7.3 O Custeio Baseado em Actividades: Noção e Importância da sua Implementação

O CBA surge em finais da década de 80 e proporciona uma nova forma de pensamento, assente no conhecimento da rendibilidade e na necessidade de aferir os custos com base nas actividades que se realizam na empresa (Dores, 2009). Innes e Mitchell (2002), bem como Major e Vieira (2009) referem que, muito embora existam referências ao CBA anteriores à altura em que lhe devemos a sua construção, o desenvolvimento deste modelo tem sido desde sempre associado à *Harvard Business School* e ao nome do Professor Robert S. Kaplan que, em 1983, aceitou o desafio de conceber um novo sistema de contabilidade de gestão para apoiar novas estratégias de produção nas empresas. Nesta fase de evolução do CBA, a qual ficou demarcada ao nível académico pela realização de vários estudos e desenvolvimento de casos práticos que procuraram evidenciar as vantagens daquele método bem como as razões e dificuldades da sua implementação (Martins & Rodrigues, 2004), importa salientar o interesse que despertou a obra “*Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*” de Johnson e Kaplan para o estudo da metodologia CBA. A Cooper deve também ser atribuída a devida importância na prossecução desta investigação porquanto este autor, em conjunto com Kaplan, escreveu muitos artigos e realizou diversos estudos sobre a implementação do método e sobre o *design* e os benefícios do CBA, tendo sido também a este autor atribuída a autoria da teoria da hierarquização dos custos e actividades

(actividades de nível unitário, de nível lote, de suporte ao produto e de suporte à estrutura) (Martins & Rodrigues, 2004).

A rápida aceitação a nível internacional deste modelo contabilístico deve-se não só à lógica implícita do conceito, como também às fraquezas e distorções já evidenciadas dos tradicionais sistemas de imputação dos custos numa lógica de absorção (Jordan *et al.*, 2005).

O método CBA mais não é do que uma alternativa complementar ou extensão do método de absorção para facilitar o processo de tomada de decisão dos gestores (Benjamin *et al.*, 2009; Baxendale, 2001). No entanto, o CBA não procura ser uma substituição da CG, mas sim um método que permite transformar os elementos oriundos da CG em informação mais correcta e precisa sobre os custos, a qual é extremamente útil para apoiar os gestores na tomada de decisões (Martins & Rodrigues, 2004). De salientar a este propósito que, enquanto que nos sistemas tradicionais de custeio os CC existem tendo em conta os vários serviços/departamentos da empresa, no CBA estes CC incluem actividades que podem pertencer a vários serviços/departamentos (Martins & Rodrigues, 2004).

Cooper (1999; 1998; 1988) e Kaplan (1998; 1988) consideram que o sistema CBA deve ser integrado com os sistemas de controlo operacional existentes na organização por forma a maximizar os benefícios de cada um já que, em conjunto, os sistemas permitem ao gestores obter as seguintes vantagens: identificar as melhores oportunidades para melhorar os processos; orientar a melhoria contínua das actividades; detectar rapidamente a capacidade não utilizada e os potenciais estrangimentos da capacidade praticada e melhorar o processo de tomada de decisão ao nível da rentabilidade da empresa.

A essência do modelo CBA assenta no conceito da cadeia de valor de Porter (Major & Vieira, 2009). Segundo este autor, as empresas podem ser definidas como um conjunto de actividades, sendo que a análise das empresas deve ser feita com base nessas mesmas actividades, de acordo com o conceito de valor/cadeia de valor. Em termos gerais, a estratégia de uma organização assenta na criação e movimentação de alguma forma de diferenciação dos seus produtos ou na vantagem associada ao custo do produto. A análise da cadeia de valor permite a valorização das actividades

que são estrategicamente importantes para a empresa de forma a identificar as áreas de negócio e determinar os custos relativos e a *performance* da organização (Tardivo & Montezemolo, 2009).

É neste sentido que aquele autor argumenta que a vantagem competitiva de uma empresa resulta da possibilidade de oferecer ao cliente um valor superior relativamente ao proporcionado pelos seus concorrentes, ou um valor equivalente mas a um custo menor através da diversificação de produtos ou da produção a baixo custo (Innes & Mitchell, 2002). Desta forma, Porter proporcionou não apenas uma parte da terminologia do sistema CBA, como também construiu a abordagem estratégica necessária para identificar o método CBA como algo mais do que um mero sistema de custos (Major & Vieira, 2009).

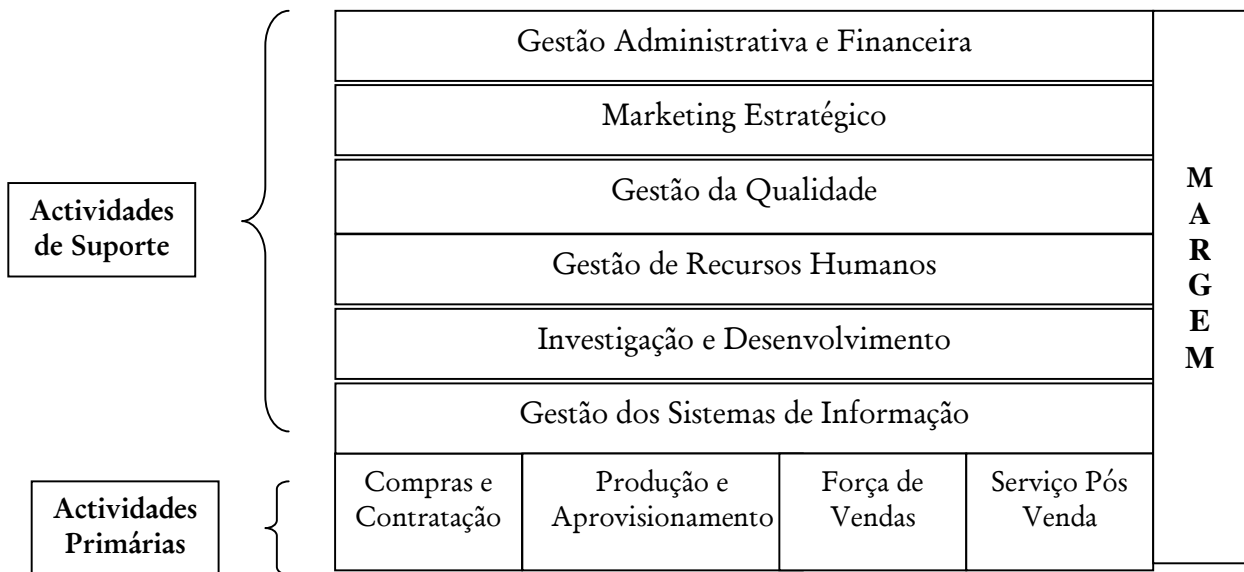
A cadeia de valor de uma empresa é a forma de representar as actividades que esta realiza para planear, produzir, comercializar, distribuir e sustentar o produto, sendo que a análise da cadeia de valor tem a sua génese no facto das fontes de vantagem competitiva de uma organização resultarem no modo como as actividades são desenvolvidas, por comparação com os processos adoptados pelos seus concorrentes (Guerra, 2000). A cadeia de valor consubstancia-se, assim, num conjunto de actividades desenvolvidas com vista a acrescentar valor aos *inputs* e transformá-los em *outputs*. Sendo o valor o montante que os compradores estão dispostos a pagar pelos produtos ou serviços e a receita total de uma empresa, o produto da quantidade vendida pelo preço de venda, então a empresa apresentar-se-á rendível se o valor obtido for superior ao total dos custos gerados pelas actividades envolvidas na concepção do produto. A cadeia de valor reflecte o valor total obtido através da margem e das actividades de valor (Guerra, 2000).

A cadeia de valor de Porter é deduzida pela distinção de dois tipos de actividades comuns a qualquer organização (Teixeira & Pardal, 2005): actividades primárias e actividades secundárias. As actividades primárias são aquelas que estão directamente ligadas ao negócio da empresa, sendo através delas que se desenvolvem as competências necessárias para se adquirirem vantagens competitivas. As actividades secundárias ou de suporte destinam-se a apoiar as actividades primárias, não sendo vitais para a organização, mas devendo, porém, ser devidamente acompanhadas, verificando-se os níveis de custos associados e os benefícios de se realizarem

internamente, em detrimento de uma eventual subcontratação. Estas actividades proporcionam informação útil sobre o nível de eficiência dos serviços (Canby, 1995).

A cadeia de valor de Porter pode ser genericamente representada da seguinte forma:

FIGURA 3 – Cadeia de valor de Porter



Fonte: Teixeira e Pardal, 2005

A importância de cada uma das actividades primárias na vantagem competitiva da empresa resulta, em grande medida, do tipo de indústria em que se enquadra. Por outro lado, a vantagem competitiva da empresa face aos seus concorrentes resulta do modo eficiente como aquela desenvolve as suas actividades. Glad e Becker (1996, citados em Guerra, 2000) referem que a cadeia de valor de uma empresa deve ter um número mínimo de actividades, garantir a eficiência das actividades e acautelar que as actividades sejam realizadas ao mais baixo custo possível.

O CBA é, assim, uma metodologia de organização de custos por segmentos e, como tal, de apuramento de resultados, que afecta os custos dos recursos às actividades realizadas e, a partir destes, aos múltiplos segmentos de análise, garantindo, pois, maior qualidade e fiabilidade da informação de gestão (Rodrigues & Simões, 2009).

O sistema CBA fornece aos gestores um mapa da organização que identifica onde e como o dinheiro é obtido e gasto (Cooper & Kaplan, 1998).

Em Martins e Rodrigues (2004) são apresentadas algumas definições literárias do CBA que passamos a citar para uma melhor orientação em torno do conceito:

“O ABC é um método de custo que aloca os custos aos objectos de custo (isto é, produtos ou serviços) baseado no custos das actividades consumidas pelos objectos de custo” (Crance et al., 2001)

“Um método que permite medir o custo, o desempenho das actividades e dos objectos de custo. Aloca-se o custo às actividades baseado no uso que estas fazem dos recursos, e aloca-se o custo aos objectos de custo baseado no uso que estes fazem das actividades” (Turney, 1996)

“Uma metodologia que mede o custo e o desempenho das actividades, dos recursos e dos objectos de custo, alocando os recursos às actividades e as actividades aos objectos de custo baseado no seu uso e, reconhecendo a existência de uma relação causal entre os indutores de custo e as actividades” (Themido et al., 2000)

“ O ABC determina o custo de um dado processo através da análise às actividades individuais e da distribuição dos custos a cada uma delas” (Maxwell et al., 1998)

Estas definições podem ser complementadas com as que são apresentadas em Guerra (2000):

“O ABC identifica um conjunto de objectos de custos reconhecendo que cada um deles cria a necessidade de determinadas actividades e estas a necessidade de recursos” (Tsai, 1998)

“O ABC é um sistema de informação sobre as actividades e os objectos de custo de uma empresa, identificando as actividades desenvolvidas, imputando custos a essas mesmas actividades e distribuindo os custos das actividades pelos objectos de custo através de múltiplos indutores, sendo que estes indutores reflectem o consumo das actividades por parte de cada objecto de custo” (Turney, 1990)

“Uma metodologia que permite medir o desempenho e o custo das actividades, dos recursos e dos objectos de custo. Os recursos são imputados às actividades e destas aos objectos de custo que as utilizam e na medida dessa utilização. No ABC reconhece-se a relação causal entre os indutores de custo e as actividades” (Raffish & Turney, 1991)

“Um sistema de informação de suporte à tomada de decisão” (Swenson, 1995)

“Um sistema de informação que identifica as actividades realizadas, que determina os custos a elas associados e que consequentemente determina os custos das actividades associadas aos produtos e serviços através de vários indutores de custos. Os indutores de custos reflectem o uso dos recursos através das actividades associadas aos produtos e serviços” (Tardivo & Montezemolo, 2009)

Em suma, o CBA é um método que permite medir o custo e o desempenho das actividades e dos objectos de custo. Neste sentido, são três as premissas básicas desta metodologia: os produtos requerem actividades; as actividades consomem recursos e os recursos custam dinheiro (Guerra, 2000). Enquanto que a visão dos sistemas tradicionais de contabilidade de custos incidia sobre a ideia de que os produtos ou serviços consumiam recursos, temos agora que, de acordo com um modelo CBA, os produtos ou serviços consomem actividades e estas consomem recursos numa lógica de causa-efeito (Baker, 1996).

O CBA será, assim, o modelo financeiro obrigatoriamente adoptado sempre que as instituições se organizem em torno dos seus processos, sem o qual se aventa o risco de obter graves distorções nos valores apurados nos resultados dos segmentos (Rodrigues & Simões, 2009). Uma das grandes vantagens da implementação do CBA consiste no facto de serem tidos em consideração alguns tipos de custos desconsiderados pelos sistemas tradicionais, como é o caso dos custos com a administração, dos custos de distribuição ou dos custos com a investigação e desenvolvimento. Através do apuramento tradicional do custo dos produtos/serviços, estas tipologias de custos eram consideradas por muitas empresas como custos fixos sendo, como tal, distribuídos aos produtos/serviços de forma igual (Roybal *et al.*, 1999).

A implementação do método CBA auxilia os gestores no estabelecimento de prioridades porquanto conduz à análise dos indutores de custo e dos recursos aplicados aos processos. Com

efeito, este sistema fornece a validação necessária aos programas de redução de custos (King *et al.*, 1994). Deduzindo a sua essência a partir da cadeia de valor, o CBA permite a análise da rentabilidade dos clientes ou dos produtos, através da medição dos custos dos processos, o que conduz, assim, à supressão dos clientes ou produtos menos rentáveis ou à sua transformação em clientes ou produtos mais rentáveis. King (1991) revela que a análise CBA conclui que processos mais complexos ou a produção de um único produto podem conduzir a elevados custos de produção e exportação, pelo que muitas empresas, em particular aquelas que operam em negócios de produtos com um ciclo de vida mais curto, usam o CBA para influenciar a actividade dos seus engenheiros na concepção do produto.

A premissa elementar do CBA é de que “*as actividades consomem recursos e os produtos (ou outros segmentos) resultam das actividades*” (Jordan *et al.*, 2005:168). Assim, dado que os custos resultam da utilização dos recursos, estes devem em primeira instância ser atribuídos às actividades, isto é, àquilo que se faz, sendo apenas *a posteriori* alocados aos produtos/serviços ou outros segmentos que as utilizam.

Com efeito, tal como veremos no próximo tema a abordar, a actividade torna-se o aspecto conceptual central no modelo CBA uma vez que para gerir custos é necessário gerir primeiro as actividades e para compreender o comportamento dos custos das actividades é também essencial conhecer as causas dos custos, ou seja, os geradores/indutores de custos (Guerra, 2000).

Através do sistema CBA, torna-se possível demonstrar como a capacidade de utilização de cada actividade, quando não aplicada, pode ser isolada mediante a estimativa da capacidade de exercício de cada gerador de custos (Baxendale *et al.*, 2005). A este nível, no CBA apenas se afecta aos produtos a capacidade instalada realmente usada, já que a alocação da capacidade não utilizada conduz à obtenção de custos maiores dos produtos e, por conseguinte, a preços de venda mais elevados, o que implica a perda de quota de mercado que, numa situação extrema, pode conduzir à falência das empresas (Martins & Rodrigues, 2004).

2.7.4 A Metodologia do Sistema de Custeio Baseado em Actividades

O CBA é uma metodologia específica de apuramento de custos fundada em dois aspectos essenciais: medição de custos e medição do desempenho das actividades, dos recursos e dos objectos de custo (Baker, 1998).

O objectivo final do CBA é eliminar, tanto quanto possível, o processo de alocação de custos já que o sistema pressupõe o seguimento dos custos indirectos ao longo do processo produtivo desde a origem em detrimento da sua alocação aos produtos com base em medidas pré-concebidas (Ross, 2004).

Este sistema tem passado por sucessivas alterações na sua formulação metodológica, sendo de assinalar que os primeiros modelos CBA foram criados com objectivos estratégicos, sendo vistos como instrumentos que permitiam obter um custo de produto mais preciso, uma vez que utilizavam mais bases de imputação de custos que os sistemas tradicionais. Assim, o objectivo último destes sistemas iniciais era o custeio do produto (Martins & Rodrigues, 2004).

Temos assim que actualmente o CBA não só constitui uma metodologia que determina o custo e a *performance* das actividades, dos recursos e dos objectos de custo, como também procura que o custo dos produtos espelhe as contingências competitivas e tecnológicas da envolvente e reflecta as condições internas de exploração das empresas ao nível da variedade e complexidade dos produtos, da introdução de novas tecnologias e da estrutura de custos (Guerra, 2000).

Em termos metodológicos, é comum assumir-se que o modelo CBA tem vindo a passar de um modelo CBA inicial para um modelo *two-stage* ou de imputação a duas fases e, finalmente, para um modelo CBA bidimensional.

No modelo inicial, os custos indirectos eram agrupados em CC, sendo depois alocados aos produtos por recurso a vários indutores de custos. A grande limitação deste modelo residia desde logo na falta de informação sobre as actividades (Afonso, 2002). Os custos eram divididos pelos CC e, muito embora cada CC correspondesse a um conjunto de actividades homogéneas consumidas pelos objectos de custo, os recursos não eram alocados às diferentes actividades. Não sendo possível

obter o custo de cada actividade, não seria igualmente possível fazer uma análise de desempenho dessas mesmas actividades, o que constituía uma enorme falha de informação ao nível operacional. Outro aspecto de destaque neste modelo é que os custos de cada centro que, por sua vez, incluía o custo de várias actividades, eram distribuídos aos produtos através de um único indutor de custos (Martins & Rodrigues, 2004).

Deste modelo inicial partiu-se para um modelo mais completo que passou a ser designado de modelo de imputação a duas fases. Neste modelo, desenvolvido em 1987 por Cooper, os custos eram alocados aos produtos em duas fases: numa primeira fase, os recursos eram alocados às actividades através de geradores ou indutores de recursos e, numa segunda fase, os custos das actividades eram alocados aos produtos através de geradores de actividades (Baker, 1996). Enquanto que os geradores de recursos mediam a quantidade de recursos consumidos por cada actividade, os geradores de actividade mediam o consumo de actividade feito pelos produtos (Afonso, 2002).

O modelo expandido ou *multistage network* (modelo mais evoluído do modelo *two-stage*) é constituído por duas fases intermédias nas quais os custos das microactividades (actividades detalhadas que reflectem o trabalho individual dos funcionários e que visam suportar o processos de melhoria das actividades) são imputados às macroactividades (actividades sumárias usadas no apuramento dos custos dos produtos e na alocação dos custos com os fornecedores aos clientes) e estas, por sua vez, imputam os seus custos aos produtos (Martins & Rodrigues, 2004; Turney & Stratton, 1992).

A utilização de macroactividades torna o sistema mais simples, na medida em que o número de geradores de custos é reduzido já que as microactividades são agregadas às macroactividades (Martins & Rodrigues, 2004; Afonso, 2002).

Segundo Turney e Stratton (1992), a utilização de micro e macroactividades permite a incorporação de dois tipos de actividades no modelo CBA, sendo que as microactividades, ou actividades mais detalhadas, são parte da visão de processo do CBA e as macroactividades estão integradas na visão de atribuição dos custos. As microactividades não são usadas para custear os produtos já que o custo destas actividades é alocado às macroactividades e não aos produtos. Por

outro lado, às microactividades é atribuída a informação detalhada sobre os custos ou outro tipo de informação não financeira, incluindo os geradores de custo e os indicadores de desempenho.

As macroactividades constituem agregações de microactividades a elas associadas. Esta agregação de microactividades deve ser feita por cumprimento de três critérios: só podem ser combinadas actividades desenvolvidas ao mesmo nível – *output* ou cliente; actividades que utilizam o mesmo gerador de actividades podem ser combinadas sem que com isso seja diminuída a precisão da informação sobre o custo dos produtos e, finalmente, as actividades incluídas numa macroactividade devem servir o mesmo propósito ou função. O principal objectivo das macroactividades é facilitar o reporte cada vez mais refinado dos custos e o custo destas actividades é atribuídos aos produtos através da utilização de apenas um gerador de custo, o que reduz o custo e a complexidade do modelo CBA uma vez que os geradores de actividades não estão associados às microactividades.

A necessidade de obter mais informação levou ao aparecimento do modelo bidimensional. Enquanto que os primeiros modelos CBA apenas tinham como objectivo o cálculo do custo dos produtos, não sendo ainda capazes de gerar convenientemente informação sobre as actividades, esta nova geração estava preparada para gerar informação útil e pertinente para os agentes internos e externos (Afonso, 2002).

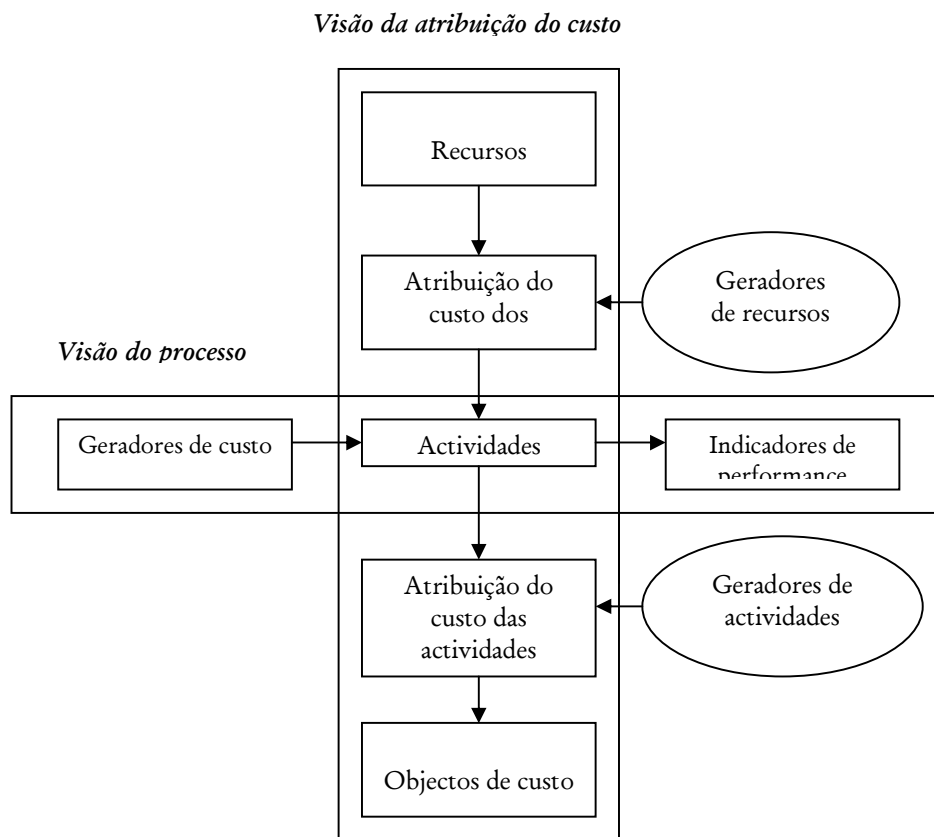
Este modelo comporta duas perspectivas distintas. Por um lado, temos a perspectiva da atribuição dos custos, na qual os recursos são imputados às actividades e destas aos objectos de custo gerando, assim, informação que permite tomar decisões ao nível da estratégia de preços, do *mix* de produtos e concepção e oportunidades de melhoria do produto. Por outro, somos confrontados com uma perspectiva que incide sobre os processos, sendo de realçar que desta forma é gerada informação sobre os factores que influenciam o desempenho das actividades permitindo, assim, melhorar o desempenho da organização bem como o valor recebido pelos seus clientes (Turney & Stratton, 1992).

