



UNIVERSIDADE D
COIMBRA

Ana Sofia Artur Silva Garrote

**A INFLUÊNCIA DO CONTROLO DE GESTÃO NO
PROCESSO DE TOMADA DE DECISÃO NOS
HOSPITAIS PÚBLICOS PORTUGUESES**

**Dissertação no âmbito do Mestrado em Gestão, orientada pela Professora Doutora
Isabel Maria Correia da Cruz e apresentada à Faculdade de Economia da
Universidade de Coimbra.**

Setembro de 2022

Ana Sofia Artur Silva Garrote

A influência do controlo de gestão no processo de tomada de decisão nos Hospitais Públicos Portugueses

Dissertação no âmbito do Mestrado em Gestão, orientada pela Professora Doutora Isabel Maria Correia da Cruz e apresentada à Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra para obtenção do grau de Mestre.

Setembro, 2022

Agradecimentos

Gostaria de agradecer, primeiramente, à minha orientadora, Professora Doutora Isabel Cruz, por todo o apoio, dedicação e orientação durante a elaboração da presente dissertação.

Efetivamente, ao longo do processo de elaboração deste trabalho foi-me dada a possibilidade de contactar com diversas pessoas e instituições de saúde, deste modo, gostaria de agradecer a todos os hospitais que participaram no estudo, e em particular aos profissionais que me auxiliaram na obtenção de respostas do questionário, uma vez que demonstraram sempre uma grande disponibilidade e simpatia.

Gostaria de agradecer a todos os meus amigos e colegas de curso, que me acompanharam nesta trajetória, e um especial agradecimento à minha grande amiga Beatriz Cruz que me apoiou em todos os momentos, quer nos momentos mais difíceis, quer nos mais divertidos.

Gostaria, igualmente, de agradecer ao Tobias, à Filomena, à Albertina e ao Nicolau, que sempre me apoiaram durante estes últimos anos, dando-me sempre motivação para chegar mais longe.

Por fim, gostaria de agradecer a toda a minha família, especialmente, à minha mãe, ao meu irmão e aos meus avós, pela preocupação constante, pelo incentivo, apoio e por acreditarem sempre em mim e no meu potencial.

Resumo

Os gastos em saúde em Portugal, nos últimos anos, têm sofrido aumentos significativos. Como o montante alocado aos hospitais públicos não é suficiente para colmatar as necessidades correntes e sendo os recursos financeiros limitados, é da maior importância que se siga uma gestão eficaz que possibilite eliminar desperdícios, assim como maximizar ganhos de eficiência. Os gestores hospitalares têm de utilizar ferramentas sofisticadas de contabilidade e de controlo de gestão, a fim de aumentar o desempenho hospitalar. No entanto, a utilização de tais ferramentas requer modelos de custeio adaptadas às instituições, como forma a produzir dados de qualidade, que satisfaçam as necessidades de informação da gestão de topo. Assim, o objetivo da presente dissertação é contribuir com um maior conhecimento do estado atual do controlo de gestão e, conseqüentemente, da contabilidade de gestão nos hospitais públicos portugueses pertencentes ao Serviço Nacional de Saúde, para posteriormente determinar a influência que estes sistemas apresentam no apoio à tomada de decisão.

Esta dissertação é o resultado de um estudo de carácter descritivo, onde foi aplicado um inquérito por questionário destinado a todos os hospitais públicos portugueses pertencentes ao Serviço Nacional de Saúde, sendo no total 49 instituições, obtendo-se uma taxa de resposta de 40,82%.

Os resultados realçaram as deficiências existentes nos atuais sistemas de controlo e contabilidade de gestão. Sendo visível a negligência por parte no Serviço Nacional de Saúde, relativamente à contabilidade de gestão. Além disso, é verificado que o controlo de gestão apresenta uma grande importância no apoio à tomada de decisão, mas a falta de sistemas de informação que auxiliem o decisor na seleção como na produção da informação para esses sistemas, condiciona a sua correta utilização. Apesar dos sistemas de contabilidade de gestão e de controlo de gestão gerarem informação destinada à gestão de topo, esta não é amplamente utilizada em situações de apoio à tomada de decisão como na avaliação da performance económica e financeira.

Palavras-chave: Contabilidade de Gestão; Controlo de Gestão; Tomada de Decisão; Hospitais Públicos.

Abstract

Health expenditures in Portugal, in recent years, have undergone significant increases. As the budget allocated to public hospitals is not enough to meet current needs and being the financial resources limited, it is worth to aspire towards effective management as a way to eliminate losses and maximize efficiency gains. Hospital managers must use sophisticated accounting and management control softwares, in order to increase hospital performance. However, the usage of such softwares requires costing models adapted to each institution's needs, as a way to produce quality data that meets the information requirements of top management. The objective of the present dissertation is to contribute towards a more broader view of the actual state of management control, and consequently, management accounting, in the Portuguese public hospitals belonging to the National Healthcare System, to subsequently determine the influence that these systems have in decision making support.

This dissertation is the result of a descriptive design study, where a questionnaire survey aiming for all the Portuguese public hospitals belonging to the National Healthcare System, for a total of 49 institutions, was used (with a 40.82% response rate).

The obtained results highlight the existing shortcomings in the actual control and management accounting systems. Being visible the neglect by the National Healthcare System towards management accounting. Furthermore, it is verified that the management control plays an important role in the decision-making process, but, due to the lack of information systems that aid the decision maker in the selection, as well as, in the production of valuable information for these systems, hinder their correct use. Even though the management accounting and management control systems generate information directed towards the top management, this information is not widely used for decision making, as well as, in the benchmarking of the economic and financial performance.

Keywords: Management Accounting; Management Control; Decision Making; Public Hospitals.

Lista de Abreviaturas

ABC – *Activity-Based Costing* (Custeio Baseado nas Atividades)

ACSS – Administração Central do Sistema de Saúde

ARS – Administração Regional de Saúde

ARSC – Administração Regional de Saúde do Centro

ARSN – Administração Regional de Saúde do Norte

EPE – Entidades Públicas Empresariais

NCP – Norma Internacional de Contabilidade

NPM – *New Public Management* (Nova Gestão Pública)

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OPSS – Observatório Português dos Sistemas de Saúde

PIB – Produto Interno bruto

POCMS – Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde

POCP – Plano Oficial de Contabilidade Pública

SA – Sociedade Anónima

SEE – Sector Empresarial do Estado

SICC – Sistema de informação Centralizado de Contabilidade e Gestão Financeira

SNC-AP – Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas

SNS – Serviço Nacional de Saúde

SONHO – Sistema de Cuidados de Saúde Hospitalares

SPA – Sector Público Administrativo

TDABC – *Time-Driven Activity-Based Costing*

ULS – Unidade Local de Saúde

Índice de Figuras

Figura 1 – Processo de tomada de decisão de Herbert Simon.....	26
Figura 2 – Processo de tomada de decisão de Frank Harrison.	27
Figura 3 – O processo de tomada de decisão, planeamento e controlo de Colin Drury.....	29
Figura 4 – Vantagens e desvantagens do método ABC.....	38
Figura 5 – Método de Custeio Baseado nas Atividades.	44
Figura 6 – Métodos de custeio tradicionais.	45
Figura 7 – Definição das etapas da investigação.....	56
Figura 8 – Distribuição da amostra tendo em conta o orçamento do presente período.....	64
Figura 9 – Distribuição da amostra tendo em conta a lotação de camas.	64

Índice de Tabelas

Tabela 1 – Desenvolvimentos na População e na Saúde em Portugal.	6
Tabela 2 – Despesa total e com pessoal ao serviço do SNS (em milhões).	10
Tabela 3 – Vantagens e desvantagens do inquérito por questionário online.	59

Índice de Gráficos

Gráfico 1 – Nível de implementação da contabilidade de gestão.....	65
Gráfico 2 - Nível de utilidade da contabilidade de gestão.....	65
Gráfico 3 – Funções inerentes à contabilidade de gestão.....	66
Gráfico 4 – Métodos de custeios adotados.	67
Gráfico 5 – Fatores que podem condicionar a utilização da contabilidade de gestão.	69
Gráfico 6 – Técnicas adotadas no controlo de gestão.	69
Gráfico 7 – Fatores que podem condicionar a realização do controlo de gestão.	72
Gráfico 8 – Nível de importância da informação produzida pelo controlo de gestão.	73
Gráfico 9 – Grau de utilidade do controlo de gestão nas diferentes decisões.	74
Gráfico 10 – Órgãos competentes pela elaboração do desenho e planeamento estratégico.	75
Gráfico 11 – A utilidade do processo de benchmarking para o planeamento estratégico...	76
Gráfico 12 – Nível de importância de fatores considerados na elaboração do plano estratégico.....	76
Gráfico 13 – Linha cronológica – resultados da distribuição do inquérito por questionário.	84

Índice

Capítulo 1 – Introdução	1
Capítulo 2 – Sistema de saúde em Portugal	5
2.1. As origens do Serviço Nacional de Saúde.....	5
2.2. A evolução do Serviço Nacional de Saúde.....	6
2.3. O estado atual do sistema de saúde em Portugal.....	11
Capítulo 3 – Os sistemas de apoio à tomada de decisão e controlo de gestão nos hospitais	13
3.1. A contextualização da contabilidade de gestão	13
3.1.1. O percurso da contabilidade de gestão	13
3.1.2. A contabilidade de gestão nos hospitais públicos portugueses	14
3.2. Sistemas de gestão e de apoio à tomada de decisão	19
3.2.1. Contextualização da tomada de decisão	19
3.2.2. Evolução dos sistemas de apoio à tomada de decisão.....	20
3.2.3. Os processos de apoio à tomada de decisão	25
3.3. Impacto dos custos no controlo de gestão nos hospitais	31
3.3.1. Método de custeio direto ou variável	32
3.3.2. Método das secções homogéneas	33
3.3.3. Método de custeio baseado nas atividades	35
3.3.4. Comparação entre métodos tradicionais e o método de custeio baseado nas atividades.....	43
3.3.5. Método de custeio Time-Driven Activity-Based Costing	46
Capítulo 4 – Objetivos e questão de investigação	51
4.1. Objetivos da investigação.....	51
4.2. Questão de investigação	52
Capítulo 5 – Metodologia da investigação	55
5.1. Método de investigação	55
5.1.1. Estratégia de investigação	55
5.1.2. Desenho da investigação	56
5.2. Técnicas de recolha de dados	57
5.2.1. População e amostra	57
5.2.2. Investigação quantitativa: inquérito por questionário	58
Capítulo 6 – Análise dos resultados	63
6.1. Caracterização da amostra.....	63
6.2. Caracterização da contabilidade de gestão	64
6.3. Caracterização do controlo de gestão	69

6.4.	Caracterização do processo de tomada de decisão.....	72
6.5.	Plano estratégico	75
Capítulo 7 –	Conclusão	77
7.1.	Discussão de resultados.....	77
7.2.	Limitações	84
7.3.	Conclusões finais.....	86
7.4.	Recomendações	89
7.5.	Sugestões para investigação futura	90
Referências Bibliográficas		93
Anexos.....		105
Anexo I –	Secções Homogéneas definidas pelo PCAH.....	105
Anexo II –	Níveis de apuramento de custos definidas pelo PCAH	107
Apêndices		109
Apêndice I –	Rede de unidades hospitalares pertencentes ao SNS.....	109
Apêndice II –	Mapa da literatura que fundamenta a construção do questionário	113
Apêndice III –	Inquérito por questionário dirigido aos hospitais públicos	119

Capítulo 1 – Introdução

Os custos em saúde em Portugal, no ano de 2021, corresponderam a 11,20%¹ do Produto Interno Bruto (PIB), apresentando uma tendência crescente nos últimos anos. O valor dos gastos na saúde varia ao longo do tempo devido a diferenças, tanto no crescimento das despesas da saúde, como no crescimento económico. A crise da Covid-19, veio restringir severamente a atividade económica, e a propagação da doença conduziu a um aumento nas despesas com a saúde, especificamente, de 2019 para 2020 verificou-se um aumento do PIB de sete pontos percentuais das despesas em saúde.

Para além das agravantes associadas à Covid-19, existem diversos fatores que conduzem a um aumento das despesas com a saúde, como as profundas alterações demográficas atuais, principalmente o envelhecimento populacional, que resultou numa maior procura e necessidade de cuidados de saúde (OPSS, 2021). Paralelamente, verifica-se um acréscimo de incidência e prevalência de doenças crónicas (*e.g.*, tabagismo, diabetes, doenças cardiovasculares, doenças oncológicas e doenças respiratórias), o que conduz a um aumento das necessidades de cuidados de saúde (Ministério da Saúde, 2018). Por outro lado, a evolução tecnológica e da investigação na área da medicina, permitiu a criação e desenvolvimento de novos medicamentos mais dispendiosos, como de equipamentos para a realização de tratamentos e exames, mais complexos que exigem tecnologia mais avançada, conduzindo ao aumento dos custos.

Para além dos custos elevados associados ao sistema de saúde, os hospitais ainda são propensos a ineficiências, que resultam em desperdícios (*e.g.*, falhas na prestação de cuidados e tratamentos excessivos) (Stadhouders *et al.*, 2019). Essas falhas são o resultado de uma gestão pouco estruturada e ineficiente das instituições de saúde (Ministério da Saúde, 2010).

Ao longo dos últimos anos, foram aplicadas diversas medidas com o objetivo de melhorar a eficiência da gestão do sector público da saúde. Entre as alterações realizadas, destaca-se a adoção de técnicas de gestão privada no sector público. Esta reforma reconheceu os benefícios da aplicação da contabilidade de gestão e dos sistemas de apoio à tomada de decisão, considerando-as como ferramentas indispensáveis para a monitorização e controlo

¹ Dados obtidos a partir da base de dados PORDATA, disponível em: www.pordata.pt

O corpo do texto da presente dissertação segue a norma APA 6, de acordo com a informação disponível em: <https://www.ua.pt/file/36608>
As referências, por sua vez, seguem a norma APA 7, de acordo com: <https://www.ua.pt/file/62230>

das entidades públicas (Hopwood, 1990). Estes mecanismos, visavam melhorar a eficiência das entidades, e a proteção da autonomia dos gestores, obtendo assim uma maior transparência do sector (Hood, 1991, 1995; Pollitt e Bouckaert, 2011). Para além disso, é verificada a transformação de instituições pertencentes ao Sector Público Administrativo (SPA) em Entidades Públicas Empresariais, para assim conceder mais instrumentos para promover a eficiência e eficácia dos recursos do Serviço Nacional de Saúde (SNS), passando estas a integrar o Sector Empresarial do Estado (SEE) (Ministério da Saúde, 2005b). Estas medidas refletem a evolução do sector e a necessidade de adoção de novos instrumentos de gestão, por parte dos hospitais, capazes de responder às exigências da gestão empresarial, bem como o foco crescente na avaliação de resultados, como forma de garantir uma gestão eficiente dos recursos escassos disponíveis (Ribeiro, 2008).

A monitorização constante dos resultados obtidos pelas instituições apresenta, cada vez mais, uma elevada importância, não só para a contabilidade e controlo de gestão da entidade como para o planeamento estratégico. Mesmo com as medidas já estabelecidas, ainda existe um longo percurso até todas as instituições disporem de sistemas de informação que forneçam dados detalhados e precisos, de forma a auxiliar os gestores e decisores na sua tomada de decisão, sendo por vezes reduzido o investimento realizado para a melhoria destas tecnologias (Almeida, 2012).

O atual processo de *benchmarking* disponibilizado pela Administração Central do Sistema de Saúde (ACSS), apresenta deficiências ao nível do detalhe de informação, sendo esta uma ferramenta indispensável para a elaboração do plano estratégico dos hospitais. Para a disponibilização de informação mais relevante é essencial a adoção de métodos de custeio que permitam obter dados mais detalhados, a fim de permitir que as entidades de saúde possam analisar essa informação de forma mais precisa, (*e.g.*, permitir que as instituições de saúde possam analisar os custos por doente cirúrgico de uma determinada especialidade) possibilitando a realização de uma comparação lógica com outras entidades de saúde, tornando assim o sector da saúde mais transparente. Para além disso, a implementação de sistemas de contabilidade (*e.g.*, *Activity-Based Costing*) e de controlo de gestão (*e.g.*, *Balanced Scorecard*), fornecem informação relevante para o processo de tomada de decisão, permitindo ao gestor tomar decisões com um menor nível de risco, como fornece a informação relativa aos recursos humanos, desperdícios e consumos de materiais e equipamentos, permitindo à gestão, se necessário, tomar medidas corretivas, a fim de tornar as instituições mais eficientes.

As atuais necessidades da população, no sector da saúde, e o atual panorama epidémico, tornam ainda mais importantes os sistemas de contabilidade e controlo de gestão, uma vez que os recursos são escassos e as necessidades de cuidados de saúde são superiores. Deste modo, torna-se essencial o fornecimento a tempo útil de informação de qualidade para os gestores, como forma de colmatar as deficiências existentes no sector, garantindo uma eficaz gestão de recursos, e a qualidade dos cuidados de saúde prestados. Essa informação está relacionada com a correta implementação de sistemas de informação, que auxiliem diariamente a gestão de topo e intermédia, tendo estes dados uma importância acrescida, em situações de crise no sector.

São grandes os desafios que o sistema de saúde enfrenta, tanto a nível nacional como mundial. A Organização das Nações Unidas (ONU) definiu no ano de 2015 a Agenda 2030, constituída por 17 Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS), a aplicar a nível global. A saúde apresenta-se como um dos objetivos estabelecidos, onde é destacada a importância de redução da mortalidade, o reforço na prevenção e no tratamento de dependências (*e.g.*, álcool e drogas), a necessidades de assegurar o acesso a serviços de planeamento familiar, investir na pesquisa e desenvolvimento de medicamentos e vacinas e na formação de profissionais. Estas apresentam como principal propósito “garantir o acesso à saúde de qualidade e promover o bem-estar para todos, em todas as idades” (ONU, 2016:7). Para além das metas referidas, é evidenciada a necessidade de “cobertura universal de saúde, incluindo a proteção do risco financeiro, o acesso a serviços de saúde essenciais de qualidade e o acesso a medicamentos e vacinas essenciais para todos de forma segura, eficaz, de qualidade e a preços acessíveis” (ONU, 2016:7).