As actividades, elemento chave e central no modelo bidimensional são colocadas no centro, tal como é demonstrado pela sua representação gráfica (figura 4), de forma a demonstrar a sua elevada

importância, quer para a perspectiva de imputação de custos, quer para a perspectiva do processo (Martins & Rodrigues, 2004).

O aperfeiçoamento do modelo conduziu a um sistema ainda mais refinado ao nível da perspectiva de imputação dos custos, já que identificava os seus pilares conceptuais: recursos, actividades e objectos de custo. Nesta fase, os recursos estariam relacionados com as actividades através dos geradores de recursos e as actividades relacionar-se-iam com os objectos de custo através dos geradores de actividades (Afonso, 2002).

FIGURA 4 – Modelo CBA bidimensional completo



Fonte: Guerra (2000)

Qualquer que seja o modelo CBA em análise, a sua implementação obriga em primeira instância, sob o ponto de vista metodológico, à formulação de algumas questões, entre as quais (Jordan *et al.*, 2005):

1. Identificar as razões da sua adopção: quais são os problemas da empresa? O que se espera ou se pretende obter da adopção deste novo sistema de custeio? Qual a utilidade da sua implementação?
2. Estará a empresa preparada para a sua utilização? Tem recursos para isso? Foi ponderado o possível impacto sobre a estrutura e o processo de gestão? Existe boa aceitação do pessoal? Os gestores vão utilizá-lo como verdadeiro instrumento de gestão? A tecnologia de informação existente ajuda ou pode constituir um obstáculo na implementação do CBA?

A tomada de decisão sobre a implementação do CBA e a percepção das suas vantagens e desvantagens é sem dúvida o primeiro passo a tomar. A implementação do sistema CBA tem que assegurar o envolvimento de todos os colaboradores e obter o apoio da gestão de topo, sob pena de o projecto estar à partida condenado (Afonso, 2002).

A implementação do modelo deve ser precedida de um *pilot project*, ou seja, de um estudo piloto que aplique o CBA não à empresa no seu todo mas apenas a uma ou duas áreas (Martins & Rodrigues, 2004). O objectivo deste estudo consiste em testar a aplicabilidade e os benefícios do sistema CBA na área escolhida (Gomes, 2004).

Numa fase posterior de planeamento do processo de concepção e implementação do sistema CBA, devem ser convenientemente formulados os objectivos que o sistema pretende atingir definindo, numa primeira fase, a extensão e profundidade do modelo a implementar, os objectos de custo e as actividades, e numa segunda fase identificando e descrevendo a informação necessária para a satisfação dos objectivos traçados. Nesta fase devem também ser identificadas as diversas fontes de informação que servirão de base à implementação do modelo: serviços financeiros ou serviço de recursos humanos para obtenção de informação sobre o custo dos recursos; colaboradores do

serviço em estudo para obter informação sobre as actividades e os diversos sistemas de informação disponíveis para obter informação sobre os objectos de custo, indutores e indicadores de desempenho (Afonso, 2002). A informação pode, assim, ser obtida por recurso à observação directa, a questionários ou a entrevistas.

Se optarmos pelos questionários, deve ser considerado que o mesmo deve incluir perguntas que permitam identificar os recursos, as actividades e os indutores de custos. A linguagem a utilizar deve ser adequada às especificidades da empresa e aos próprios entrevistados (Afonso, 2002).

A equipa de trabalho à qual incumbe implementar o CBA deve ser multidisciplinar já que a ela incumbe esta difícil tarefa de criar um protótipo de sistema CBA para posterior alargamento a toda a empresa, num modelo já aperfeiçoado pelas observações feitas ao modelo inicial. Esta equipa deve possuir ou procurar obter as seguintes competências (Martins & Rodrigues, 2004): compreender o processo produtivo, motivar os elementos envolvidos no sentido de serem alcançados com sucesso os objectivos estratégicos, compreender os fundamentos da contabilidade de custos incluindo os fundamentos do modelo CBA, possuir uma boa capacidade de trabalho em equipa e ter facilidade de comunicação de conhecimentos, de forma a poder explicar o sistema a outros colaboradores da empresa ou a outros membros da equipa.

A construção do modelo CBA é um processo moroso e que deve seguir um conjunto de etapas que têm sido amplamente contempladas por vários autores. Em Major e Vieira (2009) são avançadas as seguintes etapas genericamente aceites pelos vários autores que têm vindo a estudar o sistema CBA e que se considera que devem ser observadas na implementação do modelo:

ETAPA 1 - Identificação das actividades desenvolvidas na organização

O sistema CBA introduz o conceito de actividade como o conceito nuclear no apuramento dos custos dos produtos e na análise dos processos desenvolvidos nas organizações. A definição das actividades é uma fase vital no planeamento para que o projecto de implementação do CBA seja bem sucedido (Baker, 1994).

Como tal, é de extrema importância que se conheça o que é feito na organização. Popesko (2010) sugere que nesta etapa se proceda ao exame do espaço físico da organização através de um mapa, de forma a que se possa compreender como é que o trabalho realizado está a ser afecto ao espaço. Mais aconselha que sejam obtidas as listas de pagamento dos vencimentos ao pessoal para garantir que todo o pessoal relevante está a ser considerado na identificação das actividades.

Estes dados devem ser completados com um conjunto de entrevistas a realizar aos gestores e demais trabalhadores da empresa. As entrevistas devem incidir sobre o mapa de pessoal obtido, bem como sobre as tarefas e funções que são desempenhadas pelos trabalhadores afectos em cada área (Major & Vieira, 2009).

As actividades consubstanciam-se nas acções realizadas de forma a se atingirem os objectivos e as funções propostas pelas organizações, mediante a combinação de determinados recursos (Ramsey, 1994). As funções representam um conjunto de actividades que estão relacionadas com vista a um fim comum (a título de exemplo, temos o marketing, os recursos humanos ou o aprovisionamento) (Teixeira *et al.*, 2006).

Afonso (2002:138) define actividade como *“um conjunto de tarefas elementares realizadas com um comportamento homogéneo do ponto de vista do custo e da sua execução, permitindo obter um output usando, para o efeito, uma determinada quantidade de inputs”*. O autor considera ainda que *“uma actividade terá neste sentido duas características fundamentais: homogeneidade e identificação com uma unidade de medida”* (2002:138-139).

Por sua vez, os processos consistem num conjunto interligado de actividades que estão relacionadas entre si através dos seus *inputs* e *outputs* (Caiado, 2009) com o objectivo de satisfazer um determinado objecto de custo (Afonso, 2002), sendo as tarefas definidas como operações (unidade mais pequena ao nível do planeamento das actividades) que realizam a combinação dos factores de trabalho e asseguram a execução das actividades (Teixeira *et al.*, 2006).

Com efeito, o modelo CBA considera que são as actividades que ocorrem numa organização que consomem os recursos (tais como a mão-de-obra, equipamentos, consumíveis, instalações, viaturas ou capital) e os custos associados à utilização e ao consumo de recursos são causados pelas

actividades. Como tal, os produtos ou serviços apenas consomem as actividades necessárias à sua obtenção (Major & Vieira, 2009). Assim, quando os recursos forem partilhados por mais do que uma actividade, é necessário quantificar os respectivos níveis de utilização. Como o custo não é mais do que a tradução financeira do nível de recursos utilizado ou consumido, os tradicionais conceitos de custos directos e indirectos perdem muito do seu significado, acontecendo o mesmo com a distinção entre os custos fixos e variáveis (Cooper & Kaplan, 1998). A atribuição dos recursos faz-se, assim, com base numa relação causa-efeito, não devendo ser feitas quaisquer atribuições arbitrárias (Caiado, 2009).

É importante que na definição das actividades se tenha em conta a sua contribuição para o valor acrescentado da empresa. Com efeito, existem actividades cuja realização acresce valor ao processo empresarial. Os gastos incorporados nos produtos ou serviços são recuperados através do preço que é repercutido no cliente. As actividades e os processos sem valor acrescentado devem ser, tanto quanto possível, eliminados (Ramsey, 1994) já que aumentam os custos sem nenhuma contrapartida (Afonso, 2002). Assim, as actividades devem ser seleccionadas segundo uma análise de custo-benefício de modo a que as actividades não sejam excessivamente detalhadas para que o sistema não se torne demasiado complexo e oneroso (Tardivo & Montezemolo, 2009). O número reduzido de actividades faz com que não seja comprometida a homogeneidade dos custos de uma actividade e, por outro lado, para avaliar a sua razoabilidade, é necessário verificar se o indutor de custos seleccionado consegue de forma satisfatória evidenciar a causa geradora dos custos dessa mesma actividade. A existência de actividades que recorrem ao mesmo indutor de custos para atribuir os custos aos objectos de custo pode ainda revelar o excesso de detalhe das actividades e denotar o seu possível agrupamento (Major & Vieira, 2009).

Segundo Cooper (1990), existem quatro tipos de actividade possíveis num sistema CBA:

1. **Actividades associadas ao volume de *outputs*** – trata-se do tipo de actividades mais simples de uma organização e o seu custo pode ser imputado aos objectos de custo através de sistemas tradicionais de cálculo de custos dado que não são necessários geradores de custo muito sofisticados para distribuir adequadamente estes custos. Este tipo de actividades caracteriza-se por consumir recursos proporcionalmente às quantidades produzidas e vendidas na organização;
2. **Actividades associadas ao número de lotes/ordens de produção** – estas actividades são realizadas sempre que um novo lote de produtos é fabricado pelo que o custo destas actividades varia em função do número de lotes e ordens de produção e não em função do volume de produção e vendas;
3. **Actividades associadas ao número de linhas de produtos e serviços** – estas actividades surgem com o objectivo de permitir a produção e a venda de várias linhas de produtos e serviços da empresa e os custos da realização destas actividades são independentes do volume de produção e vendas, bem como do número de lotes ou ordens de produção. Assim, quanto maior for a diversidade dos produtos e serviços, maior serão também os recursos consumidos e utilizados para a prossecução destas actividades;
4. **Actividades de suporte ao negócio** – são actividades estruturais da organização e ocorrem independentemente do volume de *outputs*, número de lotes ou ordens de produção e do número de linhas de produtos ou serviços e dos clientes da organização. Estas actividades não são específicas de nenhum produto, serviço ou cliente, existindo apenas para permitir que a organização realize os objectivos a que se propôs.

Enquanto que os custos dos três primeiros tipos de actividades podem ser atribuídos aos vários objectos de custo através de relações de causalidade, as actividades de suporte ao negócio só arbitrariamente podem ser atribuídas aos objectos de custo (Cooper, 1990).

Ao implementarmos o método CBA numa empresa, a primeira tarefa consiste na identificação das actividades, designadas de *cost pools* (Ramsey, 1994). Na identificação das actividades, devem ser seguidas algumas regras, nomeadamente: devem as mesmas ser constituídas por verbo, objectivo e substantivo; devem ter um *output* homogéneo; são tipicamente realizadas por uma pessoa; devem representar um nível significativo de gastos; devem suportar um processo de gestão; devem ignorar os serviços de uma empresa na definição das actividades e devem possuir a característica da simplicidade (Gomes, 2004).

Cooper e Kaplan (1998) consideram que a identificação das actividades termina com a elaboração de um dicionário de actividades constituído por uma listagem de actividades e pela descrição da forma como as mesmas são desempenhadas.

A definição das actividades constitui uma fase muito delicada. Qualquer sistema que tenha como objectivo a determinação de actividades no âmbito da cadeia de valor pode ser ineficiente e não se efectiva se as actividades estratégicas da empresa não estiverem correctamente identificadas. Tal significa que até mesmo um sistema CBA perfeitamente construído pode ser inadequado se as actividades rentáveis não forem correctamente identificadas (Tardivo & Montezemolo, 2009).

Popesko (2010) sugere que a identificação das actividades tenha em conta as seguintes orientações:

1. Cada actividade definida deve ser relacionada com um objecto de custo relevante. O objectivo da definição das actividades não é a condução da análise do processo, mas a formação de um sistema de custeio;
2. As tarefas realizadas no âmbito de uma actividade devem ser concretamente descritas de forma a evitar qualquer má interpretação em fases mais tardias da aplicação do sistema;
3. Pode ser estabelecido um código para cada actividade individual para facilitar o processo;
4. Deve ser estabelecido um número razoável de actividades a definir (entre 20 a 30 actividades);

5. As actividades devem ser classificadas em actividades primárias, atendendo à utilidade que a cadeia de valor de Porter pode fornecer na concretização desta tarefa;
6. As actividades identificadas podem ser agregadas, sendo que este processo deve atender à relação das actividades com objectos de custo específicos.

De acordo com Turney e Stratton (1992), a análise das actividades com vista à percepção do volume e da forma como o trabalho é desenvolvido é a chave para a eliminação do desperdício de recursos e, como tal, da sedimentação da posição estratégica da empresa. Assim, estes autores consideram que análise das actividades deve seguir as seguintes *guidelines*:

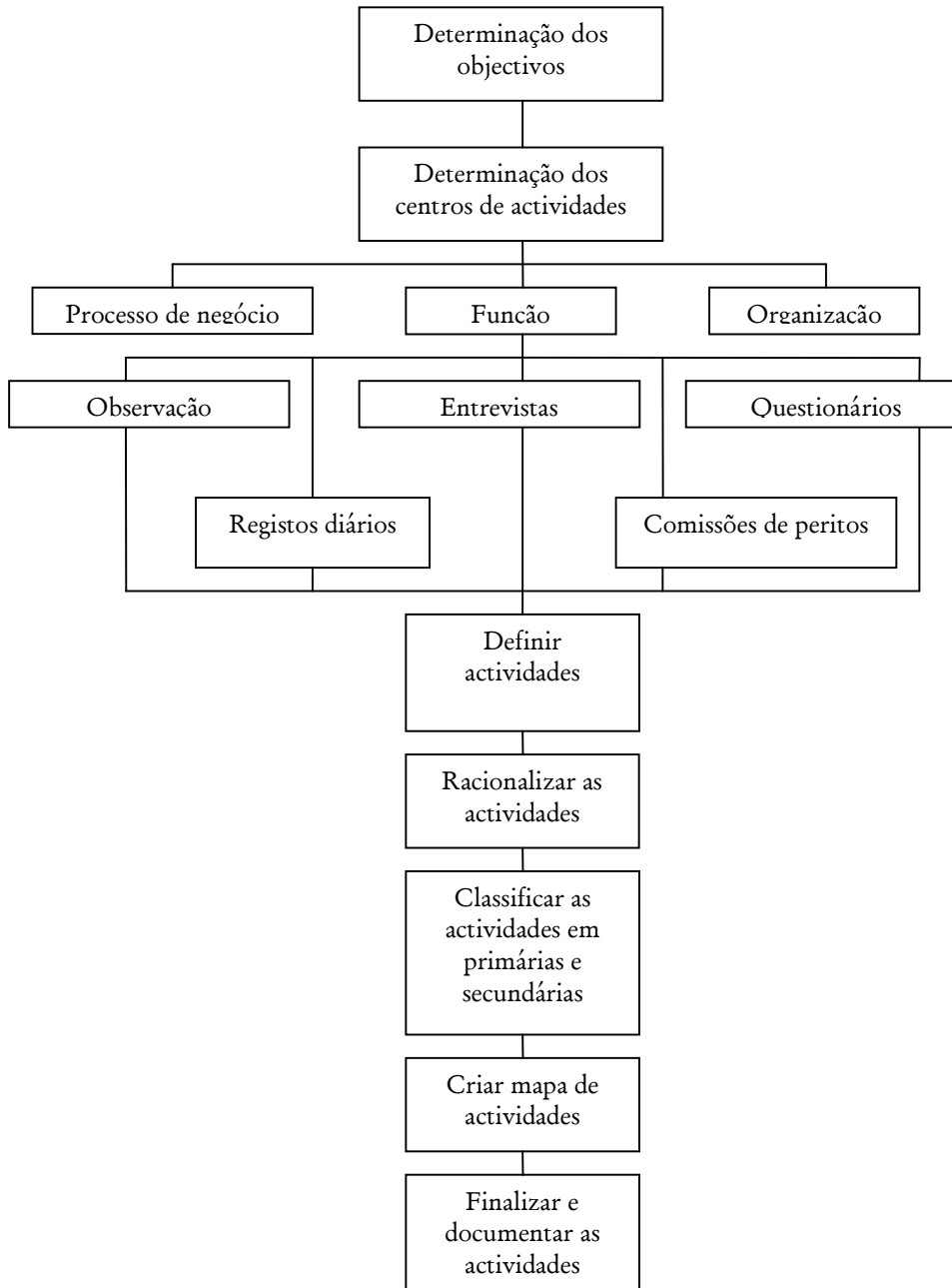
1. **Identificação das actividades desnecessárias:** se uma actividade não é fundamental no processo produtivo, é razoável questionar-se a razão da sua realização e o modo como deve ser eliminada;
2. **Análise das actividades relevantes:** uma área de negócio pode ter diversas actividades. Na impossibilidade de se proceder à análise de cada uma, o enfoque deve ser dado às actividades mais significativas para os clientes ou para a concretização do processo de produção da organização;
3. **Benchmarking das actividades:** as actividades devem ser comparadas com actividades similares que ocorram noutro departamento da empresa ou noutras organizações. Pelo facto de uma actividade possuir valor acrescentado, tal não significa necessariamente que ela seja eficiente ou que o serviço esteja a ser prestado com qualidade. O *benchmarking* das actividades ajuda na determinação das oportunidades de melhoria;
4. **Análise da relação estabelecida entre as várias actividades:** as actividades são realizadas em cadeia com vista à prossecução de objectivos comuns. A análise da relação que as actividades estabelecem entre si deve ser desenvolvida com vista à minimização do tempo dispendido na pesquisa das actividades e evita a duplicação de trabalho no mesmo sentido.

Canby (1995) refere que, para identificar as actividades neste processo de implementação do CBA, deve proceder-se ao cumprimento dos seguintes procedimentos:

1. Mapeamento das actividades de elaboração do respectivo fluxograma (classificação das actividades em primárias e secundárias, percepção das relações existentes entre as diversas actividades);
2. Análise das actividades (definição e atribuição do tempo dispendido em cada actividade);
3. Custeio das actividades (atribuição do custo de cada actividade primária e o custo total da realização das actividades).

A etapa de definição das actividades pode ser graficamente representada da seguinte forma:

FIGURA 5 - Análise das actividades



Fonte: Tardivo e Montezemolo (2009)

Popesko (2010) menciona que, apesar de muitos autores procederem nesta fase apenas à definição das actividades, deve atender-se ao facto de que esta estrutura é insuficiente já que a definição das actividades deve ser feita em simultâneo com a definição dos objectos de custo. A estrutura das actividades pode ser relacionada com a estrutura dos objectos de custo porque é processada informação diferente e cada objecto de custo pode resultar em diferentes *outputs*. Assim, esta primeira fase deve ser, para o autor, dividida em duas secções: definição das actividades e definição dos objectos de custo.

Ao nível da definição dos objectos de custo, é de referir que um sistema de custeio efectivo e adequado deve, ao contrário dos sistemas tradicionais que normalmente utilizam um único objecto de custo (produto ou serviço), incorporar múltiplos objectos de custo.

ETAPA 2 – Identificação dos recursos da organização e sua imputação às actividades através de indutores de recursos

Os recursos da organização devem ser todos identificados com base na informação disponibilizada pelos sistemas de informação utilizados na empresa, analisados em função da área em questão.

Sempre que a manifestação dos recursos esteja relacionada com uma actividade específica, os recursos serão directamente atribuídos a essa actividade. No entanto, tal não sucede com a maior parte dos recursos (Major & Vieira, 2009). Esta é a razão pela qual deverão ser utilizados indutores de custos na alocação dos mesmos, nesta primeira fase, aos recursos. Assim, quando os custos não são atribuíveis, terão que ser alocados (Guerra, 2000).

Nos sistemas convencionais de custeio, os custos directos são atribuídos aos produtos, sendo os custos indirectos, do serviço ou da organização, alocados de acordo com determinados critérios. Baker (1998) refere que, nas organizações de saúde, na grande maioria dos sistemas tradicionais de custeio, os custos indirectos são alocados tendo por base os dias de internamento dos doentes, pelo que o mesmo nível de custos pode ser alocado a doentes de diferente grau de gravidade clínica se o tempo de internamento for igual.

Na atribuição directa ou alocação dos recursos às actividades pode ser útil a elaboração de uma matriz recurso-actividade, tal como é sugerido por Martins e Rodrigues (2004) ou Afonso (2002).

A identificação, medição e controlo dos *cost drivers* ou indutores/geradores de custos constitui uma fase crítica do modelo CBA (Ramsey, 1994).

Os geradores de custos são factores que determinam o volume de trabalho e o esforço necessário para executar as actividades, ao dizerem aos gestores a razão pela qual uma actividade é realizada e a capacidade de trabalho necessária à sua prossecução (Turney, 1992).

Ross (2004) define os geradores de custos como eventos que resultam na realização de actividades e que determinam os gastos incorridos com os recursos.

Os geradores de custos podem assumir uma das seguintes formas (Major & Vieira, 2009):

1. ***Cost drivers de transacção*** – caracterizam-se por aferirem o número de vezes que uma actividade é realizada. Este tipo de *cost driver* é o mais económico e também o menos fiável porquanto assumem que a quantidade de recursos necessária é a mesma sempre que a actividade é realizada;
2. ***Cost drivers de duração*** – traduzem o tempo necessário para que seja realizada uma actividade. Se, por exemplo, um produto requerer um tempo curto de *setup* e outro produto requerer um tempo mais demorado, é, então, preferível recorrer à duração do *setup* como *cost driver* em detrimento do número de *setups*, que assume que os produtos consomem um montante idêntico de recursos;
3. ***Cost drivers de intensidade*** – estes *cost drivers* permitem medir o consumo de recursos sempre que uma actividade é realizada. Enquanto que os *cost drivers* de duração calculam um valor médio horário, o qual permite atribuir os custos das actividades aos objectos de custo, os *cost drivers* de intensidade permitem atribuir especificamente a cada objecto de custeio os recursos das actividades que por estes foram consumidos e utilizados.

Tardivo e Montezemolo (2009) sugerem como geradores de custos os seguintes: geradores de custos relacionados com o volume (horas de trabalho dos recursos humanos; horas de trabalho do equipamento; espaço físico; custos com o material), geradores de custos de transacção (*setup*; recepção de ordens de encomenda; testes), geradores de custos relacionados com os produtos (características dos produtos - tamanho, peso, forma, acabamentos, complexidade, precisão; número de peças; requisitos de alteração do *design*) e geradores de custos gerais relacionados com as vendas e a gestão da produção (investimento; utilização dos canais de distribuição).

A aplicação dos indutores de recursos constitui a primeira fase de recurso a indutores de custos. Assim, os indutores de recursos ou indutores de custos de recursos são a base de afectação dos recursos às actividades, ou seja, são a medida da quantidade de recursos consumidos pela actividade e, por conseguinte, da manifestação de custos. Uma actividade pode ter múltiplos indutores de recursos (Guerra, 2000).

Também nesta fase as entrevistas ou questionários aplicados ao pessoal da organização podem ser valiosos para compreender quais os factores causadores dos custos evitando, assim, a distribuição arbitrária dos recursos pelas actividades (Major & Vieira, 2009).

ETAPA 3 - Cálculo dos custos das actividades e selecção dos indutores de actividades

O custo das actividades constitui a primeira fase do sistema CBA para a qual são obtidos resultados concretos já que nesta etapa os recursos são atribuídos às actividades através dos indutores de custos dos recursos.

Os indutores de actividades ou indutores de custos de actividades são a base de afectação dos custos das actividades aos produtos, sendo por isso a medida de frequência ou intensidade de utilização de actividades pelos produtos e serviços (Popesko, 2010).

Os indutores de actividades devem estar relacionados com o tipo de actividade em questão, possuindo uma boa correlação com o consumo das actividades. O número de indutores deve ser minimizado de forma a que os custos da obtenção dos dados não sejam elevados e deve-se, sempre

que possível, procurar utilizar indutores de custos cuja informação já esteja disponível na empresa (Afonso, 2002).

Assim, após terem sido identificadas as relações de causalidade entre as actividades e os recursos da empresa e imputado àquelas os custos dos recursos utilizados, está-se em condições de apurar o custo das actividades. A determinação do custo das actividades fornece aos gestores informação importante para a gestão das actividades e controlo de custos.

Major e Vieira (2009) referem que, com vista a obter bons resultados na atribuição dos custos das actividades aos objectos de custo, devem ser tidos em conta os seguintes aspectos: os geradores de custos das actividades devem ser capazes de explicar o custo das actividades e os custos de medição e de obtenção de informação devem ser analisados aquando da escolha dos indutores de custos na medida em que, se os custos de obtenção da informação se mostrarem mais elevados do que os benefícios da informação obtida, torna-se necessário ponderar a possibilidade de serem seleccionados outros geradores de custos.

A selecção dos geradores de actividades e a identificação das actividades realizadas na organização são apontadas em vários estudos empíricos, entre os quais se destacam os que adiante analisaremos, como as duas tarefas de maior dificuldade na implementação do modelo CBA.

ETAPA 4 - Cálculo dos *cost drivers rates* e atribuição dos custos das actividades aos objectos de custo

Os *cost drivers rates* são calculados através do quociente entre o custo de cada uma das actividades e o total do gerador de custos para o conjunto dos objectos de custo que requerem cada uma das actividades da organização. O resultado desta equação fornece informação relevante sobre o quanto custa realizar uma unidade de cada uma das actividades da organização (Major & Vieira, 2009).

A fase final da implementação do CBA resulta, naturalmente, na obtenção do custo dos objectos de custo definidos, que advém necessariamente do somatório dos custos atribuídos, de acordo com o procedimento que formulámos, das diversas actividades envolvidas na sua obtenção (Popesko, 2010).

O CBA é um sistema dinâmico, pelo que é exigida, num determinado período a definir pela empresa ou sempre que o processo produtivo seja alterado ou melhorado, a actualização da informação sobre o custos dos produtos e a consequente reavaliação dos indutores de recursos ou de actividades (Canby, 1995).

2.7.5 A Gestão Baseada em Actividades

A existência de capacidade produtiva não utilizada numa organização enaltece a necessidade de eliminar actividades do processo de produção, actividades estas que, como tal, não acrescentam valor ao produto ou serviço ou não aumentam o nível de utilização dos recursos disponíveis (Dowless, 1997).

Identificar as actividades que não acrescentam valor ao produto ou serviço pode revelar oportunidades no processo de redução potencial da capacidade total e dos custos a ela associados. O CBA disponibiliza aos gestores ferramentas de análise do nível para o qual lhes é permitido reduzir os custos sem afectar a qualidade do serviço prestado (Dowless, 1997).

Esta relação entre a disponibilidade da informação sobre o custo das actividades e da sua relação com os recursos e os objectos de custo, e a gestão baseada na informação obtida como instrumento de melhoria dos processos e dos custos pode assentar na distinção de dois conceitos: o CBA, cuja definição e metodologia foram já abordadas, e a Gestão Baseada em Actividades (GBA).

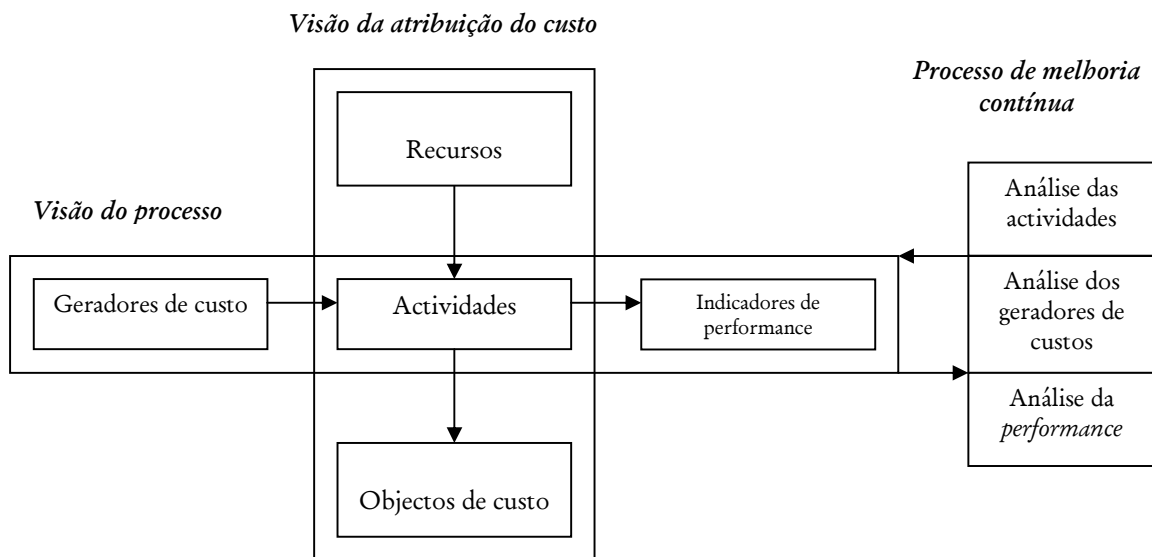
A distinção destes dois conceitos deriva do facto de serem essencialmente distinguidas duas grandes fases no desenvolvimento da abordagem do CBA (Tomás *et al.*, 2008): a primeira, que ocorre nos finais da década de 80 e que se centrou na determinação dos custos dos produtos, tendo conduzido ao desenvolvimento do CBA; e a segunda fase, que teve início na década de 90 e se prolongou até à actualidade, caracterizando-se pela ênfase dada à informação gerada pelo CBA para a gestão e na gestão das actividades. Esta evolução do CBA enquanto um simples sistema de contabilidade é associada ao desenvolvimento de uma nova abordagem global de gestão – GBA.

Para Baker (1996), a GBA é tida como um modelo económico da organização que integra os dados computados nos vários sistemas de informação financeira e de produção.

A GBA coloca a ênfase na gestão das actividades que a organização desenvolve em detrimento dos resultados das mesmas, o que se traduz numa mudança de paradigma, passando de uma visão funcional para uma visão de transversalidade nos processos da organização (Lawson, 2005).

O modelo da GBA inclui as seguintes componentes (Guerra, 2000): análise das actividades (conhecimento das actividades que contribuem para os proveitos e das que consomem recursos), análise dos geradores de custos (avaliação do impacto de uma actividade nas subsequentes em termos do seu custo e do seu valor) e análise dos indicadores de *performance* (monitorização das actividades e dos processos com base em indicadores financeiros e operacionais estabelecidos ao nível da qualidade, tempo de entrega ou de produção, produtividade e serviço ao cliente), tal como se encontra esquematizado na figura 6:

FIGURA 6 - Modelo de GBA



Fonte: Guerra, 2000

Com efeito, na maioria das empresas, a estrutura organizacional está orientada para a separação funcional, o que conduz à existência de diversos fenómenos que condicionam a excelência do serviço e a vantagem competitiva da organização (Teixeira & Pardal, 2005): os planos e orçamentos, baseados em estatísticas de anos anteriores, não garantem o conhecimento das actividades e dos recursos necessários para as desenvolver; como consequência da especialização de tarefas, os colaboradores da organização não concebem a organização como um todo organizacional, relacionando-se apenas com outros indivíduos da mesma área de trabalho; separação clara das áreas de trabalho que não permite um *feedback* da qualidade do trabalho desenvolvido já que os clientes não têm oportunidade de debater as eventuais ineficiências registadas e pouca autonomia e responsabilização dos colaboradores na medida em que os erros e ineficiências são detectados *a posteriori*.

A competitividade feroz a que assistimos actualmente no mundo empresarial obriga a uma maior optimização da utilização dos recursos e à eficiência dos processos já que o mercado está cada vez menos disponível para pagar as ineficiências organizacionais (Lawson, 1994).

Teixeira e Pardal (2005) consideram que a GBA centrou as atenções dos decisores no que realmente as organizações fazem e nos verdadeiros geradores de custos, assinalando como as principais vantagens desta nova visão as seguintes:

1. A GBA promove o diálogo entre os colaboradores das diferentes áreas de trabalho, passando assim a existir um *feedback* constante dos *outputs* desenvolvidos;
2. A GBA elimina desperdícios e ineficiências através da execução de exemplos de boas práticas e da eliminação das actividades desnecessárias que não contribuem com valor acrescentado;
3. A GBA promove uma gestão mais eficaz dos recursos identificando a capacidade subutilizada;
4. A GBA fomenta um controlo mais rigoroso sobre o trabalho realizado através da autonomia e responsabilização dada aos colaboradores;

5. A GBA contribui para a existência de processos mais eficientes e com menores custos, o que se reflecte numa maior capacidade de resposta em termos de prazos e de flexibilidade de preços de venda, factores que contribuem para o aumento da vantagem competitiva da empresa.

No mesmo sentido, Baker (1998) considera que os benefícios de um sistema de GBA incluem a possibilidade de os gestores atingirem os seguintes objectivos:

1. Obter custos mais precisos e melhores indicadores de desempenho através do planeamento estratégico;
2. Identificar e reduzir o desperdício das actividades e dos recursos;
3. Melhorar a adequação dos preços e/ou das decisões pelo facto de se obter um custo dos serviços mais rigoroso.

A GBA é, assim, um compromisso que deve ser assumido por todos os colaboradores da organização. Baker (1998) acrescenta que as pessoas envolvidas no processo de decisão decorrente da aplicação do modelo devem formar uma equipa multidisciplinar.

Seguindo esta linha de orientação, Turney (1993) apresenta um conceito associado à GBA que designa de *“workforce activity-based mangement”*. Este conceito designa, segundo o autor *“the process of using information to focus everyone on continuously improving profitability, timeless and quality. It combines the power of ABC information with a group process using storyboards where the development, maintenance and application of the information involve the entire workforce”* (Turney, 1993:28).

De acordo com o autor, a aplicação do conceito de *“workforce activity-based mangement”* tem inúmeras vantagens, sendo desde logo reconhecida a forma como este processo faz com que os funcionários trabalhem em prol de objectivos concretos e mensuráveis. Este processo ajuda na prossecução dos objectivos ao fornecer medidas de desempenho ao nível do custo, do tempo e da

qualidade que reflectem cada contributo dado pela equipa para a *performance* da empresa quanto à sua missão. A GBA que envolva todos os funcionários da empresa permite a partilha de responsabilidades e de tarefas e contribui para a reengenharia de processos e coesão da estrutura organizacional.

Com efeito, considera-se que o CBA e a GBA “*are made for each other*” (Turney, 1992:20). Enquanto que o CBA fornece a informação, a GBA utiliza a informação nas mais variadas análises com vista à melhoria contínua dos processos, direccionando os recursos para as actividades mais rentáveis e aperfeiçoando os procedimentos tendentes à sua execução (Tardivo & Montezemolo 2009).

A GBA procura atingir dois objectivos, ambos comuns a qualquer organização: o aumento do valor recebido pelos clientes e o aumento dos lucros gerados pela prestação dessa mais-valia aos clientes da empresa (Turney, 1992). Estes objectivos só poderão ser passíveis de atingir se completarmos o círculo que objectiva a melhoria contínua dos processos e do desempenho das actividades realizadas. Esta melhoria do desempenho das actividades deve, segundo Turney (1992), seguir três fases: análise das actividades com vista à identificação das oportunidades de melhoria; recolha dos geradores de custos, ou seja dos factores que determinam o desperdício de recursos nas actividades e, finalmente, avaliação do que deveriam ser correctamente realizado na execução de uma actividade se esta contribuir para o sucesso da organização e para a prestação de serviços rentáveis aos clientes.

Segundo Teixeira *et al.* (2006), a GBA é fundamental porque permite evidenciar o funcionamento da organização, bem como identificar os recursos necessários para os níveis de serviço pretendidos e as ineficiências existentes nos processos de trabalho. Por outro lado, partindo-se do princípio que os objectivos definidos são obtidos através da realização das actividades, tendo conhecimento dos seus custos, pode o gestor verificar mais facilmente a evolução das acções desenvolvidas e medir o alcance da organização com maior fiabilidade. Isto porque a informação obtida diz respeito ao que exactamente se faz e ao que consome os recursos, existindo uma grande confiança na atribuição dos valores aos segmentos definidos, sejam eles produtos, clientes ou mercados.

A implementação de um sistema de GBA garante, assim, o incremento dos resultados ao nível da eficiência e efectividade das organizações no sentido da prestação de serviços ou fornecimento de produtos de mais elevada qualidade ao menor custo de produção (Devine *et al.*, 2008).

2.7.6 Aplicação do Sistema de Custeio Baseado em Actividades ao Sector da Saúde

Apesar de o CBA ter nascido no sector da indústria, é no sector dos serviços que encontra um amplo campo de aplicação, devido às características intrínsecas destas empresas (genericamente estas empresas apresentam poucos custos indirectos e apresentam ao mercado uma diversidade de serviços) (Gomes, 2004).

O mercado da saúde não é excepção, pese embora o facto de os custos directos terem aqui um peso muito forte já que as instituições de saúde são organizações *labour intensive* (Canby, 1995).

É sabido que os custos com a saúde têm aumentado de forma incessante, contribuindo para a insustentabilidade da despesa pública neste sector (Devine *et al.*, 2008). Apesar de se reconhecer que grande parte deste aumento é devido à evolução tecnológica que, como se sabe, contribuiu amplamente para a melhoria dos indicadores de qualidade em termos de ganhos em saúde, é hoje impreterível que se comece a controlar a gestão dos fundos públicos, devendo este objectivo passar inevitavelmente pela incorporação de princípios de consciencialização para o controlo de gestão na classe médica, desde logo porque um dos mais importantes geradores de custos é o tempo de permanência do doente no hospital (Cooke, 2010). Também o sistema de financiamento pouco elástico de origem nos GDHs, bem como outras formas de financiamento rígidas, incorporam a necessidade dos hospitais de expandir ou restringir determinadas linhas de produtos com base nas necessidades dos utentes e na rentabilidade das mesmas (Ramsey, 1994).

Por outro lado, perante o ambiente competitivo que actualmente enfrentamos, designadamente pelo impacto cada vez maior do sector privado na saúde, podemos assinalar que um sistema de custeio concebido para os serviços de saúde deve procurar obter eficiência/resultados financeiros positivos sem prejudicar a qualidade dos serviços prestados, providenciar informação para a gestão

óptima dos recursos e promover a melhoria contínua da qualidade (Baker & Boyd, 1997; Ramsey, 1994).

Lawson (2005) denota que os sistemas convencionais de contabilidade de custos aplicados pelas organizações de saúde não têm conseguido alcançar estes objectivos. É, porém, aceite pelos defensores do CBA que este modelo consegue atingir estes três propósitos.

No mesmo sentido, Lawson (1994) refere que o controlo dos custos torna-se difícil nos sistemas tradicionais de custeio por duas razões: porque falham na ênfase que deve ser dada às actividades realizadas com vista a satisfazer as necessidades dos utentes e porque a sua análise por departamento não reflecte os *work flows* que são transversais a vários departamentos.

De forma a controlar os custos, os administradores hospitalares devem possuir informação adequada para facilitar o processo de tomada de decisão.

Lawson (1994) procurou aferir as necessidades de informação e o tipo de informação que os gestores hospitalares carecem que não pode ser provida pelos sistemas tradicionais de custeio. Conclui, assim, o autor que, na perspectiva da gestão de topo, deve ser disponibilizada a seguinte informação: custo do episódio (urgência, internamento, consulta...), comparação de indicadores de eficiência ao nível de várias organizações de saúde; custo de implementação de novos serviços ou áreas de actividade; custos da qualidade; comparação dos custos e das suas causas ao longo do tempo; informação sobre os custos de cada especialidade dentro e fora da organização e informação relativamente aos custos das mais variadas actividades que a organização desenvolve.

O modelo CBA pode ser usado para equilibrar a componente de prestação de serviços de saúde e a componente económica que torna possível a viabilidade financeira da instituição, e bem assim para apurar a informação precisa e relevante a fornecer a cada grupo profissional, informação esta que deve suportar a prestação de cuidados, orientar a gestão financeira e promover a melhoria do desempenho organizacional (Ross, 2004).

Segundo Ross (2004), ao nível das exigências de gestão organizacional, é actualmente dada ênfase aos seguintes objectivos: gestão dos processos de negócio; eliminação do desperdício; reengenharia

de processos com vista à melhoria da *performance* e diminuição dos custos e delegação do poder/autoridade no processo de tomada de decisão.

Baker (1998) refere que a gestão dos custos na saúde é frequentemente adjudicada ao princípio da responsabilização. Esta responsabilização pelos custos incide especificamente em áreas de gestão particularmente utilizadas nas organizações de saúde e que se designam de centros de responsabilidade (CR). A implementação de CR nas organizações de saúde reside no facto de os CR corresponderem a departamentos e os departamentos serem CC acumuladores nos sistemas de custeio tradicionais utilizados por estas instituições. Apesar de o modelo CBA também utilizar CR, o método utilizado deverá ser centrado nas actividades em detrimento da tradicional concepção de departamento, até porque a concepção do sistema CBA implica a agregação dos custos de uma forma transversal relativamente aos vários CR existentes na organização (Cooper & Kaplan, 1998).

Parece poder afirmar-se que o desenvolvimento do modelo CBA está na ordem do dia qualquer que seja o sector de aplicação. A sua implementação nas organizações de saúde é, de resto, uma recomendação plasmada nas recentes considerações de Escoval e Matos (2009:184), onde figura a seguinte sugestão: *“consolidar e expandir o actual projecto de sistema de custeio por actividades a todos os hospitais e aos diferentes níveis de cuidados (cuidados primários e continuados), visando assim um melhor conhecimento e explicitação dos custos e um contributo real para a adequada formação dos preços de referência dos cuidados de saúde”*.

Com efeito, as pressões exercidas sobre a gestão dos serviços de saúde, designadamente em termos da melhoria dos indicadores de produtividade e eficiência (Lawson, 2005), resultaram na demanda por novas formas de apuramento de custos, em particular na definição de uma relação entre os custos e o desempenho ou os resultados. O método CBA pode produzir informação que maximize os recursos e relacione os custos com os resultados. Por outro lado, os decisores podem utilizar a informação produzida pelo CBA para obter a eficiência económica sem que esta produza um impacto negativo na qualidade dos serviços oferecidos aos utentes e, simultaneamente, continue a promover a melhoria contínua da qualidade dos cuidados de saúde (Dowless, 1997).

O CBA é um método desenhado para o apuramento mais fiável dos custos de um produto ou serviço. Esta metodologia tem sido aplicada a vários sectores da actividade industrial, sendo verificada a eficácia da sua utilização. Apesar de a aplicação do CBA não ser ainda amplamente estudada no sector da saúde, é de sublinhar que esta metodologia pode ser implementada em qualquer organização, sendo de denotar que ela é mesmo considerada como necessária nas organizações de saúde, porquanto estas actuam no âmbito de actividades com um elevado grau de diferenciação de recursos humanos e onde a aplicação destes recursos representa a parcela mais elevada dos custos da organização (Suthummanon, 2003). Existe, assim, também nestas organizações uma necessidade de obter os custos reais dos serviços e da eficiência das actividades.

No mercado da saúde, a cadeia de valor deve ser identificada de forma a incluir todos os aspectos do estado de saúde do doente no decurso de todas as actividades de rotina e associadas à complexidade dos cuidados. Os prestadores de cuidados de saúde devem determinar quais os elos da cadeia de valor que são consistentes com a missão da organização, dadas as forças e fraquezas da instituição (Devine *et al.*, 2008).

Para West *et al.* (1996), a precisão da determinação dos custos do tratamento dos doentes depende da forma mais ou menos exacta com que o CBA cumpre três suposições: que seja expectável que os tratamentos consumam os recursos em percentagens variáveis; que os custos de cada actividade sejam proporcionais aos geradores de actividades que relacionam os custos com os tratamentos e que os custos indirectos sejam separados em actividades homogéneas identificadas com recursos específicos.

De acordo com Canby (1995), uma das vantagens da aplicação do CBA às organizações de saúde reside no facto de se obter uma melhor compreensão dos custos associados à avaliação do estado do doente ou da realização de MCDTs para a definição do diagnóstico, bem como dos factores que influenciam os custos, tais como a utilização dos recursos humanos. Desta forma o CBA pode ajudar as organizações de saúde a atingir os seus objectivos estratégicos.

Em 1997, West e West sublinhavam que o CBA era aplicado em inúmeras organizações de saúde. Também nesta altura, Dowless (1997) revelava que um estudo realizado em instituições de saúde de

Nova Iorque denunciava a aplicação do CBA a 22% das organizações, sendo que 11% estariam à data em fase de adopção do modelo e 67% ainda não tinham considerado a sua implementação.

Num estudo realizado em 2003, Jackson e Lapsley verificaram que 39% das organizações de saúde do Reino Unido aplicavam o CBA, o que constitui uma percentagem bastante elevada para um sistema relativamente recente à data.

Em 2005, Lawson procurou saber o nível de utilização do CBA no sector da saúde num período alargado, 10 anos – de 1994 a 2004, partindo do princípio de que, em 1994, o CBA tinha começado a sua aplicação enquanto instrumento de gestão para a medição da *performance* das organizações, sendo então reconhecida a proficuidade do sector da saúde para a sua implementação.

Para tanto, o autor aplicou um questionário a organizações de saúde dos EUA, semelhante a outro também por si instruído (Lawson, 1994).

As conclusões deste estudo podem ser sumariamente enunciadas: a familiaridade das organizações de saúde com o modelo aumentou no período em consideração mas, contrariamente ao que era expectável, a sua utilização diminuiu ligeiramente; o CBA/GBA constitui uma mais-valia quando comparado com outros instrumentos de medição do desempenho; em geral, as organizações de saúde nas quais foi implementado o CBA não conseguiram concretizar a fase de passagem do CBA para a GBA, o que induz uma aplicação apenas parcial do modelo; os benefícios do CBA não superam os custos substanciais incorridos com a implementação e manutenção do sistema.