A 29 de outubro de 2020, o Conselho de Ministros, aprovou a “Estratégia Portugal 2030”, onde são apresentados os objetivos estratégicos para a presente década. Os objetivos do programa implementam as metas estabelecidas pela ONU, no sector da saúde, sendo destacada a necessidade de garantir o acesso de cuidados de saúde a todos os cidadãos e de uma maior resiliência e qualidade do sistema de saúde (Ministério do Planeamento, 2020). Evidentemente, estes novos desafios, conduzem a uma maior necessidade de fornecer cuidados de saúde de qualidade, a todos os cidadãos, garantindo um correto acompanhamento dos utentes. O cumprimento destas metas está dependente de uma gestão mais estruturada das instituições como de uma gestão eficaz dos recursos disponíveis o que, conseqüentemente, eleva a importância que o controlo de gestão apresenta no processo de tomada de decisão. Sendo esta uma ferramenta indispensável para a monitorização dos recursos e custos da instituição, permitindo a realização de uma gestão mais eficaz.

Em Portugal, os estudos realizados sobre esta temática são escassos, sendo estes realizados, maioritariamente, a título individual, focando nos sistemas de contabilidade de gestão ou apenas no processo de tomada de decisão. (e.g., Cruz, 2013; Custódio, 2011; Leite e Rodrigues, 2007; Lopes, 2017; Lopes, 2014; Moura, 2013; Nunes, 2012; Oliveira, 2013; Pereira, 2020; Quesado e Cardoso, 2017; Rodrigues, 2017; Santos, 2018). Sendo assim, torna-se fundamental a elaboração de um estudo que possibilite analisar a informação fornecida pela contabilidade de gestão e pelo controlo de gestão, e investigar se a mesma é considerada no processo de tomada de decisão. Com efeito, a questão principal colocada nesta investigação é: “De que forma é que o controlo de gestão auxilia os gestores na tomada de decisão?”.

Tendo como ponto de partida estas reflexões, foi desenhada esta investigação, do tipo descritivo. Este é um estudo preliminar que procura identificar padrões nas organizações públicas de saúde. A estratégia definida será a elaboração de um inquérito por questionário, que apresenta como objetivo a obtenção de dados para uma posterior análise, que irá resultar em uma generalização dos resultados para toda a população alvo (Edmonds & Kennedy, 2017). Esta abordagem, permite explorar perspetivas e comportamentos adotados, obtendo assim uma visão mais completa da problemática em estudo.

Do ponto de vista estrutural, este trabalho encontra-se organizado em seis capítulos. O primeiro capítulo corresponde ao presente capítulo, onde é referida importância do tema escolhido, a questão de investigação e a metodologia adotada. No segundo capítulo é realizada uma revisão de literatura, com foco na evolução do sistema de saúde em Portugal. No terceiro capítulo, é igualmente realizada uma revisão de literatura, sendo esta concentrada nos sistemas de controlo de gestão, e a sua importância para o processo de tomada de decisão. É dada relevância à contabilidade de gestão, uma vez que a informação fornecida por este sistema é imprescindível para a realização do controlo de gestão. No quarto capítulo, é explicada a metodologia adotada, para a realização da presente investigação, incluindo o desenho da estratégia definida, a população e a amostra. No quinto capítulo, são analisados os dados resultantes do inquérito por questionário realizado aos hospitais. Por fim, são apresentadas as conclusões, sendo referida a discussão de resultados, as limitações, as conclusões finais, algumas recomendações e para finalizar, são mencionadas algumas sugestões para investigação futura.

Capítulo 2 – Sistema de saúde em Portugal

Ao longo dos últimos anos, foram realizados vários estudos, a nível global, de forma a analisar as reformas públicas no sector da saúde, relacionando as reformas à importância da utilização eficiente da contabilidade e do controlo de gestão no processo de tomada de decisões (*e.g.*, Aidemark, 2001; Covaleski *et al.*, 1993; Eldenburg e Krishnan, 2006; Jacobs *et al.*, 2004; Jacobs, 1998; Kantola e Järvinen, 2012; Kurunmaki *et al.*, 2003; Kurunmäki, 2009; Lehtonen, 2007; Macinati e Anessi-Pessina, 2014; Malmrose, 2015).

Em Portugal, nos últimos cinquenta anos, foram implementadas várias reformas sanitárias, o que levou a um percurso irregular do sistema de saúde. De acordo com Simões (2004), existem duas causas principais para estas reformas da saúde: (i) contingências exógenas, nomeadamente, condições políticas, económicas e sociais; e, (ii) ambiente interno, caracterizado pelo elevado aumento dos custos dos cuidados de saúde. Deste modo, não é possível abordar a temática do presente estudo sem antes conhecer o sector da saúde, recorrendo à análise da sua evolução e das reformas que foram propostas e realizadas, como forma de destacar os progressos que compõem o atual sistema de saúde.

2.1. As origens do Serviço Nacional de Saúde

Após 1970, Portugal sofreu consecutivas mudanças estruturais, como a democratização e a descolonização (de 1974 a 1976), a entrada na Comunidade Económica Europeia (em 1986), a integração na União Monetária Europeia (em 2000), a crise económico-financeira (em 2008), a *Troika* (de 2011 a 2014) e a pandemia de Covid-19 (com início em 2020). Durante este período, ocorreram enormes mudanças na população, na saúde e nos recursos atribuídos, conforme é apresentado na Tabela 1.

No ano de 1971, com o Decreto-Lei n.º 413/71, de 27 de setembro, foi iniciada a “Reforma de Gonçalves Ferreira” que introduziu profundas modificações conceptuais e organizacionais, no sistema de saúde, sendo reestruturados os serviços centrais, regionais, distritais e locais. Este diploma afirmava e garantia o direito à saúde. Contudo, os recursos eram limitados, tanto em termos de acesso aos serviços, como de recursos humanos, técnicos e financeiros (Ministério da Saúde e Assistência, 1971).

Posteriormente, no ano de 1976, é aprovada a nova Constituição da República Portuguesa que estabelece no seu artigo 64.º que todos os cidadãos têm direito à proteção da saúde e o dever de a defender e promover (Portugal, 1976).

Tabela 1 – Desenvolvimentos na População e na Saúde em Portugal.

	1970	1974	1986	2000	2008	2011	2014	2020
Taxa de Mortalidade infantil (%)	55,5	37,9	15,8	5,6	3,3	3,1	2,9	2,4
Taxa bruta de natalidade (%)	20,8	19,6	12,6	11,7	9,8	7,9	9,2	8,2
Taxa de fecundidade (%)	84,6	77,8	51,4	45,9	40,8	38,61	34,3	37,2
Esperança de vida à nascença	67,1	68,2	73,4	76,4	78,7	79,8	80,4	81,1
Médicos inscritos na ordem	8 156	10 312	24 696	32 498	38 932	42 796	46 739	57 198
Despesas do Estado em saúde em % PIB	Sem inf.	0,3	2,9	4,1	5,2	5,2	4,8	5,4
População (nº de residentes)	8 668 267	9 172 249	9 926 426	10 330 774	10 563 014	10 542 398	10 374 822	10 298 252

Fonte: INE (2021a, 2021b, 2021c); PORDATA (2021a, 2021b, 2021c, 2021d)

No ano de 1979, foi publicado em Diário da República, a Lei 56/79 de 15 de setembro, que estabelece pela primeira vez o direito geral aos cuidados de saúde, criando o Serviço Nacional de Saúde (SNS) e abrindo o acesso a todos os cidadãos aos seus serviços, independentemente da sua condição económico-social. O diploma estabelece que o SNS será uma organização descentralizada e democrática dispendo de uma autonomia administrativa e financeira, como também de serviços prestadores de cuidados de saúde primários (i.e., centros comunitários de saúde) e de serviços prestadores de cuidados diferenciados (i.e., hospitais gerais, hospitais especializados e outras instituições especializadas) (Assembleia da República, 1979).

2.2. A evolução do Serviço Nacional de Saúde

Entre 1988 e 1995, o SNS começou a denotar uma abordagem à ideologia de mercado. A Lei de Gestão Hospitalar, aprovada no Decreto-Lei n.º 19/88, de 21 de janeiro, estabeleceu princípios orientadores para os hospitais do SNS, incluindo a gestão empresarial, a descentralização da tomada de decisões através de centros de responsabilidade intermédios e a nomeação de conselhos de gestão pelo Governo (Barros e Simões, 2007; Ministério da Saúde, 1988). No ano de 1990, com a aprovação da Lei n.º 48/90, de 24 de agosto, designada como Lei de Bases da Saúde, o SNS deixa de ser visto como o único prestador de serviços de saúde, ou seja, os cuidados de saúde continuavam a ser prestados por serviços e

estabelecimentos do Estado ou, sob fiscalização deste, por outras entidades públicas ou por entidades privadas, com ou sem fins lucrativos (Assembleia da República, 1990). A prática privada foi permitida nos hospitais públicos, sob certas condições relacionadas com a senioridade e posição dos médicos, bem como com o estatuto de emprego exclusivo no SNS (Barros e Simões, 2007). Em seguimento das leis anteriormente referidas, no ano de 1993, o SNS passa a ser descentralizado a partir da criação de cinco Administrações Regionais de Saúde (ARS) (i.e., Norte, Centro, Lisboa e Vale do Tejo, Alentejo e Algarve), e é promovido o desenvolvimento do sector privado da saúde através do estabelecimento de acordos com entidades privadas para prestação de cuidados de saúde (Ministério da Saúde, 1993). Contudo, todos os hospitais e centros de saúde públicos ainda pertenciam à administração central, com financiamento público que provinha predominantemente do Orçamento do Estado, assim como, decisões centralizadas em matéria de gestão de recursos humanos, decisões de investimento e regras organizacionais (Campos, 2004).