Perante estes resultados, Lawson (2005) sugere que as organizações de saúde centrem as suas atenções na implementação da GBA porquanto somente assim as mesmas poderão atingir melhorias significativas na sua *performance*.

Na tentativa de provar a aplicabilidade do CBA ao sector da saúde, foram já desenvolvidos alguns estudos que merecem destaque.

Laurila *et al.* (2000) aplicaram o CBA a uma unidade de radiologia pediátrica do hospital universitário de Oulu. Os serviços de imagiologia comportam uma elevada quantidade de custos indirectos já que são serviços de apoio clínico e, como tal, a produção dos serviços é despoletada

por um pedido emitido por outro serviço. Aqui reside o grande interesse em aplicar o sistema CBA porquanto o grande benefício do modelo incide na repartição mais precisa dos custos indirectos aos produtos.

De acordo com a metodologia do CBA, Laurila *et al.* (2000) identificaram oito actividades tendo desenvolvido, para cada uma delas e para cada um dos três objectos de custo previamente identificados (três linhas de produtos diferentes), um conjunto de recursos utilizados e os *cost drivers* correspondentes (que, neste caso, variaram entre o volume e o tempo). Por comparação com os custos apurados através do modelo convencional, foi possível verificar que, com o CBA, a percentagem de custos indirectos sobre os custos totais do produto/serviço é menor e o custo unitário de cada produto é aferido de uma forma mais precisa.

Entre as conclusões deste estudo, ressaltam a necessidade de elaborar meticolosamente o *work flow* de acordo com a ordem sequencial das actividades utilizadas, a possibilidade que o CBA faculta ao gestor de examinar o ciclo de vida dos produtos e, talvez uma das mais importantes, a possibilidade de discriminação dos diferentes tipos de doentes de acordo com as necessidades de cada um de utilização das diferentes actividades.

Ainda dentro da área pediátrica, Dodson *et al.* (1998) aplicaram o modelo CBA aos cuidados domiciliários em pediatria. Os autores começaram por conceber um fluxograma das actividades de forma a perceber os processos de trabalho da organização e reavaliar as tradicionais assunções, paradigmas e ideias que poderiam ter causado obstáculos à melhoria dos processos de trabalho em vigor. Com uma equipa multidisciplinar, o projecto prosseguiu com a identificação das actividades dos quatro processos de negócio e para cada actividade foram identificadas as metas e estimados os tempos necessários para a sua realização. Na estimação destes tempos, foi denotado que a intensidade do consumo de recursos poderia constituir um importante *cost driver*, na medida em que os doentes possuíam necessidades diferentes de prestação de cuidados. Os resultados vieram demonstrar que o índice de gravidade estava correlacionado com os grupos de diagnóstico definidos e, como tal, os doentes foram então divididos em quatro grupos de diagnóstico e para cada grupo foi utilizada a ferramenta estatística de regressão linear para prever as horas necessárias com base no índice de complexidade da doença. A importância deste estudo reside no facto de

terem sido criados mapas de processos de trabalho e, designadamente, pela formulação de uma ferramenta de análise das necessidades de cuidados de saúde para as várias categorias de diagnósticos dos doentes do foro pediátrico. A informação sobre o consumo de recursos pode, segundo os autores desta investigação, ser utilizada para projectar as necessidades de recursos humanos e competências, bem como fornecer informação para futuras negociações contratuais.

Baxendale e Dornbusch (2000) estudaram a aplicabilidade do CBA a um hospício (unidade que fornece cuidados de saúde a doentes em fase terminal). A implementação deste modelo nesta unidade de saúde através de uma equipa multidisciplinar foi muito bem sucedida, tendo sido identificadas todas as actividades, que posteriormente foram agrupadas em grupos homogéneos, definidos os indutores de custo e atribuídos os custos às actividades e destas aos objectos de custo.

O bloco operatório é também um serviço onde os custos indirectos têm um elevado grau de importância nos custos totais de produção. Em 1997, Baker e Boyd procuraram aplicar o modelo CBA a este sector, comprovando também aqui o sucesso da sua implementação.

A investigação de Ross (2004) incidiu sobre uma área de actividade hospitalar sobre a qual também impende o elevado nível de consumo de recursos, sendo os custos indirectos neste serviço bastante elevados: serviço de urgência. Aplicando a metodologia CBA, o autor obteve o custo dos três objectos de custo definidos: admissões emergentes, admissões urgentes e admissões não urgentes – considerando o número de atendimentos como gerador de custo principal.

Ramsey (1994) denota que, tal como sucede com o sector industrial ou outros sectores de serviços, também nas organizações de saúde o tempo é considerado como um importante gerador de custos. Nos hospitais, um exemplo deste critério é o tempo de permanência do internamento. Sem esquecer as suas obrigações para com os doentes, actualmente os hospitais devem providenciar a minimização dos tempos de internamento por forma a conter os custos e obter algum “lucro” com a facturação do GDH correspondente. Outros geradores de custos que sejam aplicados ao sector da saúde devem ser relacionados com os níveis de prestação de cuidados de saúde, com a *performance* ou com a utilização de GDHs, equipamento e tecnologias que tenham peso ou sejam dispendiosos. Os geradores de custos associados ao nível de complexidade das patologias deve reflectir o facto de

que quanto mais os doentes clinicamente mais graves receberem maior nível de cuidados de saúde, também maiores serão os custos associados a estes doentes.

Também no planeamento e concepção de um modelo CBA devem ser compreendidas as especificidades das organizações de saúde. Neste sentido, Suthummanon (2003) propõe que a adaptação do modelo CBA a um hospital envolva as quatro seguintes etapas:

ETAPA 1 – Identificação dos tipos de casos/patologias em análise

Esta etapa consubstancia-se na definição dos casos de estudo (GDHs, processos). A selecção pode ser feita com base no volume de doentes dessa patologia/GDH, em aspectos relacionados com a qualidade (elevado risco), impacto financeiro (custos elevados, baixa rentabilidade), interesses específicos (novos serviços) ou variação surpreendentes dos doentes classificados com determinado GDH por comparação às estimativas efectuadas.

ETAPA 2 – Identificação e classificação das actividades (análise das actividades)

Nesta etapa, todas as actividades associadas aos processos/doentes devem ser identificadas e classificadas. As actividades devem ser classificadas em actividades directas e actividades indirectas. As actividades directas são aquelas que podem ser clara e directamente associadas ao objecto de custo (processo/doente). As actividades indirectas são aquelas que não se encontram directamente ligadas ao objecto de custo.

Para otimizar a eficiência do processo de decisão, as actividades directas são ainda agrupadas em duas grandes categorias: trabalho directo e consumos directos. Tal deve-se ao facto de estes dois grupos de categorias consumirem, respectivamente, 65% e 31% dos custos totais.

ETAPA 3 – Determinação dos indutores de custos

Nesta fase devem ser identificados os indutores de custos para todas as actividades definidas na etapa 2 e alocados os custos das actividades aos objectos de custo (processos/doentes) na directa proporção do consumo das actividades pelos objectos de custo. Estes geradores de custos podem

incluir factores tais como o número de procedimentos, o número de horas de utilização do equipamento e o número de horas de trabalho dos recursos humanos afectos às actividades.

ETAPA 4 – Alocação das actividades aos processos/doentes

Finalmente, nesta fase, todas as actividades são alocadas aos processos/doentes através da utilização de diferentes indutores de custos de forma a serem calculados os custos finais. O autor sugere que o indutor de custos para a mão-de-obra directa seja o número de horas utilizadas na concretização da actividade e que o indutor de custos dos consumos seja a quantidade de consumos (material, exames, medicamentos, refeições...) aplicados na realização da actividade.

Vimos nesta secção que uma das características fundamentais do CBA que o distingue dos modelos tradicionais de custeio, é a relação causal estabelecida entre as actividades e o consumo de recursos. Os sistemas convencionais são frequentemente classificados de sistemas de custeio de mão-de-obra directa ou de processos. Com efeito, a grande maioria dos sistemas de saúde tem uma combinação híbrida, pelo que o CBA não pode ser tido como um sistema de custeio alternativo que substitui qualquer um destes sistemas, sendo ao invés uma metodologia de apuramento de custos para sistemas de custeio de mão-de-obra directa, de processos ou de ambos (Baker, 1998). O elemento distintivo do CBA reside, assim, no enfoque às actividades enquanto verdadeiras geradoras de custos. O custo das actividades será, desta forma, alocado aos objectos de custo, quer sejam eles serviços, doentes ou financiadores/pagadores (Baker, 1994).

Como já foi salientado pela análise realizada por alguns investigadores da aplicação do CBA ao sector da saúde, o processo tem obtido uma adesão muito menor do que seria expectável. Upda (1996) refere que a implementação do CBA às organizações da saúde incorpora diversos desafios, desde logo pelo tempo que deve ser dispendido para a recolha dos dados e o custo associado a essa difícil tarefa.

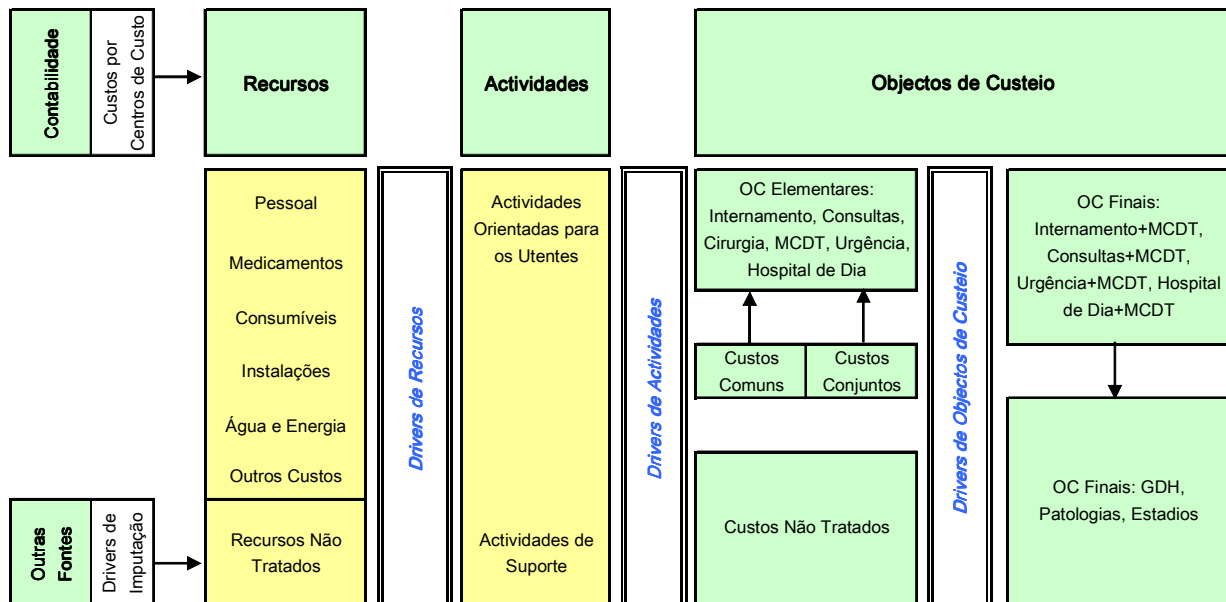
Também neste sentido, King *et al.* (1994) referem que uma das grandes batalhas da tarefa de implementação do sistema CBA aos hospitais reside na identificação de objectos de custo e

geradores de custo suficientemente homogéneos e a um nível de agregação que não resulte num sistema CBA oneroso e que seja impraticável de proceder a uma análise pormenorizada.

Um dos recentes projectos de investigação sobre a aplicabilidade do modelo CBA aos hospitais portugueses é o do Instituto Português de Oncologia de Lisboa. Este projecto incidiu sobre os custos dos serviços de Medicina Nuclear, Imunohemoterapia, Patologia Clínica, Anatomia Patológica, Bloco Operatório, Anestesiologia, Radioterapia, Ginecologia e Centro de Investigação em Patobiologia Molecular.

A metodologia seguida foi representada graficamente da seguinte forma:

FIGURA 7 – Metodologia CBA aplicada aos serviços do Instituto Português de Oncologia de Lisboa



Fonte: IPO, 2010

Ainda que tenhamos que adaptar o modelo CBA a alguns sectores, sendo que o sector da saúde reveste de algumas particularidades que tornam este trabalho mais complexo, a verdade é que assistimos actualmente a uma vontade generalizada de obter mais e melhor informação financeira. Os sistemas convencionais de custeio utilizados nas organizações de saúde parecem ter atingido o seu limite na obtenção de informação útil e pertinente para uma gestão de topo cada vez mais

revigorada. A necessidade de gerir com base em informação real e precisa conduz, assim, o processo de demanda por novos modelos de custeio. O CBA pode preencher esta lacuna.

2.7.7 Apreciação Crítica do Sistema de Custeio Baseado em Actividades

As últimas décadas têm sido marcadas por uma profunda investigação da metodologia CBA por parte dos consultores, investigadores ou académicos e empresários ou profissionais, sendo genericamente notificada pelas partes a conclusão de que este método, desenvolvido com vista à melhoria do processo de decisão e para aperfeiçoamento da contabilidade de custos e da medição de resultados, as demais das vezes fica aquém dos resultados esperados e desejáveis (Stratton *et al.*, 2009).

Em Afonso (2002) é feita referência a vários estudos que concluíram pelo abandono por parte da maioria das empresas do modelo CBA, sendo genericamente avançadas como principais razões para esta decisão o elevado tempo necessário para a sua implementação, as dificuldades em possuir pessoal competente e disponível para executar as tarefas, a limitação de recursos informáticos, as dificuldades no processo de escolha dos indutores ou os custos da implementação do modelo.

Contrariando alguns destes factos, o autor refere que as empresas já têm acesso a sistemas de informação relativamente baratos e que a sua utilização é cada vez mais um imperativo de uma boa gestão do processo produtivo.

Stratton *et al.* (2009) referem que muitas empresas optaram por abandonar o projecto de implementação do CBA por considerarem que o mesmo não capturava a complexidade do seu processo produtivo, demorava muito tempo a implementar e era muito dispendioso quer na construção do modelo, quer na sua manutenção. A acrescer a estas razões, era ainda denotada a dificuldade de realização prática do modelo, na medida em que envolvia a definição de actividades e processo de avaliação do nível de consumo de recursos utilizado por cada uma, devendo esta tarefa ser realizada com regularidade.

Com efeito, vários são os estudos que reportam tanto a satisfação das organizações pela opção de implementação do CBA como, por outro lado, o manifesto declínio do processo de aplicação do método CBA à gestão empresarial, sendo mesmo demonstrada alguma insatisfação por parte das empresas em termos do valor apercebido desta técnica (Stratton *et al.*, 2009).

Qualquer juízo de valor que possa ser feito no sentido de apurar a necessidade do projecto deve ter por base uma análise custo-benefício do mesmo.

As virtuosidades do modelo são assinaláveis e inquestionáveis. Ao CBA é, desde logo, atribuído o mérito de tratar de forma diferente os custos, partindo do princípio de que nem todos os custos podem ser alocados com base em critérios de volume de produção ou de volume de utilização dos recursos directos (Afonso, 2002). Outros benefícios frequentemente avançados incluem a utilidade do método CBA para o processo de tomada de decisão, designadamente na definição do preço e *design* dos produtos (Innes & Mitchell, 2002), bem como da possibilidade de subcontratar actividades do processo produtivo; vantagem no apuramento da rendibilidade dos produtos/serviços/clientes (Gomes, 2004); suporte às decisões de melhoria de processos (Ramsey, 1994); benefícios ao nível dos processos de contabilidade de custos, planeamento e medição do desempenho; obtenção de informação mais fiável sobre os custos do processo de produção; mais correcta alocação dos custos indirectos aos produtos/serviços e suporte na avaliação dos custos da qualidade (Ross, 2004).

Cooper e Kaplan (1988) apontam como benefícios obtidos pela implementação do sistema CBA os seguintes: a obtenção de informação mais precisa sobre os custos favorece a adopção de orientações estratégicas sobre os produtos com maior capacidade de produção; a informação gerada pelo CBA pode encorajar as empresas a redesenhar os produtos de forma a utilizarem mais recursos partilhados; possibilidade de ser avaliada a introdução de novas tecnologias no processo produtivo e orientação dos gestores na tomada de decisões ao nível do *design* do produto, do seu preço, do marketing e do *mix* de produtos, com vista à melhoria contínua do processo produtivo.

Tardivo e Montezemolo (2009) concluem que o CBA sustenta duas virtuosidades: através da sua aplicação é possível determinar quem efectivamente consome os recursos da empresa e torna

possível o planeamento dos recursos com base na procura esperada da comercialização das diferentes actividades e processos.

Os autores Innes e Mitchell (2002) resumem os benefícios e as limitações do CBA da seguinte forma:

QUADRO 5 – Benefícios e limitações do CBA

Benefícios	Limitações
Fornecer um custeio das linhas de produtos mais exacto, particularmente quando os custos gerais não relacionados com o volume são significativos	Fraca evidência para se afirmar que o CBA melhora a rentabilidade da empresa
É suficientemente flexível para analisar custos por objectos de custo em vez de produtos, tais como processos, áreas de responsabilidade e clientes	Sabe-se pouco sobre as potenciais consequências comportamentais, organizacionais e económicas da adopção do CBA
Fornecer uma indicação segura dos custos variáveis de longo prazo dos produtos, o que é particularmente relevante para a tomada de decisões de gestão a nível estratégico	A informação do CBA é histórica e orientada internamente, pelo que lhe falta relevância directa para decisões estratégicas futuras
Fornecer medidas financeiras e não financeiras significativas que são relevantes para a gestão dos custos e para a avaliação do desempenho ao nível operacional	Impossibilidade de se resolverem problemas práticos tais como a selecção dos indutores de custos e a partilha dos custos
Contribui para a identificação e compreensão do comportamento dos custos e, como tal, tem a possibilidade de melhorar a estimativa dos custos	A sua inovação é questionável. O CBA pode ser visto como uma rigorosa aplicação dos procedimentos dos sistemas de custeio tradicionais
Fornecer uma base para custeio de trabalho mais lógica, aceitável e compreensiva	

Fonte: Adaptado de Innes e Mitchell, 2002

Martins e Rodrigues (2004) fazem uma abordagem genérica das vantagens na aplicação do CBA, resumindo em simultâneo a posição tomada por outros autores que defendem este modelo. De acordo com estes autores as principais vantagens do CBA são, assim:

1. Permitir obter uma informação mais precisa sobre o custo dos produtos ou serviços oferecidos, sobretudo quando estamos perante produtos diversificados e custos indirectos com um forte peso sobre os custos totais;
2. Tornar possível a análise de diversos objectos de custo, facilitando a tomada de decisão ao nível estratégico, uma vez que é possível saber quais os clientes que são mais rentáveis para a empresa;
3. Possibilitar a análise do comportamento dos custos, identificando os factores que os influenciam;
4. Realçar as actividades de valor acrescentado, ou seja, as actividades que criam valor para a empresa, defendendo que todas as actividades sem valor acrescentado devem ser eliminadas ou pelo menos reduzidas, já que algumas delas podem ser necessárias para a execução das actividades de valor acrescentado;
5. Fornecer informação útil para a elaboração da política de preços, permite reduzir os custos aumentando a competitividade da empresa e indica quais as actividades onde os custos devem ser reduzidos tendo sempre em vista a satisfação do cliente;
6. Facultar uma análise da capacidade instalada, isto é, através da medição do custo dos recursos oferecidos, torna-se possível saber se há ou não excesso de capacidade instalada. Como tal, a parte da capacidade que não é usada não deve ser alocada ao objecto de custo. Idealmente, deve ser utilizada a capacidade máxima instalada, ou seja, a capacidade máxima existente que permite à organização operar com eficiência;
7. Reduzir a incerteza e fornece informação adequada para a tomada de decisão estratégica, bem como para o controlo de gestão do processo produtivo;

8. Permitir a melhoria do desempenho e ajuda a determinar com maior precisão os preços de transferência (preços que deviam ser praticados quando uma empresa transfere um componente de um produto ou um produto de uma filial para outra, situadas em países diferentes);
9. Poupança de impostos em sede de IRC, designadamente no ano de implementação do CBA já que o apuramento dos custos reais conduz na maioria das vezes à obtenção de custos de produção reais superiores aos apurados pelo método tradicional. Tal faz com que a implementação do CBA provoque um aumento dos custos dos produtos vendidos e, assim, a redução da base tributável, o que conduz à diminuição do imposto pago pela empresa em regime de IRC.

2.8 Conclusão

Ao longo desta densa revisão da literatura pudemos constatar que vivemos actualmente uma fase difícil e conturbada nos mercados, não só porque as exigências dos clientes assim o determinam, mas também porque já não basta produzir, é preciso produzir com eficiência.

O descontrolo das contas públicas tem revelado uma situação de insustentabilidade no SNS. Do lado das receitas, pouco há a fazer na medida em que o orçamento é cada vez mais limitado, exigindo mesmo contenção na produção.

Por outro lado, a despesa pública em saúde tem vindo a aumentar de uma forma quase inexplicável, não acompanhando mesmo o nível da produção e situando-se muitas vezes acima dela.

Urge implementar um processo de controlo de gestão eficaz e rigoroso para perceber onde e como se gasta. No entanto, o processo de tomada de decisão não deve assentar em informação que não espelhe a realidade dos factos. A informação deve tender cada vez mais para um ponto óptimo que revele os custos reais de produção e permita ao decisor verificar como está a ser gasto o financiamento e sobre que processos poderão ser tomadas medidas correctivas para ajustar a

produção aos gastos. O desperdício torna-se inevitavelmente inoportuno dado o panorama socio-económico a que assistimos.

Perante esta conjuntura, o CBA, que emergiu já na década de 80 mas que continua a suscitar o interesse de vários investigadores, revela-se como uma ferramenta com potencial de aplicação no sector da saúde, tendo já sido amplamente estudada para o sector industrial e algo aplicada nas organizações de saúde, como já vimos.

Com efeito, as organizações de saúde, pelas características específicas que as descrevem, não são entidades onde o CBA seja de fácil aplicação devendo, neste caso em particular, serem avançados projectos-piloto dentro da própria organização para perceber o funcionamento do sistema.

No próximo capítulo iremos testar a aplicabilidade do método CBA a uma organização de saúde, em particular a uma unidade de cuidados intensivos, com o objectivo final de percebermos se, neste caso, a introdução deste sistema de apuramento de custos produz mais e melhor informação para a gestão do serviço e, por conseguinte, em que medida podemos beneficiar da implementação de um sistema de custeio que tem como conceito central a actividade enquanto factor gerador de custos.

CAPÍTULO 3 – IMPLEMENTAÇÃO DO MODELO

3.1 Introdução

A constatação de que as organizações de saúde exigem actualmente a adopção de novos instrumentos de gestão que contribuam para o aumento da eficiência dos serviços sem prejuízo do nível de qualidade do serviço prestado, conduz ao desenvolvimento da presente dissertação, que tem como objectivo final a implementação do CBA num serviço hospitalar de cuja única área de actividade é o internamento.

Apesar de a aplicação do modelo CBA se rever no custeio da produção em massa de produtos homogéneos, razão pela qual este método tem sido essencialmente estudado para o sector da indústria, nada obsta a que o modelo possa ser introduzido no sector da saúde, porquanto a filosofia do CBA é a de que os custos são gerados pelas actividades que consomem recursos e posteriormente aplicados aos produtos (processos/doentes) com base nas actividades requeridas para a sua concepção (tratamento).