No ano de 1995, foi adotado um processo de reforma cauteloso centrado nos princípios da Nova Gestão Pública (*New Public Management* - NPM) aplicada à reforma do SNS (OPSS, 2003). A NPM foi desenvolvida e aplicada com o intuito de reformular os sistemas de gestão públicos, utilizando técnicas de gestão privada, com o objetivo de melhorar a eficiência e permitir uma maior autonomia dos gestores, obtendo assim maior transparência e responsabilidade (Hood, 1995; Hood, 1991; Pollitt e Bouckaert, 2011). Deste modo, tanto a contabilidade de gestão, como os sistemas de apoio à tomada de decisão, tornaram-se ferramentas indispensáveis na monitorização e controlo das entidades públicas (Hopwood, 1990). Estas reformas foram propostas pelo Programa do XIII Governo Constitucional, podendo destacar alguns dos seus principais objetivos:

Melhorar o funcionamento e aumentar a eficiência dos hospitais e unidades de saúde, dotando-os de novos modelos de gestão que tenham por base a sua autonomia administrativa e financeira e estabelecendo, em paralelo, mecanismos de responsabilização dos seus órgãos de gestão. (...) Concretizar uma efetiva descentralização na gestão dos serviços de saúde e no planeamento local dos cuidados a prestar às populações, mediante a transferência de amplas competências para as Administrações de Saúde de âmbito regional (...) Diminuir progressivamente a intervenção do Estado na administração da prestação de cuidados de saúde, dissociando-a da sua condição de financiador do sistema, para o que se torna necessário fomentar a emergência de modalidades alternativas e mecanismos de competição gerida entre prestadores públicos e privados, tendo sempre por objetivo alcançar a melhor qualidade dos cuidados de saúde a prestar (Portugal, 1995:108).

Por consequência, no mesmo ano, realizou-se a primeira tentativa de colocar a gestão de um hospital do SNS (Hospital Professor Doutor Fernando da Fonseca) sobre iniciativa privada (Barros e Simões, 2007; Ribeiro, 2008).

Mais tarde, em 1999, foi aprovado Decreto-Lei n.º 374/99, de 18 de setembro, que instituiu a criação de Centros de Responsabilidade nos hospitais como meio de estabelecer níveis de gestão intermédios e promover a descentralização da responsabilidade e da tomada de decisão, a fim de alcançar níveis mais elevados de eficiência no SNS (Barros e Simões, 2007; Ministério da Saúde, 1999).

Posteriormente, em 2002, foi aprovada a Lei n.º 27/2002, de 8 de novembro, que introduziu mudanças profundas na Lei de Bases da Saúde (Assembleia da República, 2002). Foi definido um novo modelo de gestão hospitalar que permitiu a transição de algumas instituições para empresas públicas, designado por hospitais SA (Sociedade Anónima). Esses hospitais pertenciam ao Sector Público Administrativo (SPA), passando a integrar no Sector Empresarial do Estado (SEE) Esse novo modelo foi aplicado a estabelecimentos hospitalares que integravam a rede de prestação de cuidados de saúde, correspondendo a total de 34 hospitais, representando cerca de 40% de todos os hospitais do SNS (Barros e Simões, 2007). Deste modo, as mudanças foram somente no modelo de gestão, mantendo a responsabilidade do Estado pela prestação dos cuidados de saúde. No entanto, a adoção deste novo modelo não foi acompanhada pela implementação de mecanismos de avaliação, nomeadamente no que diz respeito à prestação de serviços públicos que foram privatizados.

Ainda que se estabeleçam esses mecanismos, verifica-se que, na prática, e pelos mais variados motivos essa avaliação é ineficaz. No fundo, estas omissões do Estado, quando está em causa o próprio interesse público, no sentido lato do termo, resulta em desconfiança e insegurança, na medida em que não existe um dispositivo regulador efetivo que assegure e garanta a prossecução dos objetivos de saúde (OPSS, 2009:60).

A 20 de agosto, é publicado o Decreto-Lei n.º 185/2002, que vem definir os princípios e os instrumentos para o estabelecimento de Parcerias Público-Privadas (PPP) no sector da saúde, estas seriam constituídas através da concessão da gestão de unidades prestadoras de cuidados a entidades privadas ou de natureza social ou pelo investimento conjunto entre estas entidades e o Estado (Ministério da Saúde, 2002).

As parcerias em saúde, em regime de gestão e financiamento privados, visam, fundamentalmente, obter melhores serviços com partilha de riscos e benefícios mútuos entre as entidades públicas que têm a responsabilidade pelos serviços públicos e outras entidades que se lhe associam com carácter duradouro (Diário da República, 2002: 5852).

Em sequência, o Observatório Português dos Sistemas de Saúde (OPSS) destaca a posição do Ministério da Saúde, definindo-a como ambígua e pouco transparente, uma vez que, não havia esclarecimentos relacionados com as mais-valias públicas do modelo das PPP, apesar das tendências internacionais aconselharem as maiores cautelas e ponderação neste tipo de concessão a privados sobretudo na área da saúde (OPSS, 2007).

Na mesma data, é publicado o Decreto-Lei n.º 188/2003, destinada aos hospitais SPA, que vem introduzir um novo modelo de organização, que permita uma maior descentralização na estrutura funcional e uma maior capacidade diretiva dos órgãos máximos e intermédios da gestão hospitalar, nomeadamente dos conselhos de administração e dos diretores de departamento ou de serviço, bem como uma identificação clara das suas responsabilidades na cadeia hierárquica. Deste modo, foram definidos centros de responsabilidade (centros de custos, centros de proveitos, centros de investimentos), que permitissem ao responsável do centro uma maior autonomia, garantindo que o mesmo detivesse aptidões para a realização de tarefas de gestão hospitalar, nas áreas de organização, de regulação do controlo de gestão e de avaliação dos processos e resultados (Ministério da Saúde, 2003).

No ano de 2005, com a publicação do Decreto-Lei n.º 93/2005, de 7 de junho, surgem os primeiros hospitais EPE (Entidades Públicas Empresariais), transformando os hospitais SA em Empresas Públicas do Estado para, conseqüentemente, conceder mais instrumentos para promover a eficácia e eficiência dos recursos do SNS (Ministério da Saúde, 2005b).

De 2006 a 2011, o governo passa a priorizar a consolidação das reformas nos cuidados de saúde primários e nos cuidados continuados integrados. As medidas definidas pelo Estado apresentavam como objetivo a melhoria da qualidade dos resultados, corrigindo as desigualdades, concentrando-se na eficiência, assegurando a sustentabilidade e estabilidade (e.g., Ministério da Saúde, 2006; Ministério da Saúde, 2007; Ministério da Saúde, 2008; Ministério da Saúde, 2009; Ministério da Saúde, 2011).

Em 2008, a falência do Lehman Brothers, uma das principais instituições financeiras dos Estados Unidos, provocou o início de uma crise financeira à escala global. Os seus efeitos foram particularmente desastrosos para a economia portuguesa, uma vez que esta já se encontrava com um baixo crescimento económico, o que conduziu o país a solicitar, em 2011, a assistência financeira da *Troika*, constituída pela Comissão Europeia, o Banco Central Europeu e o Fundo Monetário Internacional. Em contrapartida, seria implementado um plano de austeridade sem precedentes, afetando diversos sectores, tal como o da saúde, em que foram implementadas poupanças através da redução do orçamento do SNS, o que conduziu a uma concentração e racionalização das instalações médicas, como a redução das despesas com recursos humanos (cf. Tabela 2).

Sakellarides *et al.*, (2014) destaca que as omissões mais significativas do Programa de Entendimento com a Troika, foram a falta de monitorização e avaliação dos impactos da crise e das medidas de austeridade adotadas na saúde e nos cuidados de saúde portugueses.

Tabela 2 – Despesa total e com pessoal ao serviço do SNS (em milhões).

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Despesa total do SNS	9 111,8	9 296,7	9 852,4	10 271,2	9 590,7	8 947,7	8 906,2	9 022,5	9 103,5
Despesa com pessoal do SNS	3 679,2	3 693,8	3 983,1	3 935,0	3 507,9	3 345,8	3 467,0	3 465,1	3 467,5

Fonte: PORDATA (2021b)

Em 2014, na avaliação ao programa de assistência financeira de Portugal, é destacado que as reformas realizadas no sector da saúde conduziram a uma redução na despesa no SNS de 1 500 milhões de Euros, 15% menos do que em 2010, mas as dívidas vencidas no sector continuaram a acumular-se, em particular as dos hospitais EPE (OPSS, 2014).

Contudo, a divulgação por parte da Administração Central do Sistema de Saúde (ACSS) de indicadores económico-financeiros, de eficiência, produção e capacidade utilizada, foram retomadas no mês de setembro de 2011. A disponibilização destes indicadores, reforçou os mecanismos de transparência e de responsabilidade da gestão, como fora proposto no Programa do XIX Governo Constitucional.