3.2 Caracterização do Centro Hospitalar

A instituição, objecto do nosso estudo, não será identificada por razões de confidencialidade dada a natureza dos dados recolhidos. Como tal, consideremos a designação Centro Hospitalar Saúde, EPE (CHS) para mais facilmente nos reportarmos à instituição.

Esta organização é composta por duas unidades hospitalares e tem uma área de influência directa que se estende por seis concelhos da região norte, cobrindo uma população estimada de cerca de 337 000 habitantes. Esta população caracteriza-se pela sua juventude, sendo uma das mais jovens a nível nacional, com taxas de natalidade muito elevadas no contexto nacional e uma população que opera predominantemente na indústria tradicional de mão-de-obra intensiva – têxtil, vestuário e

calçado. Por outro lado, este concelho é igualmente marcado pelas elevadas taxas de desemprego e por um nível de baixos rendimentos generalizado. Estamos, assim, perante uma instituição de saúde de dimensão média em termos europeus, dotada de um adequado nível tecnológico, médico e hoteleiro, e cuja performance a tem colocado como um dos Centros Hospitalares de referência a nível nacional.

O CHS constitui uma entidade pública empresarial integrada no SNS e, como tal, a sua actividade, funcionamento e relação com a tutela são regidos pelo diploma que procedeu à sua criação, bem como pelos estatutos que fazem parte integrante do mesmo.

No que concerne à sua actividade assistencial, refira-se que este hospital teve em 2009 uma produção considerável em todas as suas áreas de actividade, uma lotação média de 569 camas, uma taxa de ocupação que rondou os 70% e um movimento assistencial bastante confortável para uma área de influência de média dimensão.

Como é possível verificar pela análise do quadro 6, a grande variação positiva da produção entre 2008 e 2009 deveu-se ao ambulatório, em detrimento da área do internamento, à excepção dos atendimentos no serviço de urgência.

Em todo o caso, parece ser de concluir que poderá ter havido um aumento da gravidade dos doentes e, como tal, um eventual aumento do índice de *case-mix*, na medida em que a demora média aumentou quase um dia, o que poderá indicar que a complexidade das patologias foi maior em 2009 apesar da diminuição do número de doentes saídos.

QUADRO 6 - Movimento assistencial do Centro Hospitalar Saúde, EPE

ÁREA DE ACTIVIDADE	2008	2009
1. Ambulatório		
<i>Atendimentos Urgência</i>	158,599	157,253
<i>Consulta Externa - Total</i>	215,844	238,587
<i>Primeiras Consultas</i>	56,327	65,386
<i>Consultas Subsequentes</i>	159,517	173,201
<i>GDHs Médicos de Ambulatório</i>	6,652	7,263
<i>GDHs Cirúrgicos de Ambulatório</i>	2,430	7,348
<i>Sessões de Hospital de Dia</i>	13,655	18,771
<i>Visitas Domiciliárias</i>	2,785	1,525
2. Internamento		
<i>Lotação Média</i>	569	588
<i>Demora Média</i>	5,83	6,64
<i>Dias de Internamento dos Doentes Saídos</i>	144,391	147,304
<i>Taxa de Ocupação</i>	73,88%	72,85%
<i>Doentes Saídos</i>	25,935	23,148
<i>GDHs Médicos</i>	15,478	15,269
<i>GDHs Cirúrgicos Programados</i>	7,304	5,205
<i>GDHs Cirúrgicos Urgentes</i>	3,153	2,674

Quanto à sua dimensão, refira-se que o CHS ocupa, numa das unidades hospitalares, três edifícios: um com onze pisos com cerca de 40 000m², outro de três pisos com cerca de 3 000m² e um terceiro com cinco pisos e uma área de aproximadamente 5 000m². Em conjunto com a outra unidade hospitalar composta apenas por um edifício com três pisos, a organização ocupa uma área total de cerca de 52 000m².

Assim, o CHS oferece um conjunto variado de serviços, quer na área de ambulatório (urgência médico-cirúrgica e básica, consulta externa, hospital de dia, cirurgia de ambulatório e apoio domiciliário), quer na área de internamento com 28 serviços e 22 especialidades. Estas áreas são, naturalmente, suportadas por leque alargado de serviços de suporte, sendo pouco frequente o recurso ao exterior para *outsourcing* de actividades. Reside aqui uma das potencialidades de

aplicação do CBA a esta organização podendo a mesma avaliar o custo-benefício da produção de alguns serviços dentro da instituição.

Ao nível dos recursos humanos, diga-se que em 2009 o CHS incorporava um total de 1 800 colaboradores, distribuídos pelos respectivos grupos profissionais da seguinte forma: 418 médicos, 617 enfermeiros, 413 assistentes operacionais, 178 assistentes técnicos, 123 paramédicos e 51 na categoria outros (órgãos de direcção, técnicos superiores, técnicos profissionais...).

De salientar que o CHS tem uma forte componente de formação universitária na medida em que estabelece com várias instituições de formação pré e pós graduada parcerias para a formação de futuros profissionais de saúde.

3.3 Caracterização do Serviço

Muito embora se considerasse a aplicação do CBA a toda a organização como um trabalho de extremo interesse para toda a instituição, bem como para perceber o circuito integrado do produto hospitalar, o que levaria, inclusivamente, à possibilidade de estabelecermos preços de transferência interna entre os produtos dos vários serviços que compõem o CHS, esta tarefa seria muito demorada e relativamente dispendiosa.

Por outro lado, seguiu-se o processo genericamente plasmado na literatura, que sublinha que implementação do modelo deve ser precedida de um *pilot project*, ou seja, de um estudo piloto que aplique o CBA não à organização no seu todo mas apenas a uma ou duas áreas. Também aqui o objectivo do estudo consiste em testar a aplicabilidade e os benefícios do sistema CBA na área escolhida.

Neste sentido, seleccionámos a Unidade de Cuidados Intensivos Polivalente (UCIP) do CHS como o serviço piloto para a aplicação do CBA.

A UCIP insere-se na área de actividade de internamento, sendo este serviço apenas de internamento e com funcionamento de 24 horas/dia.

Os serviços com a área de actividade de internamento encontram-se organizados de acordo com o seu grau de intensidade, especialização, regime hoteleiro, e visam a prestação de cuidados em regime de hospitalização, garantindo, assim, a qualidade técnica e celeridade dos cuidados prestados, para além da humanização da estadia dos doentes.

O CHS encontra-se organizado em Centros de Responsabilidade (CR) – pressuposto essencial ao funcionamento do modelo empresarial – que englobam os vários serviços de acção médica, sendo os quatro CR divididos de acordo com as várias áreas de actividade dos serviços.

A UCIP está integrada no CR de Emergência, em conjunto com os Serviços de Urgência das duas unidades hospitalares.

A UCIP tem uma lotação oficial de 7 camas, apesar de o serviço contemplar uma cama de isolamento que não está incluída na lotação praticada. A lotação praticada é, pois, de 6 camas. A cama de isolamento é, porém, utilizada sempre que haja necessidade de isolar um doente, altura em que uma das outras camas não poderá ser utilizada.

Como se pode constatar pela análise do quadro 7, em 2009, a UCIP teve apenas 52 doentes saídos, valor inferior a 2008, mas 214 transferências internas, valor que se situa acima do número obtido no ano anterior. Tal facto poderá indiciar uma diminuição da complexidade dos doentes admitidos no serviço ou, por outro lado, uma maior eficácia dos tratamentos e da terapêutica aplicada. Verificando-se um aumento significativo do índice de *case-mix*, é de parecer que a primeira situação não se aplica. A demora média dos doentes saídos na UCIP foi de cerca de 6 dias.

QUADRO 7 – Produção da UCIP – 2008/2009

UCIP	2008	2009
<i>Lotação</i>	6	6
<i>Demora Média (Doentes Saídos sem TI)</i>	6,10	5,91
<i>Taxa de Ocupação</i>	71,08%	71,23%
<i>ICM</i>	3,6668	4,5575
<i>Doentes Saídos</i>	62	52
<i>Doentes Equivalentes</i>	47,033	45,059
<i>Transferências Internas</i>	199	214
<i>Dias de Internamento</i>	1,561	1,560
<i>Dias de Internamento dos Doentes Saídos</i>	1.591	1.572
<i>Doentes Tratados/Cama</i>	43,50	44,33

De salientar que para o cálculo dos doentes saídos são apenas considerados os doentes que tiveram alta do serviço directamente para o exterior, por óbito ou por transferência para outro hospital. O peso das transferências internas, apesar de as mesmas não contarem para o cálculo dos doentes saídos já que a alta será dada posteriormente pelo serviço de destino, é muito grande num serviço de cuidados intensivos já que estas unidades são, pela sua natureza, serviços de transição na estadia do doente no hospital, aos quais o recurso está limitado à gravidade da situação clínica do doente e/ou à necessidade de suporte ventilatório.

Ao nível do desempenho financeiro do serviço, verificou-se que, no que concerne aos custos, houve algum aumento do seu valor total, em grande parte justificado pelos aumentos nos consumos de aprovisionamento e farmácia, mas também pelo aumento dos custos com pessoal e a duplicação do valor da rubrica subcontratos. Apenas na rubrica de fornecimentos e serviços externos se verificou uma diminuição dos custos.

Ao nível dos proveitos, é notória a diferença verificada entre 2008 e 2009 sendo que, em 2009, apesar de se ter verificado um decréscimo do número de doentes saídos (menos 10 do que em 2008), os proveitos mais do que triplicaram.

Em 2009, os GDHs mais representativos da UCIP foram os seguintes:

QUADRO 8 - GDHs da UCIP em 2009 (> 5 episódios = 56,19%)

	Descrição	Episódios		Total Dias de Inter.	
		Nº	%	Nº	%
475	<i>Diagnósticos do aparelho respiratório com suporte ventilatório</i>	36	12,41	702	13,78
585	<i>Procedimentos major no estômago, esófago, duodeno, intestino delgado e/ou intestino grosso, com CC major</i>	29	10,00	948	18,61
555	<i>Procedimentos no pâncreas, fígado, e/ou outras vias biliares, excepto transplante hepático, com CC major</i>	14	4,83	372	7,30
544	<i>Insuficiência cardíaca congestiva e/ou arritmia cardíaca, com CC major</i>	11	3,79	247	4,85
192	<i>Procedimentos no pâncreas, no fígado e/ou derivação portal, sem CC</i>	9	3,10	134	2,63
146	<i>Ressecção, com CC</i>	8	2,76	143	2,81
543	<i>Perturbações circulatórias, excepto enfarte agudo do miocárdio, endocardite, insuficiência cardíaca congestiva e/ou arritmia, com CC major</i>	8	2,76	179	3,51
155	<i>Procedimentos no esófago, estômago e/ou duodeno, idade > 17 anos, sem CC</i>	8	2,76	143	2,81
549	<i>Procedimentos cardiovasculares major, com CC major</i>	7	2,41	113	2,22
839	<i>Procedimentos extracranianos, sem CC</i>	7	2,41	31	0,61
651	<i>Cesariana de alto risco, sem CC</i>	7	2,41	46	0,90
556	<i>Colecistectomia e/ou outros procedimentos hepatobiliares, com CC major</i>	7	2,41	81	1,59
149	<i>Procedimentos major no intestino delgado e/ou no intestino grosso, sem CC major</i>	6	2,07	96	1,88
553	<i>Procedimentos no aparelho digestivo, excepto hérnia e/ou procedimentos major no estômago ou no intestino, com CC major</i>	6	2,07	121	2,38
TOTAL		163	56,19%	3356	65,88%
TOTAL GERAL		266	100%	5094	100%

3.4 Planeamento do Projecto e Técnicas de Recolha de Dados

Na fase de planeamento do projecto de aplicação do CBA ao serviço foram formulados os objectivos que o sistema pretende atingir, definindo a extensão e profundidade do modelo a implementar. A definição dos objectos de custo e das actividades, que também deverá fazer parte desta fase de planeamento, será abordada na secção seguinte, onde iremos traçar a aplicação do modelo ao serviço seleccionado.

Nesta fase identificámos também as diversas fontes de informação que servirão de base à implementação do modelo, bem como as técnicas de recolha dos dados.

Quanto à extensão do modelo, foi definido, tal como já havíamos referido, que o modelo seria aplicado apenas a um serviço – UCIP, na medida em que a aplicação a toda a organização seria um trabalho muito moroso e complexo dada a natureza da organização e a multiplicidade de processos que encerra em cada doente e actividade.

A escolha deste serviço é fundamentada nas seguintes razões:

1. A UCIP é um serviço pequeno (lotação praticada de 6 camas), que funciona num espaço físico autónomo e individualizado, com recursos próprios e afectos a 100% apenas à área de internamento, que é de resto a única área de actividade daquele serviço;
2. A este nível, acresce que a UCIP não é uma especialidade, sendo apenas um serviço, o que faz com que não haja lugar a prestação de colaboração a outros serviços, à excepção da integração dos colaboradores na equipa de reanimação intra-hospitalar. Este facto, porém, não releva para o efeito na medida em que iremos calcular os custos dos objectos de custo a definir a partir da admissão do doente no serviço. Esta particularidade torna possível a concentração dos recursos no serviço, o que permite uma melhor avaliação dos tempos dispendidos pelos recursos humanos;

3. As unidades de cuidados intensivos são serviços que têm um peso muito grande nos custos totais dos hospitais que integram este tipo de unidades, não só porque possuem equipamento bastante dispendioso, mas também porque, dada a complexidade dos doentes que tratam, incorrem em custos muito elevados com medicação e material de consumo clínico. Um hospital que possua uma unidade de cuidados intensivos, qualquer que seja a sua natureza, verá o seu índice de *case-mix* inevitavelmente evidenciado. Sendo muito grande o peso dos custos da UCIP sobre os custos totais no CHS (1,67% apenas para um serviço com uma lotação de 6 camas), percebe-se que seja importante e interessante verificar onde e como os recursos são gastos;
4. Existem poucos trabalhos de investigação que retratem a aplicação do modelo CBA a serviços de internamento já que os processos destes serviços fogem a alguma linearidade encontrada mais ao nível das intervenções cirúrgicas ou da realização de exames nas áreas de imagiologia ou patologia clínica. Com efeito, considera-se no internamento que cada doente é um doente e a agregação de processos torna-se uma tarefa mais difícil já que nem todos os doentes da mesma patologia poderão consumir os mesmos recursos e não terão necessariamente o mesmo tempo de internamento.

A elaboração deste estudo contou com a participação de vários serviços administrativos e de apoio geral (entre outros, Serviços Financeiros, Serviço de Gestão de Recursos Humanos, Serviço de Estatística e Informação Estatística, Serviço de Aprovisionamento e Serviço de Instalações e Equipamentos) ou serviços clínicos e de apoio clínico (entre os quais UCIP, Serviço de Imagiologia, Serviço de Patologia Clínica, Serviços Farmacêuticos, Serviço de Dietética e Nutrição, Esterilização, Rouparia) para fornecimento da informação considerada como relevante para a prossecução do nosso estudo.

As necessidades de informação foram sentidas ao nível da informação sobre as actividades, objectos de custo e indutores de custos, tendo-se neste âmbito recorrido ao método das entrevistas e/ou questionários para obtenção da informação. As entrevistas e questionários foram realizados a um elemento representativo de cada categoria profissional: Director de Serviço da UCIP, Enfermeiro

Chefe, Assistente Técnico e Encarregada de Sector. Na elaboração dos questionários e/ou do guião da entrevista, foi considerado que o mesmo deveria incluir perguntas que permitissem identificar os recursos, as actividades e os indutores de custos. A linguagem utilizada foi adequada às especificidades do serviço e aos próprios inquiridos/entrevistados. O modelo de questionário e o guião da entrevista tiveram o mesmo formato tendo sido aplicado o questionário ao Assistente Técnico e à Encarregada de Sector e tendo sido realizadas entrevistas ao Director de Serviço e Enfermeiro Chefe dado que destes dois grupos profissionais seria mais importante obter dados mais precisos sobre as actividades e indutores de custos (*vide* Anexo 2).

Um recurso para obtenção informação imprescindível à prossecução do estudo foi a análise documental, não só da documentação fornecida pelos diversos serviços administrativos e de apoio geral, como também da análise de processos clínicos e dos protocolos do serviço para clarificação do mapeamento das actividades e dos recursos consumidos pelas mesmas.

De salientar que não se recorreu ao método da observação directa, ainda que se considere como extremamente útil para uma melhor definição das actividades e dos recursos consumidos pelas mesmas, por se considerar que o mesmo obstaría ao correcto funcionamento do serviço dada a natureza e complexidade das actividades desenvolvidas e, por outro lado, porque o recurso à observação directa implicaria a dispensa de mais tempo na investigação.

A literatura refere genericamente que deve ser constituída uma equipa de trabalho à qual incumbe implementar o CBA, e que a mesma deve ser multidisciplinar já que a ela compete esta difícil tarefa de criar um protótipo de sistema CBA para posterior alargamento a toda a organização.

Dada a dificuldade de obter algum dispêndio de tempo por parte dos profissionais de saúde, não foi formalmente constituída esta equipa responsável pelo projecto tendo, porém, sido desenvolvido um trabalho muito preciso e de uma relação muito estreita com o Director da UCIP, porquanto a natureza das suas funções implica um conhecimento amplo e rigoroso de todos os processos e actividades do serviço.

Os dados basearam-se num período de 12 meses (de Janeiro de 2009 a Dezembro de 2009) e o planeamento e implementação do modelo compreenderam um período de 4 semanas desde o

primeiro contacto formal com o serviço. Não obstante, algum trabalho de recolha de dados sobre os recursos tinha já sido previamente concretizado com vista à definição dos objectivos e da estrutura do trabalho a desenvolver.

Todo o processo de recolha da informação teve a anuência prévia do Presidente do Conselho de Administração após uma apresentação formal do âmbito e dos objectivos do estudo (*vide* Anexo 3).

3.5 Implementação do Modelo de Custeio Baseado em Actividades à UCIP

A metodologia de implementação do nosso modelo teve por base a sequência de etapas apresentada no enquadramento teórico, que constitui uma súmula de Major e Vieira (2009) das etapas genericamente definidas pelos vários autores que investigaram a aplicação do modelo.

Não obstante, é de atender a duas considerações. Em primeiro lugar, seguindo a proposta de Popesko (2010), os objectos de custo foram definidos em simultâneo com a definição das actividades já que esse processo tinha especial impacto sobre os restantes porquanto, apesar de tratarmos de doentes, existem diferentes patologias no serviço, que consomem um nível diferente de actividades e recursos e, nesse sentido, não seria possível avaliar todas as patologias do serviço.

Em segundo lugar, apesar de ter a mesma etiologia, a metodologia aplicada por Suthummanon (2003) a um serviço de saúde pareceu-nos adequada às especificidades das organizações de saúde. Assim, tornou-se mais fácil relacionar o modelo CBA com os conceitos aplicados a um serviço hospitalar.

I. Levantamento das Necessidades de Informação

Numa primeira fase fomos obter alguma informação prévia para proceder à análise do espaço físico do serviço. Foi, assim, obtida através do Serviço de Instalações e Equipamentos a planta do serviço com as áreas de todas as divisões, já que este dado seria útil para apurar o custo de alguns recursos, como veremos adiante.

Ainda nesta fase inicial foram solicitadas ao Serviço de Gestão de Recursos Humanos as listas de distribuição do pessoal da UCIP por grupo profissional e com indicação da respectiva carga horária. A lista fornecida foi conferida pelo Director do Serviço.

Foram igualmente solicitados os dados sobre o pagamento dos vencimentos em 2009, incluindo todas as remunerações auferidas por grupo profissional (remuneração base, suplementos remuneratórios, subsídios de férias e de Natal, prestações sociais directas, encargos sobre remunerações, seguros de acidentes de trabalho e doenças profissionais e outros custos com pessoal).

Para verificação dos valores obtidos, foi também solicitado o balancete por serviço (UCIP) aos Serviços Financeiros.

De salientar que foi igualmente solicitadas ao Serviço de Gestão de Recursos Humanos as horas de trabalho efectivo em 2009, por grupo profissional, dado que foi obtido através da análise da taxa de absentismo que contempla todas as faltas justificadas e injustificadas pelos profissionais, sobre o número de dias úteis de trabalho. Esta informação permitiu obter o custo por minuto do trabalho realizado pelos profissionais.

Também ao nível da informação sobre os recursos, foi solicitada ao Serviço de Aprovisionamento informação sobre os custos por rubrica e quantidades consumidas por artigo (material de consumo clínico, material administrativo e material hoteleiro, bem como alguns custos da rubrica de fornecimentos e serviços externos). Assim tornou-se possível obter o custo unitário de cada artigo.

Foi igualmente pedida ao Serviço de Aprovisionamento uma listagem do imobilizado da UCIP com os valores de aquisição e das amortizações à data de 31 de Dezembro de 2008.

Dos Serviços Farmacêuticos foi obtida também uma listagem dos produtos farmacêuticos por rubrica consumidos em 2009 pela UCIP e respectivas quantidades por artigo.

No que concerne aos MCDTs consumidos pelo serviço, foram solicitadas listagens dos mesmos realizados no hospital e no exterior ao Serviço de Estatística. Não sendo possível obter o custo real dos exames dado que o custo mais aproximado da realidade implicaria que se procedesse também à

aplicação do modelo CBA aos serviços produtores, foi utilizado o preço da Portaria nº 839-A/2009, de 31 de Julho (diploma que aprova a tabela de preços das instituições e serviços integrados no SNS). O preço dos MCDTs contemplado neste diploma tem por base o custo médio de cada exame, incluindo todos os custos comportados pelo serviço produtor para a sua realização. Perante este facto, parece razoável que se recorra a estes valores para obter um preço mais aproximado do custo dos exames realizados pelos doentes da UCIP. Nos casos em que o exame foi realizado no exterior, foi igualmente contemplado o custo médio do transporte, custo este obtido através do balancete, depois de verificado junto da Secção de Transportes e Exames ao Exterior que as instituições onde os exames foram realizados se encontravam todas mais ou menos à mesma distância do hospital e que o tempo médio de espera para regressar ao hospital não sofria grandes variações.

II. Definição dos Objectos de Custo

Seguindo a metodologia avançada por Suthummanon (2003) e as indicações de Popesko (2010) no sentido de se proceder desde logo à definição dos objectos de custo, procedemos à análise da informação obtida e já descrita sobre os GDHs da UCIP em 2009. Esta informação foi fornecida pelo Serviço de Estatística, tendo sido já retratada no quadro 8. Os GDHs contemplados incluem as transferências internas por se considerar que os doentes transferidos para outros serviços, apesar de ser o serviço da alta a suportar o proveito, também consomem recursos na UCIP. Acresce que se análise incidisse apenas nos GDHs da UCIP como serviço de alta, sendo que a grande maioria dos doentes tiveram alta por óbito, não revelaria os verdadeiros processos da UCIP, na medida em que a gravidade da situação clínica do doente, em muitos casos, poderia obstar ao consumo de alguns recursos por se tornar evidente essa desnecessidade perante o diagnóstico inicial.