É fundamental levar a cabo uma utilização mais racional e eficiente dos recursos disponíveis, não apenas pelo objetivo da sustentabilidade, mas porque esta é absolutamente necessária para continuar a garantir o direito à proteção da saúde, o que implica reforçar os princípios da responsabilização pelos resultados, da transparência da gestão dos dinheiros públicos e o da imparcialidade objetiva e eficaz das decisões de política de saúde (Portugal, 2011:70).

Em maio de 2013, foi publicado o primeiro relatório de *benchmarking* entre hospitais EPE e PPP do SNS, nas dimensões de acesso, qualidade, produtividade e económica. O relatório tinha como principal objetivo, “melhorar o desempenho dos hospitais num contexto de melhoria simultânea da qualidade do serviço prestado aos utentes, nomeadamente a nível do acesso” (ACSS, 2013:5). Após o alargamento no fornecimento de dados, no ano de 2014, a ACSS passou a disponibilizar dados relativos aos cuidados primários. Posteriormente, os relatórios passaram a ser disponibilizados trimestralmente, e atualmente os mesmos são disponibilizados com uma periodicidade mensal, reforçando uma maior transparência, e possibilitando um apoio no desenvolvimento, por parte dos hospitais, do seu plano estratégico.

As reformas propostas e executadas pelo Estado tiveram como objetivo a implementação e criação de instrumentos de gestão que respondessem às exigências da gestão empresarial e que permitissem uma avaliação dos resultados para, desse modo, apoiar na tomada de decisão, a fim de tornar o sistema de saúde mais eficiente.

2.3. O estado atual do sistema de saúde em Portugal

No ano de 2017, com a publicação em Diário da República do Decreto-Lei n.º 18/2017, de 10 de fevereiro, o XXI Governo Constitucional aprovou medidas como “o reforço da capacidade do SNS através da alocação dos recursos humanos, técnicos e financeiros adequados (...) o reforço da autonomia e da responsabilidade dos gestores do SNS e das unidades prestadoras de serviços”, com o objetivo de “obter mais e melhores resultados face aos recursos disponíveis, ou seja, aumentar a eficiência do SNS” (Ministério da Saúde, 2017:694).

Posteriormente, em 2019, é aprovada a nova Lei de Bases da Saúde (Lei n.º 95/2019, de 4 de setembro), revogando a Lei n.º 48/90, de 24 de agosto, e o Decreto-Lei n.º 185/2002, de 20 de agosto. No presente ano, é implementado em onze hospitais e Unidades Locais de Saúde (ULS) o projeto de um modelo de gestão autónoma, tendo o mesmo como objetivo reforçar a melhoria das condições de financiamento, como também a redução expectável do endividamento (Assembleia da República, 2019).

A novembro de 2019, surgem os primeiros casos de Covid-19, na China. A 30 de janeiro de 2020, após ser declarada pela Organização mundial da saúde, situação de Emergência de Saúde Pública de âmbito Internacional, “muitos países adotaram uma abordagem ‘esperar para ver’, em vez de adotarem uma estratégia de contenção agressiva que poderia ter contrariado a pandemia global”. “À medida que a COVID-19 se espalhava por mais países, nem os sistemas nacionais nem os internacionais conseguiram satisfazer as exigências iniciais e urgentes de abastecimento”. Os países que retardaram a suas respostas à pandemia, foram caracterizados pela “falta de coordenação, estratégias inconsistentes ou inexistentes e pela desvalorização da ciência na orientação da tomada de decisão” (OPSS, 2021:22).

A 2 de março de 2020, é registado o primeiro caso em Portugal, agravando-se a proliferação do vírus por toda a Europa e Mundo, levando a Organização Mundial da Saúde, a 11 de março a declarar estado de pandemia por Covid-19.

O elevado número de casos provocados pelo vírus SARS-CoV-2, conduziu à constatação de algumas das “limitações crónicas” existentes, como limitações nos “comportamentos individuais e coletivos, na qualidade e desempenho das instituições, e dos modelos de governação em uso”, as “deficientes e insuficientes respostas aos desafios do envelhecimento”, “o substancial atraso na integração dos cuidados”, “as limitações nas competências de planeamento em saúde” e “as notórias insuficiências de enquadramento e inovação na gestão da informação do conhecimento e da comunicação nos sistemas de saúde” (OPSS, 2021:21).

Para o XXII Governo Constitucional, foi indispensável a tomada de medidas com carácter de urgência, como forma de garantir os cuidados de saúde de doentes infetados com Covid-19, como também prevenir os contágios, criando zonas para tratamento, garantido a proteção dos doentes que não contraíram o vírus. Consequentemente, o baixo número de recursos, como recursos humanos, levou a que muitos departamentos hospitalares não tivessem capacidade para dar respostas às necessidades dos cidadãos.

O SNS assegurou uma resposta adequada aos doentes com Covid-19 e aos seus contactos de risco. O mesmo já não se pode dizer em relação às pessoas sem Covid-19 que necessitaram de cuidados de saúde. Tanto por contenção dos cidadãos quanto, frequentemente, por falta de resposta atempada ou apropriada dos serviços de saúde (OPSS, 2021:36).

Dados divulgados pelo Ministério da Saúde, revelam que, relativamente ao “período homólogo em 2019, em março de 2020 verificou-se uma queda de 16% no número de consultas médicas hospitalares realizadas presencialmente no SNS, tendo a variação negativa alargado até aos 35% e 31%, respetivamente, nos meses de abril e maio” (Entidade Reguladora da Saúde, 2020:2). Em contrapartida, observa-se elevado aumento teleconsultas, obtendo um crescimento de 45% e 52%, nos meses de março de abril, respetivamente, comprando com o mesmo período no ano de 2019. Relativamente à atividade cirúrgica, verificou-se uma redução no volume de cirurgias programadas em abril e maio de 2020, respetivamente 78% e 57% abaixo do verificado no período homólogo de 2019 (Entidade Reguladora da Saúde, 2020).

Deste modo, é essencial que se recupere a resposta do SNS aos “Doentes não-Covid”, garantindo uma utilização eficiente e eficaz dos recursos, satisfazendo as necessidades e interesses dos pacientes. Sendo assim, a relevância do controlo de gestão ainda se torna maior, como forma de auxílio na tomada de decisão, para assim permitir uma gestão mais eficientes dos recursos, que são escassos.

Capítulo 3 – Os sistemas de apoio à tomada de decisão e controlo de gestão nos hospitais

O processo de tomada de decisão é uma atividade na qual todos nós, como cidadãos, estamos envolvidos diariamente, e à qual não é dada a devida importância. O mesmo acontece nas organizações, onde diariamente os gestores necessitam de avaliar e tomar decisões com o propósito de melhorar e otimizar os recursos financeiros e não financeiros. Deste modo, é essencial analisar o percurso do processo de tomada de decisão, evidenciando a importância que a contabilidade e controlo de gestão tem para o mesmo.

Atualmente, devido à globalização, à evolução tecnológica e ao aumento da competitividade, o gestor deve ter em consideração mais elementos na tomada de decisão do que no passado, uma vez que existem mais fatores que influenciam as entidades. Ao longo do tempo foi necessário o desenvolvimento de sistemas que proporcionassem o auxílio necessário para os decisores, fornecendo a informação essencial que permitisse uma tomada de decisão mais correta e fundamentada.

Neste capítulo é apresentada uma breve contextualização da contabilidade de gestão, focando na sua progressão nos hospitais públicos portugueses. De seguida, serão apresentados os sistemas de gestão e de apoio à tomada de decisão, salientando a sua evolução ao longo dos anos. Na sequência, serão expostos os processos de tomada de decisão em termos gerais, apresentando resumidamente as características dos modelos que se mostram mais estruturados quanto à definição de etapas e responsabilidades. Por fim, são expostos os métodos de custeio mais relevantes, focando no sistema de custeio baseado em atividades e no sistema das secções homogéneas, destacando a implementação do primeiro no sector da saúde a nível global.

3.1. A contextualização da contabilidade de gestão

3.1.1. O percurso da contabilidade de gestão

A contabilidade de gestão é um sistema contabilístico concebido para ajudar quem tem poder de decisão, para assim avaliar, analisar e otimizar os recursos económicos associados aos objetivos da organização, assim como controlar os consumos desses recursos. Os gestores utilizam essa informação contabilística para administrar cada atividade ou áreas funcionais, coordenar, tomar decisões estratégicas, controlar e avaliar o desempenho das organizações como um todo (Coelho, 2006).

Entre 1880 e 1925, foram desenvolvidas práticas de contabilidade de gestão, concebidas por engenheiros e industriais, em vez de investigadores académicos, o que levou a uma rápida adoção destas práticas inovadoras por outras organizações (Kaplan, 1984). Até ao ano de 1914, os desenvolvimentos iniciais da contabilidade de gestão diziam respeito aos custos do produto, isto é, a rentabilidade da empresa era calculada a partir dos custos por produto, e essa informação era utilizada para a tomada de decisões estratégicas. Após 1914, começou a ser adaptado o cálculo de custos tendo como objetivo a valorização das existências, passando os gestores a utilizar o custo médio agregado para valorizar as existências, tendo sido abandonada a necessidade de informação mais cuidada sobre os custos dos produtos individuais (Coelho, 2006). Rapidamente, a aplicação da contabilidade de gestão foi estendida para outras áreas, deixando de ser vista apenas como uma ferramenta para as organizações industriais, passando a ser aplicada em empresas prestadoras de serviços e empresas comerciais.

Nas décadas de 80 e 90 do século passado, economistas e gestores reconheceram a improficuidade da contabilidade de gestão, destacando a necessidade de utilização de processos de cálculo mais cuidados sobre o custo de produção, e mais informação detalhada sobre a utilização de fatores produtivos, que permitissem aos gestores melhorar a qualidade, a produtividade e, conseqüentemente, reduzir os custos (Coelho, 2006).

Atualmente, devido à forte concorrência externa e interna, provocada pela globalização e, conseqüentemente, pela pressão dos mercados, as organizações sentiram a necessidade de se tornarem mais eficientes e eficazes, recorrendo a novos métodos de gestão que apoiem a tomada de decisão e que permitam antecipar os comportamentos do mercado e dos seus concorrentes. Desta forma, torna-se fundamental o desenvolvimento de técnicas e ferramentas de apoio à tomada de decisão, cada vez mais complexas, para permitir uma utilização eficiente dessa informação por parte dos gestores, e assim permitir que os objetivos da organização sejam atingidos. Deste modo, podemos definir a contabilidade de gestão como um sistema útil que permite ao gestor aumentar a eficiência da produção, a implementar métodos mais eficientes, a reduzir os custos, a aumentar os proveitos, e por fim permite a criação e elaboração de um histórico fidedigno de transações comerciais (Coelho, 2006).

3.1.2. A contabilidade de gestão nos hospitais públicos portugueses

A implementação de sistemas de contabilidade de gestão representa uma elevada importância, tanto nas organizações públicas como nas privadas. Em Portugal, no sector

saúde, as entidades pertencentes ao SNS, não apresentam como objetivo a obtenção de lucro, mas sim a satisfação das necessidades dos utentes. Posto isso, o conhecimento dos custos do sector revela-se ainda mais importante, como forma de controlar os custos, permitindo que as instituições de saúde sejam eficientes, eficazes e que concedam serviços de qualidade. Estes sistemas fornecem informação relativa aos custos e rendimentos, com o objetivo de auxiliar os gestores na tomada de decisão, a fim de garantir uma adequada utilização de recursos financeiros e não financeiros.

No ano de 1977, é publicado o Decreto-Lei n.º 129/77, de 2 de abril, onde é aprovada a Lei Orgânica Hospitalar, que refere no seu artigo 7.º, n.º 1 que as receitas e despesas dos hospitais passariam a ser classificadas segundo o plano de contas hospitalar, isto é, a contabilização dos custos e das receitas por natureza e por funções. A criação da Lei Orgânica Hospitalar, teve como motivação os elevados custos associados ao sector, e uma tendência visível de aumento dos custos orçamentados, o que levou à exigência de medidas de controlo de gestão, com o objetivo de controlar os gastos do sector, avaliando os resultados obtidos e, evidentemente, garantindo a qualidade dos cuidados de saúde prestados à população (Ministério dos Assuntos Sociais, 1977).

A 27 de novembro de 1996, foi aprovado o primeiro Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais² (PCAH), de aplicação obrigatória nos hospitais do SNS. No ano seguinte, foi aprovado a partir do Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), que veio colmatar as lacunas existentes na contabilidade pública, obrigando à implementação imediata de um sistema integrado de contabilidade orçamental, patrimonial e analítica. Esta alteração teve implicações em todos os organismos da administração central, regional e local, exceto empresas públicas. O POCP apresentava como um dos propósitos, a “tomada de decisões estratégicas no domínio orçamental, designadamente no âmbito da orçamentação plurianual, face ao acompanhamento dos compromissos com reflexos em anos futuros” (Ministério da Finanças, 1997:4595). Deste modo, a aplicação do POCP, permitiu o desenvolvimento das entidades, garantindo um melhor controlo financeiro e a obtenção de documentos financeiros indispensáveis à contabilidade nacional (balanço, demonstrações de resultados, mapas de execução orçamental e anexos às demonstrações financeiras). Sendo assim, a aprovação do POCP veio ajustar o

² Este documento não foi oficializado em diploma legal. O mesmo é referido na Portaria 898/2000, de 28 de setembro, ponto 2.8., onde é citado que 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”.

PCAH, criado no ano de 1996, mas apenas no ano de 1998 foi implementado nos hospitais públicos portugueses.

Devido à especificidade do sector da saúde, foi publicado em Diário da República a Portaria n.º 898/2000 de 28 de setembro, onde é aprovado o Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS). O diploma tornou obrigatória a implementação do POCMS em todos os serviços e organismos do Ministério da Saúde, assim como aos organismos autónomos sob a tutela do Ministério que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública.

O presente Plano compreende as considerações técnicas, os princípios e regras orçamentais e contabilísticas, os critérios de valorimetria, o balanço e a demonstração de resultados, os mapas de execução orçamental, os anexos às demonstrações financeiras, o quadro de contas e suas notas explicativas, bem como a estrutura do relatório de gestão (Ministérios das Finanças e da Saúde, 2000:5250).

Neste sentido, a NPM veio reestruturar a contabilidade pública em Portugal, o que levou ao reforço do papel da contabilidade de gestão na avaliação e controlo dos resultados, a fim de permitir uma maior eficiência do sector da saúde.

No ano de 2005, após a publicação do Decreto-Lei n.º 93/2005, de 7 de junho, onde foram transformadas 31 unidades de saúde em hospitais EPE, é publicado em Diário da República o Decreto-Lei n.º 233/2005, de 29 de dezembro, que aprova o Estatuto das Entidades Públicas Empresariais, definindo no seu artigo 24.º a continuação da aplicação do POCMS, estabelecendo as adaptações necessárias definidas no Despacho n.º 17164/2006, de 25 de agosto. Algumas dessas adaptações incluem o fornecimento de informação financeira e orçamental, relativamente às compras, custos e perdas, proveitos e ganhos e investimentos (Ministério da Administração Interna, 2006; Ministério da Saúde, 2005a, 2005b).

No ano de 2007, foi publicada a última edição/revisão do PCAH, tendo sido aplicadas adaptações ao método das secções homogéneas, para um melhor tratamento e gestão dos centros de custo/proveito (Carvalho *et al.*, 2008). Sendo a contabilidade analítica interna fundamental para a gestão de qualquer instituição hospitalar, o plano veio “estabelecer linhas orientadoras para uma uniformização dos critérios de imputação e formas de distribuição dos custos e proveitos” (Ministério da Saúde, 2007b:7). Deste modo, instituições de saúde foram agrupadas em secções principais, auxiliares, administrativas e não imputáveis (cf. Anexo I), uma vez que as estas instituições apresentam uma elevada complexidade e diversidade de funções.

O apuramento dos custos das secções homogéneas, de acordo com o PCAH seria efetuado em quatro níveis. Numa primeira instância, seriam imputados os custos diretos pelas secções principais, auxiliares e administrativas. De seguida, os custos totais das secções administrativas seriam distribuídos pelas secções auxiliares e principais. Em terceiro, seria realizada a distribuição dos custos totais das secções auxiliares de apoio geral pelas secções principais e secção auxiliar de apoio clínico (secções beneficiárias da sua atividade). Por fim, os custos totais das secções auxiliares de apoio clínico seriam distribuídos pelas secções principais beneficiárias da sua atividade (cf. Anexo II). Deste modo, os custos diretos seriam imputados diretamente às secções que requisitaram os bens e serviços para consumo, enquanto, os custos indiretos (custos das secções auxiliares e administrativas), seriam distribuídos de acordo com um de três métodos disponíveis: método de distribuição direta; método de distribuição sequencial; e método de distribuição recíproca. No que respeita ao apuramento dos proveitos, é destacado no PCAH que a imputação dos proveitos, caso sejam produzidos pelo SNS, seria realizada, numa primeira fase, às secções principais, e em seguida, numa segunda fase, esses proveitos seriam distribuídos pelas secções auxiliares de acordo com os serviços requisitados (Ministério da Saúde, 2007b).

Leite e Rodrigues (2007) conduziram um estudo em hospitais EPE portugueses, cujo objetivo consistiu no estudo da implementação do PCAH nessas instituições de saúde. Os autores observaram a insuficiência não só do PCAH, como também das práticas de contabilidade de gestão. É igualmente destacado que os indicadores de gestão, analisados pelos hospitais em estudo, são voltados essencialmente para a eficiência, em detrimento de outras áreas de análise que iriam permitir medir e avaliar o desempenho da gestão (*e.g.*, indicadores de gestão de processos, equidade, eficácia e qualidade).

No ano de 2012 a ACSS implementou um *benchmark*³ dos hospitais (cf. Secção 1.2.), tendo o seu primeiro relatório publicado a maio de 2013. Alves *et al.* (2016), evidencia a relevância do processo de *benchmarking* como fonte de informação, tendo em vista a melhoria do desempenho económico-financeiro das instituições, garantindo em simultâneo um melhor desempenho no acesso e à qualidade dos serviços prestados. Deste modo, a comparação entre os hospitais, torna-se importante como forma de explicar “diferenças de performance, avaliar o potencial de melhoria de cada hospital nas principais áreas de atuação, e identificar alavancas operacionais de gestão corrente, melhores práticas e

³ Consultar <https://benchmarking-acss.min-saude.pt/> onde são disponibilizadas as informações dos hospitais públicos portugueses relativas às dimensões económico-financeiras, acesso, desempenho assistencial, produtividade, segurança e volume de utilização.

programas transversais que permitem capturar o potencial de melhoria identificado” (Alves *et al.*, 2016:14-15).