Após a análise dos GDHs, em particular dos mais frequentes, em conjunto com o Director do Serviço, foi constatado que não seria viável optar pela equiparação dos casos de estudo/objectos de custo aos GDHs opção que, de resto, é seguida por Baker (1998) em estudos realizados pela autora.

Optou-se, assim, por definir os objectos de custos como patologias. A selecção foi feita em conjunto com o Director do Serviço, através da análise de uma amostra de 150 processos clínicos (num total de 266 doentes – representatividade da amostra de 56,4%).

Dos resultados obtidos, considerou-se que o melhor critério de selecção da patologia a estudar seria o peso do número de doentes dessa patologia e o peso no total dos custos do serviço, sendo que este indicador foi estimado em conjunto com o Directo de Serviço considerando o volume de recursos e equipamento utilizado na terapêutica.

Dos processos clínicos analisados, foi possível verificar que as três patologias mais frequentes, que correspondiam a 89,3% (134 doentes) do total da amostra, eram a patologia *insuficiência respiratória* que correspondia a 38% (57 doentes), a patologia *peritonite/septicemia* que correspondia a 28,7% (43 doentes) e a patologia *insuficiência cardíaca* que correspondia a 22,7% (34 doentes). Outras patologias ocuparam 10,7% da amostra, o que equivale a 16 doentes.

A distribuição de doentes/episódios por patologia e respectivos dias de internamento e demora média podem ser resumidas no seguinte quadro:

QUADRO 9 - Distribuição dos episódios por patologia

Patologias	Nº de Episódios	%	Dias de Internamento	Demora Média
<i>Insuficiência Respiratória</i>	57	38.0%	1,157.1	20.3
<i>Peritonite/Septicemia</i>	43	28.7%	993.3	23.1
<i>Insuficiência Cardíaca</i>	34	22.7%	632.4	18.6
<i>Outras Patologias</i>	16	10.7%	155.2	9.7
TOTAL AMOSTRA	150	100.0%	2,938.0	19.6

De salientar que a demora média incluída no quadro 7 não inclui as transferências internas (o indicador refere-se apenas aos doentes saídos com alta do serviço para o exterior, para outro hospital ou por óbito), razão pela qual é o número total de dias de internamento é substancialmente inferior ao contemplado para estas patologias.

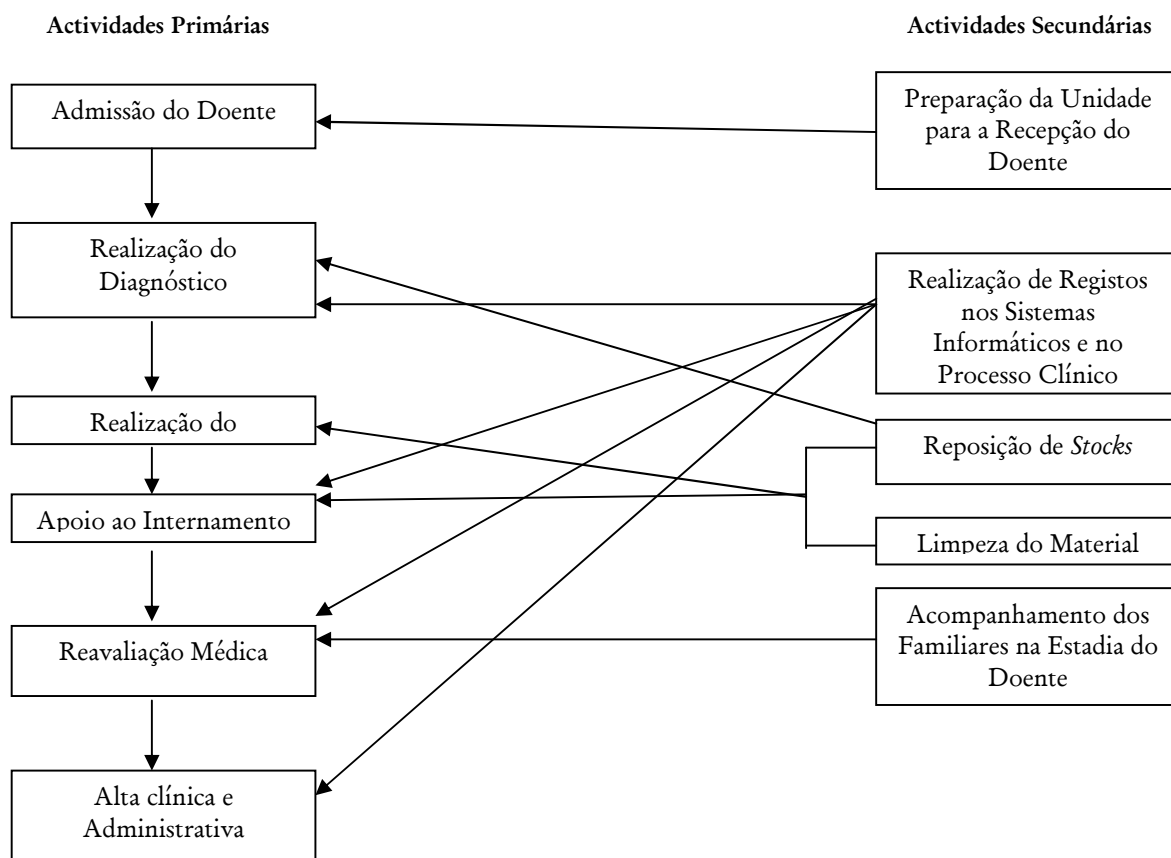
De acordo com os critérios enunciados, optámos por estudar o custeio da patologia *insuficiência respiratória*. As limitações de tempo para realização do estudo não permitiram que fosse possível aplicar o modelo a mais do que uma patologia.

A *insuficiência respiratória* será, assim, o nosso objecto de custo.

III. Identificação das Actividades

Seguindo a metodologia já explanada, e tendo em conta que o sistema deve ser composto por um número relativamente reduzido de actividades por forma a não comprometer a homogeneidade dos custos de cada actividade, foi obtido o seguinte mapa de actividades que espelha as relações existentes entre as mesmas na UCIP:

FIGURA 8 – Mapa das actividades desenvolvidas na UCIP



De sublinhar que este processo é inerente a todas as patologias tratadas na UCIP, sem prejuízo das diferenças existentes no nível de consumo dos recursos.

A fase de identificação das actividades e dos recursos envolvidos na concretização de cada actividade foi desenvolvida em conjunto com o Director de Serviço, o Enfermeiro Chefe, o Assistente Técnico e a Encarregada de Sector, através de entrevista nos dois primeiros casos e de questionário, nos restantes. Após a aplicação do questionário, para o qual, previamente à entrega, foi explicitado o seu objectivo e as suas pretensões, foram esclarecidas algumas dúvidas através de entrevista para detalhar as actividades e os tempos de execução contemplados.

As actividades foram classificadas em primárias e secundárias, tal como proposto na cadeia de valor de Porter e no esquema de identificação das actividades sugerido por Tardivo e Montezemolo (2009).

Relembre-se que as actividades primárias são aquelas que estão directamente ligadas ao processo produtivo, enquanto que as actividades secundárias ou de suporte destinam-se a apoiar as actividades primárias, não sendo vitais para a organização, mas devendo, porém, ser devidamente acompanhadas, verificando-se os níveis de custos associados e os benefícios de se realizarem internamente.

Depois de elaborado o mapa de actividades, procedeu-se à elaboração de um quadro com a descrição de cada actividade, bem como com a sua classificação de acordo com os parâmetros acima enunciados:

QUADRO 10 – Descrição e classificação das actividades

Actividade	Descrição	Classificação
Admissão do Doente	Preparação do processo, de todos os modelos de registo utilizados no serviço e impressão de etiquetas (actividade diária); verificação no SONHO da identificação do doente (completar se necessário); receber pedido de reserva da UCIP (cirurgias programadas)	Primária
Realização do Diagnóstico	Analisar a história clínica do doente no processo de internamento actual e no processo único; decidir intervenções e tratamentos (prescrição terapêutica, avaliação nutricional, prescrição de exames e análises); avaliação dos <i>scores</i> de gravidade e sinais vitais	Primária
Realização do Tratamento	Administração de medicamentos por via oral ou intravenosa; retirar amostra para análises; efectuar exames e procedimentos; avaliação de sinais vitais	Primária
Apoio ao Internamento	Realização de cuidados de higiene; limpeza da unidade e tratamento da roupa	Primária
Reavaliação Médica	Análises dos resultados dos exames e da evolução do doente; realizar ajustamentos na terapêutica/tratamento; prescrição de análises, exames e procedimentos	Primária
Alta Clínica e Administrativa	Preparar documentação a entregar ao doente; organizar processo clínico se o doente for transferido para outro serviço; na alta para o exterior, organizar o processo clínico e entregar no Serviço de Arquivo; entregar processo de internamento no Serviço de Estatística para codificação	Primária
Preparação da Unidade para a Recepção do Doente	Desinfecção da unidade e de todo o material e equipamento que será utilizado pelo doente	Secundária
Acompanhamento dos Familiares na Estadia do Doente	Esclarecimento de dúvidas e observações sobre a situação clínica do doente; acompanhamento dos familiares nas visitas aos doentes	Secundária
Realização de Registos nos Sistemas Informáticos e no Processo Clínico	Proceder à realização dos registos nos sistemas informáticos de gestão de doentes (SONHO, SAM, SAPE, PRESCRIÇÃO ELECTRÓNICA), no processo clínico e noutros documentos do serviço (ex: HELICS)	Secundária
Reposição de <i>Stocks</i>	Elaboração do pedido de reposição de <i>stocks</i> ou de reparação de material; reposição dos <i>stocks</i> enviados para o serviço	Secundária
Limpeza do Material	Lavagem do material; registo e envio do material para o Serviço de Esterilização	Secundária

Saliente-se que as actividades de *admissão do doente, realização do diagnóstico, alta clínica e administrativa e preparação da unidade para a recepção do doente* são concretizadas apenas uma vez durante toda a estadia do doente pelo que o seu custo será imputado apenas uma vez, no primeiro ou no último dia, conforme o caso.

A tarefa de facturação da taxa moderadora do episódio de internamento não foi incluída dado que a mesma é feita na Secção de Facturação dos Serviços Financeiros. Não há lugar à facturação do episódio ao doente nos hospitais públicos dado que o pagamento da assistência médica é feito pelo SNS ou *a posteriori* pelo subsistema do doente, se esse for o caso.

Refira-se ainda que estas actividades são comuns a todas as patologias tratadas na UCIP. Todas as patologias têm presente o mesmo “processo produtivo”, sendo apenas diferenciadas pelo número de recursos que consomem e pelo tempo de internamento, dois factores que são determinantes do incremento ou diminuição dos custos associados à patologia.

IV. Identificação dos Recursos Consumidos por cada Actividade

Na realização das actividades definidas foram identificados os seguintes recursos humanos e materiais:

1. Mão-de-Obra (Custos com Pessoal):
2. Imobilizado (Equipamento)
3. Material de Consumo Clínico, Material Hoteleiro, Material Administrativo e outro Material de Consumo
4. Produtos Farmacêuticos
5. Meios Complementares de Diagnóstico e Terapêutica (Exames realizados no Hospital e Exames ao Exterior)
6. Fornecimentos e Serviços (Rendas e Alugueres, Electricidade e Água)

7. Tratamento de Roupa

8. Esterilização

De salientar que não existe na UCIP o recurso limpeza na medida em que o plano de limpeza da unidade é realizado pelos Assistentes Operacionais do serviço. Não está previsto no caderno de encargos da empresa da limpeza a contratualização de serviços para as unidades de cuidados intensivos. Assim, esta tarefa encontra-se inserida na actividade de *apoio ao internamento*, na medida em que, sendo uma unidade de cuidados intensivos, a desinfecção e limpeza frequente da unidade em mais do que uma vez por dia é essencial ao processo de recuperação do doente.

Dada a natureza da patologia em análise, também não foi verificado o consumo de refeições através do Serviço de Alimentação e Dietética. Os consumos de alimentação estão incluídos nos produtos farmacêuticos. Acresce que, em todo o caso, estes custos indirectos ocupam uma percentagem muito pequena no total de custos da UCIP.

Seguindo a orientação dos trabalhos de Afonso (2002) e de Martins e Rodrigues (2004) sem, porém, aplicar integralmente o modelo matricial, foram elaboradas matrizes de distribuição dos recursos de forma a sistematizar os custos com os recursos e a perceber o nível de afectação dos recursos às actividades.

QUADRO 11 – Matriz recurso-actividade

	MO	Equipamento	Material	Produtos Farmacêuticos	MCDTs	Edifício	Electricidade	Água	Tratamento de Roupas	Esterilização
Admissão do Doente	X	X	X			X	X			
Realização do Diagnóstico	X	X				X	X			
Realização do Tratamento	X	X	X	X	X	X	X			
Apoio ao Internamento	X		X			X	X	X	X	
Reavaliação Médica	X					X	X			
Alta Clínica e Administrativa	X	X	X			X	X			
Preparação da Unidade para a Recepção do Doente	X		X			X	X	X	X	
Acompanhamento dos Familiares na Estadia do Doente	X					X	X			
Realização de Registos nos Sistemas Informáticos e no Processo Clínico	X	X				X	X			
Reposição de Stocks	X	X				X	X			
Limpeza do Material	X		X			X	X	X		X

Identificação dos Indutores de Recursos

Depois de definidas as relações existentes entre os recursos e as actividades, é necessário proceder à formulação dos indutores de recursos de forma a distribuir o nível de recursos consumidos por cada actividade. Os indutores de recursos são, como vimos, medidas da quantidade de recursos consumidos pelas actividades (Baker, 1998).

Esta segunda fase contou com a participação do Director de Serviço, do Enfermeiro Chefe, do Assistente Técnico e da Encarregada de Sector que nos questionários ou nas entrevistas, identificaram o tipo e nível de recursos consumidos em cada actividade. Foram igualmente analisados os registos clínicos constantes dos processos clínicos e dos sistemas informáticos específicos de cada grupo profissional, bem como outra informação documental previamente recolhida.

Foram, assim, definidos os seguintes indutores de recursos:

i) **Mão-de-obra (Custos com Pessoal)**

A UCIP integra os seguintes profissionais de saúde:

QUADRO 12 – Recursos humanos por grupo profissional

Grupo Profissional	N°	%	Carga Horária	
			35	40
<i>Pessoal Médico</i>	4	100%	3	1
<i>Pessoal de Enfermagem</i>	19	100%	13	6
<i>Assistentes Operacionais</i>	8	100%	5	3
<i>Assistentes Técnicos</i>	1	100%	1	0
TOTAL	32	100%	22	10

Os valores salariais obtidos para os recursos são valores históricos anuais (2009) que têm em conta todas as remunerações auferidas pelos profissionais (remuneração base; suplementos remuneratórios – horas extraordinárias, noites e suplementos e outros suplementos, designadamente incentivos e prémios; prestações sociais directas; subsídios de férias e de Natal; encargos de segurança social; seguros de acidentes em trabalho; formação e indemnizações).

Todos os profissionais trabalham em regime de exclusividade para a UCIP, isto é, a sua carga horária, seja de 35 ou 40 horas por semana, está distribuída a 100% pelo serviço de internamento, não havendo recursos partilhados. Por se considerar que esta situação poderia ser questionada em valores imputados a um grupo profissional da UCIP, foi desconsiderado um valor de remuneração pelo SIGIC (produção cirúrgica adicional).

Estes valores foram recolhidos a partir da base de dados do Serviço de Gestão de Recursos Humanos, bem como do balancete por serviços para conferência de valores. O custo por minuto de cada grupo profissional foi aferido através das remunerações auferidas e dos dias de trabalho

efectivamente prestado, ou seja, dias úteis de trabalho, exceptuando as ausências por férias, faltas e licenças.

Dada a predominância dos custos com pessoal, o indutor de recursos utilizado para distribuir os custos com o pessoal pelas várias actividades foi o tempo despendido por cada grupo profissional em cada uma das actividades. O cálculo deste tempo foi obtido pela estimativa feita pelos vários representantes de cada grupo profissional que foram entrevistados/inquiridos.

A matriz recurso-actividade não explicita os grupos profissionais envolvidos em cada actividade. Procedemos, assim, à elaboração desta matriz apenas para o recurso mão-de-obra para facilitar a compreensão do funcionamento deste recurso:

QUADRO 13 – Consumo de mão-de-obra por grupo profissional e actividade

	Médicos	Enfermeiros	Assistentes Operacionais	Assistente Técnico
Admissão do Doente				X
Realização do Diagnóstico	X			
Realização do Tratamento		X	X	
Apoio ao Internamento		X	X	
Reavaliação Médica	X			
Alta Clínica e Administrativa	X			X
Preparação da Unidade para a Recepção do Doente			X	
Acompanhamento dos Familiares na Estadia do Doente	X		X	X
Realização de Registos nos Sistemas Informáticos e no Processo Clínico	X	X		X
Reposição de Stocks		X	X	
Limpeza do Material			X	

ii) Equipamento

O custo do equipamento foi repartido pelas actividades de acordo com o valor das amortizações do equipamento que utilizam. Neste custo foram incluídas as despesas de assistência técnica e o material conservação e manutenção. Para a execução desta tarefa foi solicitado o inventário da UCIP com o respectivo preço de aquisição e valor das amortizações do equipamento.

iii) Material, Produtos Farmacêuticos e Meios Complementares de Diagnóstico e Terapêutica

O custo destes recursos é de imputação directa já que a cada actividade serão alocados o material de consumo clínico, administrativo, hoteleiro, produtos farmacêuticos e MCDTs efectivamente consumidos em cada actividade. Como tal, não estamos verdadeiramente perante uma imputação, mas de uma alocação deste recurso às actividades. Diga-se, porém, que a alocação destes recursos foi feita com base em entrevistas realizadas como os vários profissionais, bem como através da análise documental que suporta a execução das actividades, designadamente através da análise de processos clínicos e da informação contida nos sistemas informáticos da prescrição electrónica, de apoio à enfermagem e do sistema informático do aprovisionamento. O CHS ainda não dispõe de sistemas informáticos que permitam o controle de consumos por doente pelo que, apesar de terem sido discutidos com os profissionais de saúde os consumos a afectar aos doentes da patologia em estudo, foram feitas algumas estimativas dos consumos, em particular do consumo de material.

De sublinhar que na distribuição destes custos teve muita importância a disponibilidade de protocolos de actuação para a patologia em análise, protocolos estes fornecidos pelo Director de Serviço e onde são contemplados os MCDTs e os produtos farmacêuticos que devem ser prescritos para a patologia *insuficiência respiratória*, sem prejuízo, naturalmente, do facto de outros exames ou medicamentos poderem ser prescritos quando a situação clínica do doente o justifique.

iv) Edifício

O edifício onde está instalado o CHS é pertença da própria organização. Como tal, o valor de amortização do edifício, aferido com base na área afectada à UCIP, e cujo valor foi retirado do balancete, foi distribuído pelas actividades de acordo com a área utilizada em cada actividade que consta da planta do serviço.

v) Electricidade e Água

A UCIP funciona 24 horas por dia, 365 dias por ano. A imputação do consumo de electricidade e água à UCIP foi feita, em primeira linha, através da imputação do consumo total de energia e água do CHS pela área ocupada pelo serviço e, em segunda linha, pelo nível de consumo destes recursos em cada actividade já que algumas actividades consomem mais energia e água, designadamente na prestação de cuidados, onde se situa o grosso do consumo de equipamento. A distribuição destes recursos em função da área afectada a cada actividade poderia sobrevalorizar o consumo dos recursos em algumas áreas onde a actividade substancial com efeito não se realiza. Os critérios de definição do nível de recursos consumido por cada actividade foram conciliados com o Director da UCIP.

vi) Tratamento de Roupa

Para o recurso tratamento de roupa, o indutor de recursos aplicado foi os quilos de roupa enviados à lavandaria.

vii) Esterilização

À semelhança do que acontece com o tratamento da roupa, também aqui o gerador de recursos consistiu na aferição do número de litros enviados ao Serviço de Tratamento de Roupa.

V. Cálculo dos Custos por Actividade e Identificação dos Indutores de Actividades

Identificados os recursos afectos às actividades, torna-se possível aferir os custos das actividades.

Os custos atribuídos são custos anuais e foram recolhidos através das várias fontes de informação mencionadas no ponto I.

A priori deve ainda ser concretizada a tarefa de definir os indutores de actividades que permitirão imputar os custos das actividades aos objectos de custo.

Identificação dos Indutores de Actividades

Os indutores de actividades são utilizados para avaliar os custos dos objectos de custo (Baker, 1998) que, no nosso caso, são representados pelos doentes de uma patologia: *insuficiência respiratória*.

A análise de apenas uma patologia, facto em grande parte justificado pela indisponibilidade de tempo para uma análise mais profunda dos objectos de custo, tornou possível a abreviação de algumas fases do processo de implementação do modelo, entre as quais a fase final de atribuição dos custos das actividades aos objectos de custo porquanto o processo de apuramento dos custos foi desde logo feito para uma patologia.

Não obstante, para qualquer patologia tratada as actividades identificadas são as mesmas. Sendo que a grande variação está ao nível do consumo de recursos, a identificação do objecto de custo foi feita *ab initio*, de acordo, inclusivamente, com a metodologia proposta por Popesko (2010).

Os indutores de actividades escolhidos foram, consoante o caso, o número de doentes admitidos/tratados e o tempo de permanência no serviço, apurado pela demora média da patologia. A opção pelo tempo de permanência no serviço foi feita especialmente no caso dos consumos de material, produtos farmacêuticos e MCDTs dado que as actividades que consomem estes recursos são actividades de rotina que assentam na vigilância do doente durante toda a sua estadia no serviço.

Assim, após a distribuição do custo dos recursos pelas várias actividades, em conformidade com os indutores de custos definidos, para cada actividade foi considerado o número de doentes tratados ou o tempo de permanência no serviço, dois factores determinantes do nível de consumo das actividades.

Considerámos que apenas as actividades primárias de *admissão de doentes, realização do diagnóstico e alta clínica e administrativa*, bem como a actividade de suporte *preparação da unidade para a recepção do doente* deveriam ter como indutor de actividades o número de doentes

admitidos/tratados dado que estas actividades não se prolongam na estadia do doente. Por outro lado, todas as outras actividades, na medida em que se repetem durante o tempo de internamento, devem ter em consideração este facto já que os recursos são consumidos todos os dias e genericamente ao mesmo nível de consumo.