O processo de *benchmarking* em Portugal, apesar de ser considerado como um dos sistemas mais avançados na Europa Ocidental (OCDE, 2015), apresenta uma menor relevância nas áreas contabilidade de gestão e controlo de gestão. No sistema português, é dado um maior foco aos indicadores de assistência/produção, visto que, o objetivo das instituições está inteiramente relacionado com a prestação de serviços, garantindo o acesso, a qualidade e segurança na prestação dos mesmos. Ferreira (2016) defende a importância da divulgação de um maior número de indicadores. O autor refere que são fornecidos dados por “doente padrão”, isto é, transforma os diversos serviços que fazem parte do contrato-programa de um Hospital (*e.g.*, doente médico, doente cirúrgico, consultas, urgências, cirurgias de ambulatório, sessões de hospital de dia), numa medida única, o que não permite uma análise aos custos originados por cada um dos serviços prestados. Ferreira (2016) reforça que os responsáveis pela gestão de topo e gestão intermédia têm a necessidade de conhecer estes custos de uma forma mais analítica, para poder proceder corretamente a uma comparação lógica relativamente a outras instituições.

Atualmente, no sector público português, a Contabilidade de Gestão é regulamentada pela Norma Internacional de Contabilidade 27 (NCP 27) – Contabilidade de Gestão, do Sistema de Normalização Contabilística na Administração Pública⁴. A mesma foi aprovada pelo Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro.

A Contabilidade de Gestão destina-se a produzir informação relevante e analítica sobre custos, e sempre que se justifique, sobre rendimentos e resultados, para satisfazer uma variedade de necessidades de informação dos gestores e dirigentes públicos na tomada de decisões, designadamente nos seguintes domínios: (a) No processo de elaboração de orçamentos (por exemplo, orçamentos por atividades, produtos ou serviços), nomeadamente quando se utiliza o orçamento base zero, por programas ou por objetivos; (b) Nas funções de planeamento e controlo, e na justificação para um plano de redução de custos; (c) Na determinação de preços, tarifas e taxas, como é o caso das entidades do setor local, cujos preços e taxas devem estar justificados pelo seu custo; (d) No apuramento do custo de produção de ativos fixos ou de bens e serviços; (e) Na mensuração e avaliação de desempenho (economia, eficiência, eficácia, e qualidade) de programas; (f) Na fundamentação económica de decisões de gestão como, por exemplo, para justificar a entrega de determinados serviços a entidades externas ou para fundamentar o valor de comparticipação do Estado em serviços praticados a preços inferiores ao custo ou preço de mercado (Ministério das Finanças, 2015: 776).

A NCP 27 instituiu os critérios de afetação e imputação de custos indiretos, propondo a utilização do Sistema de Custeio ABC (*Activity-Based Costing* – Custeio

⁴ O Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais (PCAH – 3ª edição) era o normativo aplicável especificamente nas instituições de saúde, tendo sido substituído, no ano de 2015, pela NCP 27.

Baseado nas Atividades), com recurso a um conjunto de cinco etapas: (1) a identificação das atividades (principais e auxiliares) realizadas pela entidade que consomem recursos; (2) a atribuição de custos às atividades; (3) a identificação de indutores de custo para cada atividade que devem ser utilizados para imputar os gastos das atividades ao objeto de custo final (bens e serviços); (4) cálculo unitário de cada indutor de custo; e por fim (5) atribuição dos custos das atividades, aos bens e serviços produzidos multiplicando o custo unitário de cada indutor de custo pelas quantidades desse indutor consumidas por cada bem ou serviço (Ministério das Finanças, 2015). No entanto, não se encontravam reunidas todas as condições para a implementação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP). Sendo assim, foi publicado em Diário da República o Decreto-Lei n.º 85/2016 a 21 de dezembro, que estabeleceu a implementação do SNS-AP a partir de 1 de janeiro de 2018, sendo o mesmo aplicado às entidades que integram as administrações públicas (Economia, 2016).

3.2. Sistemas de gestão e de apoio à tomada de decisão

3.2.1. Contextualização da tomada de decisão

Com a globalização e a evolução tecnológica, foram surgindo novas necessidades nas organizações. Algumas dessas necessidades surgiram devido a falhas de fornecimento, em tempo útil, de informação necessária para o processo de decisão, de forma a garantir que os decisores tomassem decisões ótimas. Por consequência, foram desenvolvidos sistemas que auxiliavam os gestores no seu processo de tomada de decisão.

A necessidade de fornecimento de informação ao gestor, também se encontra interligada com a contabilidade de gestão, uma vez que esta fornece aos gestores a informação necessária e suficiente para uma racional tomada de decisão relativamente ao planeamento e controlo, permitindo a previsão das respetivas consequências económicas (Carvalho *et al.*, 2008; Coelho, 2006). Caso a contabilidade de gestão não seja corretamente utilizada e aplicada, a mesma não irá contribuir de forma eficiente para o apoio à tomada de decisão e para o controlo de gestão das organizações (Jordan *et al.*, 2021). Para além da contabilidade de gestão, o controlo de gestão desempenha, igualmente, uma tarefa fundamental no processo de tomada de decisões, visto que, quando bem aplicado, fornece ao gestor a informação relativamente ao desempenho da organização, nas vertentes humana, financeira, operacional e comercial. O controlo de gestão, gera informação relativamente aos desvios existentes na organização, como permite a comparação entre outras entidades

(*benchmarking*), para assim assegurar o cumprimento dos objetivos estabelecidos pela entidade, ou aplicar medidas corretivas.

Embora a grande maioria dos gestores tente de facto tomar decisões ótimas, é evidente que existem vários obstáculos que os impedem de o fazer (Rode, 1997). Little (1970), no seu estudo sobre modelos de gestão revela que os modelos utilizados nas organizações não fornecem informação relevante ao gestor. O autor afirma que o problema não se encontra centrado no gestor, caso isso acontecesse, o mesmo evitaria cometer erros, tomando decisões ótimas. Little (1970), destaca igualmente que o problema não está centrado na insuficiente informação disponibilizada aos gestores, mas sim no insuficiente esclarecimento da mesma, sendo por vezes inadequada. O autor refere que o grande problema dos modelos científicos para a gestão está centrado no facto dos gestores praticamente nunca os utilizarem. O mesmo relata que grande parte da dificuldade reside na implementação dos modelos, uma vez que é verificada uma grande dificuldade na adaptação dos gestores aos modelos existentes. O autor republicou o referido estudo no ano de 2004 mantendo a sua visão, mencionando que acredita que a utilização de ferramentas de apoio à decisão é quase nula, e que essa situação apresenta-se como um grande impedimento à utilização bem sucedida dos modelos pelos gestores (Little, 1970, 2004).

Ainda que, nas instituições de saúde seja implementado corretamente um sistema de Contabilidade de Gestão, e mesmo que esse forneça informação de qualidade, por vezes a mesma não é amplamente utilizada em situações de tomada de decisão e na avaliação da performance económica e financeira. A maior frequência de utilização dá-se ao nível do controlo retrospectivo de resultados e no apoio a outros instrumentos técnicos e de gestão (Rodrigues, 2017). Esta lacuna é também verificada em algumas instituições de saúde, e poderá comprometer a correta avaliação do desempenho da instituição, como dificultar a correção de eventuais irregularidades presentes nas organizações.

3.2.2. Evolução dos sistemas de apoio à tomada de decisão

Os sistemas de informação desempenham um papel importante na tomada de decisão, uma vez que fornecem informação ao gestor que o auxilia a encontrar a alternativa mais adequada para o cumprimento dos objetivos da organização, deste modo, estes sistemas representam sistemas de apoio à tomada de decisão.

Os sistemas de apoio à tomada de decisão são na sua maioria sistemas informáticos, concebidos e desenvolvidos com o objetivo de melhorar o processo e o resultado da tomada de decisões (Arnott, 2004). No entanto, estes sistemas com o passar do tempo precisaram de

evoluir, acompanhando o progresso tecnológico, a globalização e o aumento das necessidades e preferências dos utilizadores.

Antes de 1965, era muito dispendioso construir sistemas de informação de grande escala. Por essa altura, o desenvolvimento do *IBM System 360* e outros sistemas *mainframe* mais poderosos tornou mais prático e rentável o desenvolvimento de sistemas de informação de gestão em grandes empresas. Os sistemas de informação concentravam-se em fornecer aos gestores relatórios estruturados e periódicos. Grande parte da informação, dos relatórios, era proveniente de sistemas de contabilidade (Power, 2002). Na prática, as organizações implementavam programas financeiros que permitiam gerar relatórios com modelos pré-definidos, incluindo balanços e relatórios de vendas, que permitiam controlar as contas da empresa e auxiliar a avaliação dos lucros e dos custos, como também programas de planeamento de produção e gestão de *stocks* (Castro, 2009).

No ano de 1970, John Little identificou critérios para a conceção de modelos e sistemas para apoiar a tomada de decisões de gestão. Os seus quatro critérios incluíam robustez, facilidade de controlo, simplicidade e exaustividade de detalhes relevantes. Deste modo, os sistemas de informação de gestão forneciam relatórios de apoio à decisão baseados em factos (Little, 1970).