Neste sentido, estamos finalmente aptos a avançar com os custos das actividades para os doentes com patologia de *insuficiência respiratória*:

QUADRO 14 – Custo das Actividades

Insuficiência Respiratória

Dias de Internamento (DM=20,3)

NOTA: A actividades *admissão do doente, realização do diagnóstico e prescrição do tratamento e alta clínica e administrativa* são realizadas uma vez em cada episódio

Actividades/Recursos	Mão de Obra				Equipamento	Material			Produtos Farmacêuticos	MCDTs	Edifício	Electricidade	Água	Tratamento de Roupa	Esterilização	TOTAL
	Médicos	Enfermeiros	Assist. Operacionais	Assist. Técnico		Mat. Consumo Clínico	Mat. Consumo Hoteleiro	Mat. Consumo Administrativo								
Admissão do Doente	—	—	—	994.08 €	317.49 €	—	—	300.90 €	—	—	17.11 €	7.73 €	—	—	—	1,637.30 €
Realização do Diagnóstico	30,164.40 €	—	—	—	4,013.28 €	—	—	—	—	—	290.82 €	12.88 €	—	—	—	34,481.38 €
Realização do Tratamento	—	25,041.96 €	7,234.92 €	—	22,714.89 €	23,660.81 €	—	—	73,676.85 €	48,818.84 €	205.28 €	175.15 €	—	—	—	201,528.71 €
Apoio ao Internamento	—	12,496.68 €	2,143.68 €	—	—	1,860.70 €	968.37 €	—	—	—	273.71 €	5.15 €	39.62 €	719.86 €	—	18,507.76 €
Reavaliação Médica	6,138.72 €	—	—	—	—	—	—	—	—	—	290.82 €	2.58 €	—	—	—	6,432.12 €
Alta Clínica e Administrativa	4,309.20 €	—	—	592.80 €	84.56 €	—	—	200.60 €	—	—	34.21 €	12.88 €	—	—	—	5,234.25 €
Preparação da Unidade para a Recepção do Doente	—	—	1,071.84 €	—	—	—	69.17 €	—	—	—	205.28 €	7.73 €	9.14 €	37.29 €	—	1,400.45 €
Acompanhamento dos Familiares na Estadia do Doente	3,069.36 €	—	89.32 €	48.72 €	—	—	—	—	—	—	205.28 €	2.58 €	—	—	—	3,415.26 €
Realização de Registos nos Sistemas Informáticos e no Processo Clínico	12,277.44 €	24,993.36 €	—	32.48 €	186.30 €	—	—	—	—	—	136.86 €	25.76 €	—	—	—	37,652.19 €
Reposição de Stocks	—	9,497.83 €	7,738.97 €	—	—	—	—	—	—	—	17.11 €	2.58 €	—	—	—	17,256.48 €
Limpeza do Material	—	—	1,071.84 €	—	—	—	115.28 €	—	—	—	34.21 €	2.58 €	12.19 €	—	269.60 €	1,505.70 €
TOTAL	55,959.12 €	72,029.83 €	19,350.57 €	1,668.08 €	27,316.52 €	25,521.51 €	1,152.82 €	501.49 €	73,676.85 €	48,818.84 €	1,710.70 €	257.58 €	60.95 €	757.14 €	269.60 €	329,051.60 €

3.6 Conclusão

Neste capítulo foi desenvolvida a implementação do modelo CBA a uma unidade de cuidados intensivos hospitalar.

Seguindo a metodologia enunciada na revisão da literatura e tendo como premissa a necessidade de apurar os custos reais das actividades desenvolvidas no serviço, foi possível verificar que, em consonância com os trabalhos já desenvolvidos por vários autores, o método CBA pode ser aplicado ao sector da saúde e que o mesmo constitui uma mais-valia para os gestores de topo e demais profissionais de saúde com funções de gestão, porquanto a aplicação do CBA permite a definição das actividades efectivamente realizadas pelo serviço para as diversas patologias tratadas.

Para além do custeio apurado para a patologia, a aplicação do CBA permitiu ter uma noção da construção do custo na perspectiva das actividades que asseguram o processo produtivo.

Neste sentido, tornou-se possível perceber onde e como são gastos os recursos e de que forma poderão os mesmos ser racionalizados promovendo, assim, a eficiência e eficácia da sua utilização, bem como uma orientação para o produto final (doente tratado com a patologia de *insuficiência respiratória*) através da eliminação de actividades que não geram valor acrescentado ou, pelo menos, através da gestão de recursos financeiramente mais pesados para as actividades que geram valor.

A análise à cadeia de valor da UCIP permite, desde logo, verificar que a actividade de *realização do tratamento* consome mais de 50% dos custos totais da patologia e, como tal, é nesta actividade que se concentra o valor acrescentado do processo de prestação de cuidados no serviço. Naturalmente, a opção de incluir somente nesta actividade alguns dos custos mais pesados na estrutura de custos já que aqui e não através da prescrição é que o consumo é efectivamente realizado, fomentou o peso da actividade no fluxograma do “processo produtivo”.

É de denotar que alguns recursos poderão estar a ser sub utilizados e que o peso dos custos com pessoal é efectivamente determinante para o custo total das actividades (as organizações de saúde são *labour intensive*). Este facto é significativamente denotado nas actividades em que participam

diferentes grupos profissionais. Com efeito, a desigualdade remuneratória claramente evidenciada nalguns grupos de profissionais, faz aumentar ou diminuir o custo de algumas actividades que podem mesmo ser fundamentais na estadia do doente no serviço.

De salientar também que algumas actividades de suporte têm, ao contrário do que seria expectável, um peso bastante elevado nos custos da patologia. Entre estas ressalva a actividade de *realização de registos nos sistemas informáticos e no processo clínico*. Com efeito, não seria razoável identificar esta actividade como primária porquanto ela não está directamente associada ao tratamento. Não obstante, o seu peso na estrutura de custos revela que esta actividade é tão essencial ao processo como ou mais do que outras actividades sem as quais os tratamento dos doentes não se concretiza. A classificação desta actividade parece, assim, carecer de reavaliação.

O mesmo diga-se da actividade de *reposição de stocks*. A análise dos custos desta actividade permite-nos verificar que os enfermeiros são indubitavelmente os promotores do bom funcionamento do armazém dos seus serviços. Esta actividade faz desde logo evidenciar uma das principais funções daquele grupo profissional.

Desta análise é possível concluir pela vantagem evidente da cadeia de valor ou da estrutura de custos por actividades em detrimento de uma análise de custos por natureza. A gestão estratégica do serviço passaria necessariamente por ajustar, adequar e racionalizar as actividades e os custos dos recursos a elas associados, por forma a canalizar alguns recursos para outras actividades ou mesmo para outros serviços mais carenciados. A tradicional abordagem de cada serviço no sentido de evidenciar o eterno volume de trabalho e a constante carência de outros recursos deixa, numa perspectiva CBA/GBA, de ter grande significado já que todos os recursos servem apenas o nível de execução das actividades em que participam.

Ainda que de todo o interesse, não foi possível comparar os resultados obtidos através do modelo CBA com os valores obtidos pelo modelo tradicional. Isto porque, o apuramento do custo da unidade de obra (doente tratado ou dia de internamento) é feito pelo método dos centros de custo e respectiva imputação aos mesmos de acordo com os critérios definidos na contabilidade analítica (CA).

Desta forma, não é sequer possível obter um custo aproximado de um doente por patologia ou quando muito por GDH. Não estando perante situações semelhantes, optámos por não comparar os custos unitários gerados pela CA com os valores obtidos na aplicação do CBA aos doentes de determinada patologia.

Acresce que os critérios de imputação dos custos indirectos podem aumentar ou diminuir substancialmente o custo unitário total, o que vai de encontro às críticas avançadas aos sistemas de custeio tradicionais. Sublinhe-se, por exemplo, os custos indirectos imputados em função da área da UCIP. Sendo a UCIP um serviço com uma área reduzida, poderá ter um peso menor na imputação de alguns tipos de custos, como acontece com os custos do Serviço de Instalações e Equipamentos. Não obstante, a UCIP é um dos mais onerosos serviços nesta matéria, não só porque o investimento é muito elevado, mas também porque os custos de assistência e conservação dos equipamentos, ainda que grande parte estejam incluídos no contrato de aquisição, são muito altos.

Temos assim que o objectivo geral de saber se o modelo CBA poderia ser implementado a uma unidade de cuidados intensivos e se o mesmo traria benefícios para o serviço no conhecimento dos seus custos reais, parece ter sido cumprido com sucesso.

CAPÍTULO 4 – CONSIDERAÇÕES FINAIS

4.1 Implicações para os Gestores das Organizações de Saúde

“A qualidade foi o objectivo que sempre acompanhou as reformas da saúde (...) mas a melhoria do SNS e os grandes aumentos na acessibilidade, equidade e qualidade tiveram implicações financeiras” (Campos, 2008:23).

Uma das grandes batalhas travadas no seio do SNS é a de diminuir os custos sem prejuízo da garantia da qualidade da prestação dos cuidados e saúde. Não sendo este objectivo fácil nem linear, importa a cada instituição de saúde estabelecer estratégias e prioridades para a sua actuação, concretizando um rigoroso planeamento das medidas que se propõe a implementar.

A realização deste trabalho constitui um momento assinalável neste sentido, conduzindo as suas conclusões para a percepção das virtudes da aplicação do modelo CBA aos serviços de saúde.

Assiste-se cada vez mais às pressões da tutela sobre as organizações de saúde, em particular sobre os hospitais, no sentido de promover a eficiência na utilização dos recursos.

Com a agravante da conjuntura económico-financeira do país, não há lugar a pretextos fundados no prejuízo para a qualidade da prestação dos cuidados de saúde.

Urge devolver o equilíbrio financeiro às organizações de saúde sob pena de entrarmos em ruptura total. Não esqueçamos que uma parte significativa do orçamento de Estado é dedicada ao sector da saúde.

Mas não basta saber que é preciso conter despesas. Mais do que ter esta percepção, é preciso saber onde e em que áreas devem ser tomadas medidas de controlo dos custos.

Para tanto, e de forma a que os gestores tomem as decisões certas com base em informação fidedigna, é imperioso que os sistemas de informação para a gestão sejam dotados da capacidade de fornecer informação adequada e rigoroso sobre os custos reais dos serviços.

O CBA tem sido considerado como um dos métodos mais eficazes para a obtenção de custos mais precisos dos produtos/serviços.

A relação causal que o modelo estabelece entre as actividades e os indutores de custos permite que se perceba onde, de que forma e quanto os serviços gastam nas actividades que executam.

Desta forma, torna-se possível alocar os recursos às actividades mais importantes e afectar a capacidade não utilizada a outras actividades ou serviços. Obtemos, assim, uma maior rendibilidade dos recursos afectos às actividades e consequentemente aos objectos de custo.

A validade desta informação para a gestão de topo e mesmo para a gestão intermédia é incomparável.

Os gestores passam, assim, a deter o poder do conhecimento e da informação, talvez o maior poder que se pode obter na gestão de serviços e organizações.

A informação obtida através da aplicação do CBA aos serviços de saúde permite aos gestores e demais chefias da organização controlar os custos com o tratamento dos doentes, formular estratégias terapêuticas e racionalizar os recursos, canalizando a capacidade não utilizada para áreas deficitárias e evitando, assim, que as organizações incorram em custos extraordinários com a aquisição de material/equipamento desnecessário ou pelo recurso a horas extraordinárias, no caso dos custos com pessoal, quando a afectação dos recursos humanos às actividades de determinado serviço permite verificar a existência de tempo não dispendido em qualquer actividade ou tempo excessivamente dispendido em actividades de suporte.

4.2 Limitações do Trabalho e Orientações para Trabalhos Futuros

Sem prejuízo das contribuições que o trabalho assinala, podem também ser apontadas algumas limitações que, em parte, podem também ser vistas não como limitações *proprio sensu*, mas como orientações para trabalhos futuros.

A maior limitação deste trabalho foi, sem dúvida, o tempo. A escassez de tempo dados os constrangimentos dos *timings* impostos para a apresentação do projecto, e a falta de tempo também ao nível dos profissionais da instituição onde foi realizado o trabalho, não permitiram que o desenvolvimento do trabalho abrangesse mais do que uma patologia ou, no ideal, que o modelo fosse aplicado a todo o serviço. A aplicação integral do modelo permitiria com maior facilidade estabelecer a comparação entre os resultados obtidos com a aplicação do modelo CBA e os resultados obtidos com o sistema de custeio tradicional por centros de custo.

De igual forma, esta limitação também não tornou possível a recolha de informação ainda mais fiável através da aplicação do método da observação directa. Pese embora a natureza do serviço causar algum transtorno à aplicação deste método, em períodos devidamente seleccionados nos quais as implicações para o serviço não seriam tão gravosas, tornar-se-ia possível fazer a observação directa das actividades e dos recursos consumidos pelas mesmas.

Outra limitação prende-se com o facto de, nalguns casos, a informação disponível não permitir a definição de indutores de custos mais rigorosos para os recursos. Veja-se, por exemplo, o caso dos recursos de electricidade e água. A factura do consumo destes recursos é emitida na totalidade ao hospital. A situação ideal seria, efectivamente, que cada serviço ou conjunto de serviços tivesse um contador individual de energia e água. Assim não sendo, o indutor de recursos deveria ser o mais preciso possível já que a área do serviço e das divisões onde as actividades ocorrem poderá não ser o indutor de custos mais adequado porquanto poderemos sobrevalorizar ou subvalorizar algumas actividades em função da dimensão da sala onde se encontra o equipamento. Apesar de termos no nosso trabalho atribuído uma ponderação ao consumo destes recursos para estas actividades, a

disponibilidade de mais e melhor informação poderia permitir o estabelecimento de um indutor de custos mais rigoroso para estes recursos.

Tendo em consideração estas limitações, e porque as mesmas devem ter um carácter construtivo, avançamos com algumas sugestões para desenvolvimento de trabalhos futuros.

A primeira incide, desde logo, no alargamento do estudo às demais patologias do serviço e posteriormente a outros serviços da instituição hospitalar. Verificados que foram os contributos deste projecto-piloto, a aplicação do CBA carece agora de validação nos restantes serviços da organização, até porque só assim se poderá definir os custos dos serviços de apoio que interagem com os serviços clínicos. Torna-se, assim, possível estabelecer os preços de transferência interna para estes serviços que, no modelo vigente, são imputados a título de custos indirectos aos serviços para os quais trabalham.

Uma segunda proposta está directamente relacionada com a comparação dos resultados obtidos através do sistema CBA e do modelo tradicional. Como já foi referido, somente com a aplicação do modelo a todo o serviço seria possível estabelecer uma comparação não baseada na mera estimativa dos custos da contabilidade analítica para os doentes de determinada patologia.

Finalmente, cumpre-se propor que sejam no futuro aplicados os novos modelos de apuramento de custos já avançados na literatura e que, apesar de terem origem no CBA, procuram ultrapassar as dificuldades encontradas na aplicação do modelo.

Uma destas alternativas assenta na tendência das empresas para adoptar novos conceitos assentes na eficiência tais como o *just-in-time* ou o *total quality management*. Esta recente proposta tem origem no conceito de eficiência – método de custeio por absorção baseado na eficiência. De acordo com os autores do método (Benjamin *et al.*, 2009), são tidos em conta os diferentes níveis de utilização de eficiência dos recursos nos diferentes produtos/serviços. A eficiência é definida neste âmbito como um rácio de *input* necessário para a produção do *output*. Um *output* ou um produto é eficiente se requerer menos *inputs* para produzir um determinado número de *outputs*.

Dois dos propositores do modelo CBA, Kaplan e Anderson, avançaram também em 2004 com um novo modelo de apuramento de custos com base nas actividades, o *Time-Driven-Activity-Based Costing* (TDABC).

Para McGowan (2009), o TDABC é a solução mais simplificada para a complexidade do CBA, distinguindo-se do tradicional modelo na forma como conduz a análise de um nível mais elevado de definição de um conjunto de actividades para a realidade da compreensão dos custos, da rentabilidade e da eficiência dos processos. Aqui, a informação é mais útil ao nível da transacção individual.

Para os autores do novo modelo (Kaplan & Anderson, 2007a), o TDABC simplifica o processo de custeio ao eliminar a necessidade de pesquisas e entrevistas com os colaboradores para a alocação dos custos dos recursos às actividades antes de direccioná-los para os objectos de custo. O novo modelo atribui os custos dos recursos directamente aos objectos de custo da seguinte forma: primeiro são calculados os custos de fornecimento da capacidade de recursos (o custo total é dividido pela capacidade do departamento, de modo a determinar a taxa de custo da capacidade) e depois calculam-se os custos de todos os recursos fornecidos ao departamento ou processo, sendo aplicada a taxa de custo da capacidade para distribuir os custos dos recursos do departamento pelos objectos de custo, estimando a procura de capacidade de recursos por cada objecto de custo).

O TDABC ignora, assim, a fase de definição das actividades e, portanto, elimina a necessidade de alocar os custos do departamento pelas várias actividades. Desta forma parece eliminado o trabalho moroso e dispendioso de pesquisa das actividades que é inerente e imprescindível para o CBA convencional (Kaplan & Anderson, 2004).

Namazi (2009) explora algumas características que tornam o TDABC substancialmente diferente do método de CBA e avança também com um novo modelo que designa de CBA focado na *performance*. Segundo o autor, a introdução deste sistema assenta na consideração de que os criadores do TDABC não conseguiram, através deste modelo, solucionar os problemas de implementação e gestão que estariam na génese do CBA convencional. O CBA focado na *performance* assenta na aplicação de um processo de nove fases devidamente explicado e demonstrado pelo autor.

Verifica-se assim que o CBA continua a suscitar interesse, quer o modelo seja usado na sua fórmula inicial, quer seja aplicado num formato melhorado de acordo com as necessidades que a gestão das organizações vêm manifestando no decurso da sua actividade e em função das alterações provocadas no mundo empresarial pelas mudanças tecnológicas.

A nossa orientação para trabalhos futuros vai, todavia, para a formulação de projectos que envolvam já a aplicação destas novas metodologias permitindo, assim, a comparação entre os vários métodos e a análise dos benefícios e das desvantagens de cada um.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Afonso, P. S. (2002). *Sistemas de custeio no âmbito da contabilidade de custos: o custeio baseado nas actividades, um modelo e uma metodologia de implementação*. Universidade do Minho, Escola de Engenharia, Fevereiro, Dissertação para a obtenção do grau de Mestre.

Almeida A.P. (1991). *Centros de responsabilidade e de custos e a distribuição interna de recursos no Hospital de Garcia da Horta*. Universidade Nova de Lisboa, Escola Nacional de Saúde Pública. Dissertação do XX Curso de Especialização em Administração Hospitalar.

Alternau, J. (1987). How do diagnosis related groups affect materiel managers? *Hospital Materiel Management Quaterly*, 9 (2), 32-40.

Antunes, M. J. (2001). *A doença da saúde - Serviço Nacional de Saúde: ineficiência e desperdício*. Quetzal Editores.

Assembleia da República (2005). *Constituição da República Portuguesa. VII Revisão Constitucional*.

Baker, J.J. (2002). Medicare payment system for hospital inpatients: diagnosis-related groups. *Journal of Health Care Finance*, 28 (3), 1-13.

Baker, J. J. (1998). *Activity-based costing and activity-based management for health care*. Gaithersburg, Maryland : Aspen.

Baker, J. J. & Boyd, G. F. (1997). Activity-based costing in the operating room at Valley View hospital. *Journal of Health Care Finance*, 24 (1), 1-9.

Baker, W. M. (1994). Understanding activity-based costing. *Industrial Management*, 36 (2), 28-30.

Baker, W. M. (1996). Take another look at activity-based costing. *Industrial Management*, 38 (1), 19-23.

Barbosa, C. M. (2005a). *A contabilidade pública: os seus destinatários e as suas necessidades de informação – um estudo no sector da saúde: Centro Hospitalar de Vila Nova de Gaia*. Universidade do Minho, Escola de Economia e Gestão, Novembro, Dissertação para a obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Administração.

Barbosa, T.C. (2005b). *Análise da Variação do Consumo de Recursos nos GDHs*. Universidade Nova de Lisboa, Escola Nacional de Saúde Pública. Dissertação do XXXIII Curso de Especialização em Administração Hospitalar.

Barnum, H., Kurzin, J. & Saxenian, H. (1995). Incentives and provider payment methods. *Human Resources Development and Operations Policy*, 51, 24-46.

Barros, P. P. (1999). *Eficiência e modos de pagamento aos hospitais*. Livro de Homenagem a Augusto Mantas: Coordenação de Pedro Pitta Barros e Jorge Simões. Lisboa: Associação Portuguesa de Economia da Saúde.

Barros, P. P. & Gomes, J.-P. (2002). Os sistemas nacionais de saúde da União Europeia, principais modelos de gestão hospitalar e eficiência do sistema hospitalar português. *Faculdade de Economia, Universidade Nova de Lisboa*.

Barros, P. P. (2005). *Economia da saúde – conceitos e comportamentos*. Coimbra: Edições Almedina.

Barros, P. P. (2009). *A influência do financiamento*. Governação dos Hospitais. Lisboa: Casa das Letras.

Baxendale, S. J. & Dornbusch, V. (2000). Activity-based costing for a hospice. *Strategic Finance*, 81 (9), 1-7.

Baxendale, S. J. (2001). Activity-based costing for the small business: a primer. *Business Horizons*, January-February, 61-68.

Baxendale, S. J., Gupta, M. & Raju, P. S. (2005). Profit enhancement: using ABC model. *Management Accounting Quarterly*, 6 (2), 11-21.

Benjamin, S., Muthaiyah, S. & Marathamuthu, M. S. (2009). An improved methodology for absorption costing: efficiency based absorption costing (EBAC). *Journal of Applied Business Research*, 25 (6), 87-104.

Bentes, M., Gonçalves, M. L., Tranquada, S. & Urbano, J. (1996). A utilização dos GDHs como instrumento de financiamento hospitalar, *Revista de Gestão Hospitalar*, (33), 33-43.

Bentes, M. (1998). *O financiamento dos hospitais*. Comunicação apresentada na conferência “O sistema de saúde português, continuidade ou reforma”, Lisboa.

Bentes, M. & Barardo, A. (2003). *Financiamento de cuidados de saúde diferenciados*. Comunicação apresentada no 8º encontro nacional de economia da saúde, Lisboa.

Brito, M. (2009). *Responsabilidade, liderança e modelos de organização dos cuidados hospitalares*. Governação dos Hospitais. Lisboa: Casa das Letras.

Caiado, A. P. (2009). *Contabilidade analítica e de gestão*. Lisboa: Área Editora – 5ª edição.

Campos, A. C. (2008). *Reformas da saúde - o fio condutor*. Coimbra: Edições Almedina.

Campos, L. (2009). *O conceito e a necessidade da governação*. Governação dos Hospitais. Lisboa: Casa das Letras.

Canby, J. B. IV (1995). Applying activity-based costing to healthcare settings. *Healthcare Financial Management*, 49 (2), 50-56.

Carreira, D. (1999). *O Serviço Nacional de Saúde e os chamados subsistemas*. Problemas e Propostas para o Sistema de Saúde: Debate promovido pelo Presidente da República durante a semana da saúde. Coimbra: Imprensa Nacional – Casa da Moeda.

Carvalho, J., Costa, T. C. & Macedo, N. (2008). A contabilidade analítica ou de custos no sector público administrativo. *Revista dos TOC*, 96, 30-41.

Chan, S. Y. & Lee, D. S. (2003). An empirical investigation of symptoms of obsolete costing systems and overhead cost structure. *Managerial Accounting Journal*, 18 (1/2), 81-89.

Chernew, M. E., Sabik, L., Chandra, A. & Newhouse, J. (2009). Ensuring the fiscal sustainability of health care reform. *New England Journal of Medicine*, 10, 1-3.

Comissão para a Sustentabilidade do Financiamento do Serviço Nacional de Saúde (2007). *Relatório final*.

Cooke, M. (2010). Cost consciousness in patient care – what is medical education’s responsibility? *The New England Journal of Medicine – Perspective*, 1-3.

Cooper, R. (1990). Implementing an activity-based cost system. *Journal of Cost Management*, 4 (1), 33-41.

Cooper, R. & Kaplan, R. (1988). Measure costs right: make the right decisions. *Harvard Business Review*, 96-103.

Cooper, R. & Kaplan, R. (1998). The promise and peril of integrated cost systems. *Harvard Business Review*, 109-119.

Cooper, R. & Slagmulder (1999). Activity-based cost management system architecture – part I. *Strategic Finance*, 12-14.

Costa, C. & Reis, V. (1993). O sucesso nas organizações de saúde. *Revista Portuguesa de Saúde Pública*, 11 (3), 58-69.

Costa, C. (1994). Os DRGs (Diagnosis Related Groups) e a gestão do hospital. *Revista Portuguesa de Gestão*, 8 (1) 47-65.

Costa, C. & Lopes, S. (2004). Produção hospitalar: a importância da complexidade e da gravidade. *Revista Portuguesa de Saúde Pública*, 4, 35-50.

Cotter, J. (1999). *Saúde em Portugal: a necessidade de um reforço colectivo*. Problemas e Propostas para o Sistema de Saúde: Debate promovido pelo Presidente da República durante a semana da saúde. Coimbra: Imprensa Nacional – Casa da Moeda.

Decreto-Lei nº 19/88, de 21 de Janeiro. *Aprova a lei de gestão hospitalar*. Diário da República, 1ª Série, nº 17, 3º suplemento, de 21 de Janeiro de 1988.

Decreto-Lei nº 232/97, de 23 de Setembro. *Aprova o Plano Oficial de Contabilidade Pública, define o seu âmbito de aplicação e cria a Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública*. Diário da República, 1ª Série A, nº 203, de 03 de Setembro de 1997.

Decreto-Lei nº 374/99, de 18 de Setembro. *Cria os centros de responsabilidade integrados nos hospitais do Serviço Nacional de Saúde*. Diário da República, 1ª Série A, nº 209, de 18 de Setembro de 1999.

Decreto-Lei nº 188/2003, de 20 de Agosto. *Define a estrutura e modelo de organização dos hospitais*. Diário da República, I Série – A, nº 191, de 20 de Agosto de 2003.

Decreto Regulamentar n.º 3/88, de 22 de Janeiro. *Introduz alterações substanciais no domínio dos órgãos e do funcionamento global do hospital, bem como quanto à estrutura dos serviços.* Diário da República, 1ª Série, n.º 18, d 22 de Janeiro de 1988.

Delgado, M. (1999). *O presente e o futuro dos hospitais portugueses: algumas notas para reflexão.* Livro de Homenagem a Augusto Mantas: Coordenação de Pedro Pitta Barros e Jorge Simões. Lisboa: Associação Portuguesa de Economia da Saúde.

Devine, K., Ealey, T. & O' Clock, P. (2008). A framework for cost management and decision support across healthcare organizations of varying size and scope. *Journal of Health Care Finance*, 35 (2), 63-75.

Diogo, S. (1999). *Centros de responsabilidade no hospital.* Universidade Nova de Lisboa, Escola Nacional de Saúde Pública, Dissertação do XXVII Curso de Especialização em Administração Hospitalar.

Dodson, G., Sinclair, V. Miller, M., Charping, C., Johnson, B. & Black, M. (1998). Determining cost drivers for pediatrics home health services. *Nursing Economics*, 16 (5), 263-271.

Dores, R. S. (2009). O custeio baseado em actividades (ABC) nos serviços. *Revista dos TOC*, 108, 34-41.

Dowless, R. M. (1997). Using activity-based costing to guide strategic decision making. *Healthcare Financial Management*, 51 (6), 86-90.

Escoval, A. (1997). *Sistemas de financiamento da saúde: análise e tendências*. Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa (ISCTE), Dissertação para a obtenção do grau de Mestre em Ciências Empresariais.

Escoval, A. & Matos, T. (2009). *A contratualização e regulação dos hospitais*. Governação dos Hospitais. Lisboa: Casa das Letras.

Esteves, C. (2008). *Implementação do activity-based costing na academia militar*. Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa (ISCTE), Dissertação para a obtenção do grau de Mestre em Contabilidade.

Félix, A. B. (1999). *Saúde: que estado, que mercado?* Problemas e Propostas para o Sistema de Saúde: Debate promovido pelo Presidente da Republica durante a semana da saúde. Coimbra: Imprensa Nacional – Casa da Moeda.

Ferreira, A. S., Escoval, A., Lourenço, A., Matos, T. & Ribeiro, R. (2010). *A contratualização de cuidados de saúde*. 30 anos do Serviço Nacional de Saúde – um percurso comentado. Coordenação de Jorge Simões. Coimbra: Almedina.

Forgione, D.A. & D’Annunzio, C.M. (1999). The use of DRGs in health care payment systems around the world. *Journal of Health Care Finance*, 26 (2), 66-78.

Fragata, J. (2009). *Gestão do risco*. Governação dos Hospitais. Lisboa: Casa das Letras.

Gomes, C. (2004). Viabilidade da implementação do custeio baseado nas actividades (CBA) nos diversos sectores de actividade. *Gestão e Desenvolvimento*, 12, 145-165.

Gomes, P. S., Carvalho, J. B. & Fernandes, M. J. (2009). Determinantes da adopção e desenvolvimento do sistema de contabilidade de custos nos municípios portugueses. *Contabilidade e Gestão: Portuguese Journal of Accounting and Management*, 8, 11-40.

Gonçalves, M. S. (1999). *A avaliação económica de projectos e programas de saúde. A análise custo-benefício e a sua aplicação a investimentos hospitalares*. Universidade do Porto (ICBAS), Maio, Tese para obtenção do grau de Doutor.

Guerra, A. M. (2000). *A avaliação de performance num organismo de saúde: estudo de um caso*. Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa (ISCTE), Dissertação para a obtenção do grau de Mestre em Ciências de Gestão.

Harfouche, A. P. (2008). *Hospitais transformados em empresas – análise do impacto na eficiência: estudo comparativo*. Lisboa: Universidade Técnica de Lisboa (ISCSP).

Helmi, M. A. & Burton, S. (1988). Cost control under the DRG system. *Hospital & Health Services Administration*, 33 (2). 263-269.

Hornbrook, M.C. (1982a). Hospital case mix: its definition, measurement and use: part I: the conceptual framework. *Medical Care Review*, 39 (1), 1-42.

Hornbrook, M.C. (1982b). Hospital case mix: its definition, measurement and use: part II: review of alternative measures. *Medical Care Review*, 39 (2), 73-123.

Innes, J. & Mitchell, F. (2002). *Custeio baseado em actividades: um guia prático*. Lisboa: Monitor.

Instituto Nacional de Estatística (2008). *Conta Satélite da Saúde (2005-2007)*. Disponível em www.ine.pt

Instituto Nacional de Estatística (2009). *Dados estatísticos: principais indicadores*. Disponível em www.ine.pt

Instituto Português de Oncologia de Lisboa Francisco Gentil, EPE (2010). *Boletim Informativo*. Edição Especial.

Johnson, H. T. & Kaplan, R. S. (1987). The rise and fall of management accounting. *Management Accounting*, 68 (7), 22-30.

Jordan, H., Neves, J. C. & Rodrigues, J. A. (2005). *O controlo de gestão ao serviço da estratégia e dos gestores*. Lisboa: Áreas Editora.

Kaplan, R. S. & Anderson, S. R. (2004). Time-driven activity-based costing. *Harvard Business Review*, 131-138.

Kaplan, R. S. & Anderson, S. R. (2007a). *Custeio baseado em atividade e tempo: time-driven activity-based costing*. Rio de Janeiro: Elsevier Editora, Lda.

Kaplan, R. S. & Anderson, S. R. (2007b). The innovation of time-driven activity-based costing. *Cost Management*, 21 (2), 5-15.

Kaplan, H. L. & Singh, A. R. (2009). The opportunity and “duty” to restructure non profit health care debt. *American Bankruptcy Institute Journal*, 28 (5), 14-35.

King, A. M. (1991). The current status of activity-based costing: an interview with Robert S. Kaplan. *Management Accounting*, 73 (3), 22-26.

King, A. M., Lapsley, F. & Myes, J. (1994). Costing needs and practices in a changing environment: the potential for ABC in NHS. *Financial Accountability & Management*, 10 (2), 143-160.

Laurila, J. Suramo, I., Brommels, M., Tolppanen, E., Koivukanges, P., Lanning, P. & Standertskjold (2000). Activity-based costing in radiology – application in a pediatric radiological unit. *Acta Radiologica*, 41, 185-195.

Lawson, R. A. (1994). Activity-based costing systems for hospital management. *CMA Magazine*, 68 (5), 31-35.

Lawson, R. A. (2005). The use of activity based costing in healthcare industry: 1994 vs 2004. *Research in Health Care Financial Management*, 10 (1), 77-94.

Lawson, R. A., Stratton, W. & Hatch, T. (2003). The benefits of a scorecard system. *CMA Management*, 77 (4), 24-26.

Le Pen, C. & Berdeaux, G. (2000). Diagnosis related group costs in a regulated environment: a note about their economic interpretation. *PharmacoEconomics*, 17, 115-120.

Lei n.º 48/90, de 24 de Agosto. *Estabelece a lei de bases da saúde*. Diário da República, I Série, n.º 195 de 24 de Agosto de 1990.

Lei n.º 27/2002, de 8 de Novembro. *Aprova o novo regime jurídico da gestão hospitalar e procede à primeira alteração à Lei n.º 48/90, de 24 de Agosto*. Diário da República, I série – A, n.º 258 de 8 de Novembro de 2002.

Lucena, D. (1999). *A saúde em Portugal: tópicos para o debate*. Problemas e Propostas para o Sistema de Saúde: Debate promovido pelo Presidente da República durante a semana da saúde. Coimbra: Imprensa Nacional – Casa da Moeda.

Macedo, M. M. (1999). *Problemas e propostas para o sistema de saúde*. Problemas e Propostas para o Sistema de Saúde: Debate promovido pelo Presidente da República durante a semana da saúde. Coimbra: Imprensa Nacional – Casa da Moeda.

Macedo, N. & Macedo, V. (2005). *Gestão hospitalar*. Porto: Lidel, Edições Técnicas, Lda.

Major, M. & Vieira, R. (2009). *Contabilidade e controlo de gestão: teoria, metodologia e prática*. Lisboa: Escolar Editora.

Martin, V. & Henderson, E. (2004). *Gestão de unidades de saúde e de serviços sociais*. Lisboa: Monitor.

Martins, J. C. (1999). *A insustentabilidade do actual SNS. A racionalização como condição da sua sobrevivência*. Livro de Homenagem a Augusto Mantas: Coordenação de Pedro Pitta Barros e Jorge Simões. Lisboa: Associação Portuguesa de Economia da Saúde.

Martins, M. A. & Rodrigues, L. L. (2004). *O custeio baseado em actividades (ABC): implementação em PME*. Lisboa: Publisher Team.

Mateus, C. (2010). *Sistemas de classificação de doentes como instrumento de gestão*. 30 anos do Serviço Nacional de Saúde – um percurso comentado. Coordenação de Jorge Simões. Coimbra: Almedina.

Matos, L. F. (2006). *A utilização do balanced scorecard para monitorar o desempenho de um hospital*. Universidade do Minho, Escola de Engenharia, Junho, Dissertação para a obtenção do grau de Mestre em Sistemas de Informação.

McGowan, C. (2009). Time-driven-activity-based costing: a new way to drive profitability. *Accountancy Ireland*, 41 (6), 60-61.

Ministério das Finanças e da Administração Pública (2010). *Orçamento de Estado para 2010: relatório*.

Mourão, L. (1999). *Circuito de informação no Serviço Nacional de Saúde*. Problemas e Propostas para o Sistema de Saúde: Debate promovido pelo Presidente da República durante a semana da saúde. Coimbra: Imprensa Nacional – Casa da Moeda.

Namazi, M. (2009). Performance-focused ABC: a third generation of activity-based costing system. *Cost Management*, 23 (5), 34-46.

Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde (2002). *Plano oficial de contabilidade do Ministério da Saúde Explicado*. Ministério da Saúde.

Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde (2007). *Plano de contabilidade analítica dos hospitais*. Ministério da Saúde: 3ª edição.

Observatório Português dos Sistemas de Saúde (2009). *Relatório de Primavera 2009: 10/30 anos: razões para continuar*. Obra patrocinada pelo Observatório Português dos Sistemas de Saúde, com o apoio da Escola Nacional de Saúde Pública da Universidade Nova de Lisboa, do Centro de Estudos e Investigação em Saúde da Universidade de Coimbra e da Universidade de Évora.

OCDE (2009). *OECD health data*. Disponível em <http://www.oecd.org>

Otley, D. (1999). Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 10 (4), 363-382.

Parasuraman, A., Zeithaml, V. A. & Berry, L. L. (1985). A conceptual model of service quality and its implications for future research. *Journal of Marketing*, 49, 41-50.

Parasuraman, A., Zeithaml, V. A. & Berry, L. L. (1988). SERVQUAL: a multiple-item scale for measuring consumer perceptions of service quality. *Journal of Retailing*, 64 (1), 12-40.

Pereira, C. C. & Franco, V. S. (1994). *Contabilidade analítica*. Lisboa: Editora Rei dos Livros, Lda. 6ª edição.

Popesko, B. (2010). Activity-based costing application methodology for manufacturing industries. *E+M Ekonomie a Management*, 1, 103-114.

Portaria n.º 1529/2008, de 26 de Dezembro. *Fixa os tempos máximos de resposta garantidos (TMRG) para o acesso a cuidados de saúde para os vários tipos de prestações sem carácter de urgência e publica a Carta dos Direitos de Acesso aos Cuidados de Saúde pelos Utentes do Serviço Nacional de Saúde*. Diário da República, 1.ª Série, n.º 249, de 26 de Dezembro.

Portaria n.º 132/2009, de 30 de Janeiro. *Aprova a tabela de preços das instituições e serviços integrados no SNS*. Diário da República, 1.ª Série, n.º 21 de 30 de Janeiro de 2009.

Portaria n.º 839-A/2009, de 31 de Julho. *Altera a Portaria n.º 132/2009, de 30 de Janeiro*. Diário da República, 1.ª Série, n.º 147 de 31 de Julho de 2009.

Presidência do Conselho de Ministros (1998). *Conselho de Reflexão sobre a Saúde – reflexão sobre a saúde: recomendações para uma reforma estrutural*. Lisboa.

Ramsey, R. H. (1994). Activity-based costing for hospitals. *Hospital & Health Services Administration*, 39 (3), 385-396.

Rego, G. (2008). *Gestão empresarial dos serviços públicos: uma aplicação ao sector da saúde*. Porto: Vida Económica.

Reis, V. P. & Reis, R. P. (1996). A saúde e a empresa. *Revista Portuguesa de Saúde Pública*, 14 (1), 45-56.

Rodrigues, J. A. & Simões, A. M. (2009). *Apurar resultados de acordo com os processos; o CBA – custeio baseado em actividades*. Lisboa: Coleções Área Global.

Rodrigues, S. (2003). *Análise da produção do internamento do hospital de S. Teotónio – Viseu: os GDHs enquanto instrumento de gestão*. Universidade Nova de Lisboa, Escola Nacional de Saúde Pública, Dissertação do XXXIV Curso de Especialização em Administração Hospitalar.

Ross, T. K. (2004). Analysing healthcare operations using ABC. *Journal of Health Care Finance*, 30 (3), 1-20.

Roybal, H., Baxendale, S. & Gupta, M. (1999). Using activity-based costing and theory of constraints to guide continuous improvement in managed care. *Managed Care Quarterly*, 7 (1), 1-10.

Santana, P. (2010). *Os ganhos em saúde e no acesso aos serviços de saúde*. 30 anos do Serviço Nacional de Saúde – um percurso comentado. Coordenação de Jorge Simões. Coimbra: Almedina.

Santana, R.C. (2003). *O financiamento hospitalar e a definição de preços*. Universidade Nova de Lisboa, Escola Nacional de Saúde Pública, Dissertação do XXXI Curso de Especialização em Administração Hospitalar.

Santana, R. C. (2005). O financiamento hospitalar e a definição de preços. *Revista Portuguesa de Saúde Pública*, 5, 93-118.

Silva, S. N. (2010). *Gasto, financiamento e eficiência*. 30 anos do Serviço Nacional de Saúde – um percurso comentado. Coordenação de Jorge Simões. Coimbra: Almedina.

Simões, J. (2004a). A avaliação do desempenho de hospitais. *Revista Portuguesa de Saúde Pública*. 4, 91-120.

Simões, J. (2004b). *Retrato político da saúde – dependência do percurso e inovação em saúde: da ideologia ao desempenho*. Coimbra: Almedina.

Stratton, W., Lawson, R. & Hatch, T. (2004). Scorecarding as a management coordination and control system. *Cost Management*, 18 (3), 36-42.

Stratton, W., Desroches, D., Lawson, R. & Hatch, T. (2009). Activity-based costing: is it still relevant? *Management Accounting Quarterly*, 10 (3), 31-40.

Suthummanon, S (2003). *A predictive model for patient length of stay at a teaching hospital*. Universidade de Miami, Junho, Tese para obtenção do grau de Doutor em Filosofia.

Tardivo, G. & Montezemolo, G. (2009), Using activity-based management to achieve excellence. *Journal of Financial Management and Analysis*, 22 (1), 66-84.

Teixeira, N. & Pardal, P. (2005). *Custeio baseado em actividades: aplicação a uma empresa do sector das tecnologias da informação*. Comunicação apresentada no X Congresso Internacional de Custos, Florianópolis: Brasil.

Teixeira, A. B., Teixeira, N. D. & Pardal, P. (2006). Tendências da gestão orçamental nas empresas. *Revista dos TOC*, 72, 53-59.

Tomás, A., Major, M. J. & Pinto, J. C. (2008). Activity-based costing and management (ABC/M) nas 500 maiores empresas de Portugal. *Contabilidade e Gestão*, 6, 33-66.

Torgal, J. (1999). *Caminhos para uma reforma do Serviço Nacional da Saúde*. Problemas e Propostas para o Sistema de Saúde: Debate promovido pelo Presidente da República durante a semana da saúde. Coimbra: Imprensa Nacional – Casa da Moeda.

Tribunal de Contas (2006). *Acompanhamento da situação económico-financeira do SNS*. Relatório n.º 01/06 – ASEFSNS-06, Processo n.º 01/06 – ASEFSNS-06.

Tribunal de Contas (2007). *Acompanhamento da situação económico-financeira do SNS*. Relatório n.º 01/07 – ASEFSNS-07, Processo n.º 01/07 – ASEFSNS-07.

Turney, P. B. & Stratton, A. (1992). Using ABC to support continuous improvement. *Management Accounting*, 74 (3), 46-50.

Turney, P. B. (1993). Beyond TQM with workforce activity-based management. *Management Accounting*, 75 (3), 28-31.

Upda, S. (1996). Activity-based costing for hospitals. *Health Care Management Review*, 21 (3), 82-96.

Urbano, J. & Bentes, M. (1990). Definição da produção hospitalar: os grupos de diagnóstico homogéneos. *Revista Portuguesa de Saúde Pública*, 8 (1), 49-60.

Vaz, A. (2010). *Hospitais públicos portugueses*. 30 anos do Serviço Nacional de Saúde – um percurso comentado. Coordenação de Jorge Simões. Coimbra: Almedina.

West, T. D., Balas, A. & West, D. A. (1996). Contrasting RCC, RVU and ABC for managed care decisions. *Healthcare Financial Management*, 50 (8), 54-61.

West, T. D. & West, D. A. (1997). Applying ABC to healthcare. *Management Accounting*, 22-33.

Wiley, M. M. (1992). Hospital financial reform and case-mix measurement: an international review. *Health Care Financial Review*, 13 (4), 119-133.

Anexos

ANEXO 1

Questionário / Guião da Entrevista

1. Quantos profissionais trabalham no seu sector?

2. Que actividades identifica?

3. Quais considera como mais importantes e aquelas onde despende mais tempo na execução?

4. Qual a duração de cada actividade?

5. Que recursos são consumidos em cada actividade?

6. Quais os recursos que não dependem do nível de actividade?

7. Que distribuição faria dos recursos pelas actividades?

8. Que factores determinam o nível de recursos consumidos em cada actividade?

9. Que factores diferenciam os produtos?

ANEXO 2

Carta de Apresentação do Projecto à Instituição

Exmo. Senhor

Presidente do Conselho de Administração do

Centro Hospitalar Saúde, EPE

O sucesso de uma organização é cada vez mais determinado pela eficácia e eficiência das decisões estratégicas e operacionais implementadas. O mercado evoluiu e exige dos gestores um contributo cada vez maior na busca incessante pela melhoria do desempenho organizacional. Temos assim que, a nova configuração dos mercados e, muito particularmente, o aumento exponencial da concorrência entre as empresas e da necessidade de defender e assegurar a sua posição no mercado, fundamentam as exigências de promoção da produtividade e redução dos custos.

Tem-se constatado que o Custeio Baseado em Actividades (CBA) pode constituir um sistema de custeio alternativo aos sistemas tradicionais de imputação dos custos pelos centros de custo respectivos em função de determinados critérios, entre os quais o volume. O trabalho que nos propomos a realizar pretende avaliar o desempenho dos serviços de saúde na sua componente económico-financeira, através da aplicação a um serviço hospitalar do modelo CBA, sendo subordinado ao tema *“Avaliação de Desempenho nos Serviços de Saúde: Aplicação do Sistema de Custeio Baseado em Actividades numa Unidade de Cuidados Intensivos Polivalente”*.

A fim de procedermos a uma análise profunda do tema, carecemos de informação prática e substancial, pelo que se revela fundamental e preciosa a colaboração da Instituição de Saúde à qual V. Ex.^a preside. Vimos, por este meio, solicitar a autorização desta Instituição para o

fornecimento de todos os dados que se revelem necessários à concretização do projecto (em anexo).

Toda a informação prestada é ANÓNIMA e CONFIDENCIAL e tem como único objectivo apurar a viabilidade e as vantagens da aplicação do CBA ao serviço hospitalar em questão.

Agradecemos desde já a sua atenção e colaboração num trabalho que se revela de extrema importância dada a insipiência de estudos empíricos relativamente à matéria abordada. Acresce que a natureza da investigação em curso reveste de actualidade e importância, estando em curso um projecto nacional de implementação do CBA no sector da saúde para, entre outros, objectivos, servir o propósito de melhorar o apuramento dos custos, e consequentemente dos preços, dos serviços de saúde.

Neste sentido, e sendo um projecto-piloto neste hospital, pensamos que o mesmo possa ser uma mais-valia para o hospital, contribuindo significativamente para a obtenção dos custos reais dos serviços através de um novo modelo de apuramento dos custos.

Guimarães, 19 de Julho de 2009

(Carla Mónica Trindade Duarte)

(Aluna do Mestrado em Gestão de Unidades de Saúde da Universidade da Beira Interior)

Orientadora: Professora Doutora Anabela Almeida, Universidade da Beira Interior

Co-orientadora: Dr.^a Elizabete Castela, Centro Hospitalar do Alto Ave, EPE