No ano seguinte, Emery e Morton (1971) publicaram um estudo onde evidenciavam que os computadores juntamente com os modelos analíticos poderiam ajudar os gestores a tomar decisões ótimas. Os autores realizaram uma experiência na qual os gestores de marketing e produção utilizaram, efetivamente, um sistema de decisão de gestão para a coordenação e planeamento da produção de curto a médio prazo de equipamentos de lavandaria, de uma grande empresa fabricante de eletrodomésticos. O sistema demorou cerca de um ano e meio até estar concluído, mas evidenciou resultados bastante satisfatórios.

Em 1974, Gordon Davis referiu no seu estudo que o conceito de sistemas de informação de gestão era uma extensão substancial dos conceitos de contabilidade de gestão, tendo em consideração as ideias e técnicas da ciência da gestão e das teorias comportamentais de gestão e tomada de decisão. O autor definiu que um sistema de informação de gestão devia ser um sistema integrado homem/máquina para fornecer informação e apoiar as operações, a gestão, e funções de tomada de decisão numa organização. O sistema utilizava *software*, como também procedimentos manuais. Eram utilizados modelos para a análise, como para o planeamento, o controlo, a tomada de decisão, e por fim era utilizada uma base de dados (Davis, 1974).

Mais tarde, DeSanctis e Gallupe (1984), introduziu um novo conceito na área do apoio à decisão, desenvolvendo de um sistema informático destinado a grupos de decisores corresponsáveis pela tomada de decisão. Sendo assim, este sistema apresentava como objetivo o acesso facilitado a soluções para problemas não estruturados, por um conjunto de decisores que trabalhava em conjunto como um grupo. A utilização dos sistemas em computadores era realizada quase exclusivamente para o processamento de dados. O mesmo era realizado com a finalidade de um posterior tratamento, para assim permitir ao gestor uma avaliação e comparação dos dados introduzidos.

No final da década de 80, foi criado o *Tableau de Bord*. Este “painel de instrumentos” foi inicialmente desenvolvido por engenheiros que procuravam formas de melhorar o seu processo de produção através de uma melhor compreensão das relações causa-efeito (as relações entre as ações e o desempenho do processo). O mesmo princípio foi aplicado ao nível da gestão de topo, para dar aos gestores um conjunto de indicadores que lhes permitissem monitorizar o progresso do negócio, compará-lo com os objetivos que tinham sido estabelecidos, e tomar medidas corretivas. Deste modo, possibilitava uma visão sucinta dos parâmetros-chave, que auxiliavam na tomada de decisão (Epstein e Manzoni, 1997). Por outro lado, este painel de indicadores ficou limitado a medidas financeiras, que tendem a fornecer uma visão histórica do desempenho, em vez de comunicar a estratégia. Para além disso, o *Tableau de Bord* não possui uma visão integradora que influencie os resultados futuros (Quesado *et al.*, 2012).

A modificação da forma como os sistemas de apoio à tomada de decisão são utilizados e aplicados demonstra uma visível evolução, potencializando o processamento de dados e tornando mais exigente a qualidade e quantidade de informação que é fornecida.

O período de 1990 a 2000, foi marcado por uma mudança significativa dos sistemas de informação. Com a comercialização da internet, surgiram novas formas de comunicação e novas formas de conduzir os negócios. A internet permitiu a disseminação de informação e conhecimento para diferentes partes do mundo. Devido a esse ambiente de mudança, as organizações começaram a mudar as suas estratégias, como forma de explorar novas oportunidades (Kadry, 2014).

O conceito de sistemas de apoio à decisão coincidiu com o surgimento das estações de trabalho interativas, embora estes sistemas tenham realmente começado a tornar-se norma com o crescimento das estações de trabalho e dos computadores pessoais com elevada capacidade (na década de noventa). A mudança do apoio à decisão reflete também a natureza mutável do trabalho nas organizações empresariais, uma vez que, cada vez mais, as pessoas

tendem a trabalhar na recolha de informação, na sua síntese e interpretação, a fim de tomarem decisões mais corretas. (Dhar e Stein, 1996).

Kaplan e Norton (1992) desenvolveram um sistema de gestão de desempenho empresarial, designado por *Balanced Scorecard*, que permitia aos gestores analisarem o negócio tendo em conta quatro perspetivas que correspondiam a quatro questões fundamentais: (1) perspetiva do cliente – como é que os clientes nos veem? (2) perspetiva interna – o que devemos fazer para nos destacar? (3) perspetiva de inovação e aprendizagem – podemos continuar a melhorar e a criar valor? e, (4) perspetiva financeira – como é que olhamos para os acionistas?

O *Balanced Scorecard*, ao combinar estas quatro perspetivas, ajudava os gestores a entender, pelo menos implicitamente, muitas inter-relações. Esse entendimento permitia ajudar os gestores a transcender as noções tradicionais sobre barreiras funcionais e, por fim, conduzia a uma melhor tomada de decisão e resolução de problemas. Deste modo, o *Balanced Scorecard*, proporcionava aos executivos um amplo sistema que traduzia a visão e a estratégia de uma empresa, através de um conjunto de indicadores de atuação. Este modelo consiste em mais do que um sistema de medição, e incorpora um sistema de gestão que permite canalizar as habilidades e conhecimentos específicos de todos os colaboradores, para a consecução dos objetivos estratégicos de longo prazo (Kaplan e Norton, 1992). Sendo assim, *Balanced Scorecard* apresenta-se como um sistema de informação destinado à gestão constituindo-se, de facto, em uma ferramenta por excelência de apoio ao processo de tomada de decisão (Vinêgla, 1999).

Dhar e Stein (1996), no seu estudo relativo aos sistemas de apoio à decisão, destacou a mudança de paradigma na utilização desses sistemas baseados em *mainframe*, para computadores pessoais com elevada capacidade de processamento. Um dos modelos propostos, apresentava como objetivo a criação de um histórico de operações para disponibilizar ao decisor, gráficos e variáveis que o apoiassem na tomada de decisões. O segundo modelo proposto, baseava-se nos dados disponibilizados, para proceder com o cálculo de médias, totais, e distribuições de dados. O objetivo era permitir ao utilizador condensar facilmente grandes quantidades de dados de forma a fornecer informação útil para a gestão do negócio.

Balasubramanian *et al.*, (1999), desenvolveram a ferramenta de *software*, *ThoughtFlowe*. O grande objetivo seria melhorar a qualidade do próprio processo de tomada de decisão, criando um esquema orientado por objetivos para a captura e organização do conhecimento em torno da tomada de decisões. Este software concedia a possibilidade ao

utilizador de impor restrições entre os elementos de decisão (representados pelos dados da organização). Permitia, igualmente, a construção de uma matriz de decisão tendo como base os pesos atribuídos por cada variável, tendo em consideração fatores como o custo e a fiabilidade. Para além disso, possibilitava que o utilizador armazenasse todos os dados da organização para uma posterior análise e identificação de desvios e alternativas.

Atualmente, os sistemas de apoio à tomada de decisão continuam a evoluir acompanhando o desenvolvimento tecnológico, tendo como base as premissas definidas no passado, mas ajustado às necessidades atuais dos decisores como das organizações. Em Portugal, empresas como a PHC ou a CentralGest, para além do tratamento contabilístico de dados, fornecem ferramentas destinadas à gestão e que apoiam o decisor na tomada de decisão. Para além disso, foram desenvolvidos diversos *softwares* de *Balanced Scorecard* onde são aplicadas as premissas definidas por Kaplan e Norton (*e.g.*, BscDesigner, Executive Strategy Manager, QuickScore, Stratec).

Quesado *et al.* (2014), realizaram um estudo em Portugal a 549 organizações públicas (câmaras municipais, empresas municipais e intermunicipais e hospitais) e 549 organizações privadas (grandes empresas e pequenas e médias empresas), para identificar e analisar um conjunto de variáveis que podem potencialmente influenciar a adoção do *Balanced Scorecard*. As autoras verificaram uma limitada utilização do *Balanced Scorecard* nas organizações do sector públicos. Relativamente aos hospitais inquiridos, somente 7,70% utilizam o sistema, 46,20% não utilizam e não pretendem usar e, por fim, 46,20% esperam implementar no futuro. Deste modo, verifica-se uma baixa utilização do *Balanced Scorecard* nos hospitais públicos, mas em contrapartida, destaca-se uma intenção de implementar o sistema no futuro.

No sector da saúde, para além dos sistemas de apoio à decisão de gestão, são essenciais sistemas que auxiliem a equipa médica a tomar decisões ótimas, desempenhando uma função essencial para a gestão da entidade. Estas aplicações informáticas são concebidas para ajudar a equipa médica na tomada no diagnóstico e na definição de terapias para o tratamento de doentes. Podem simplificar o acesso aos dados necessários para tomar decisões, fornecer lembretes e avisos no momento do encontro de um paciente, ajudar a estabelecer um diagnóstico, introduzir ordens apropriadas, e alertar a equipa médica quando são reconhecidos novos padrões nos dados dos pacientes (Payne, 2000). Para além da elevada importância que estes sistemas apresentam para o decisor, são igualmente importantes para o correto e otimizado funcionamento dos departamentos das instituições de saúde.

Em Portugal, no sector da saúde, mais concretamente na contabilidade de gestão do sector, os sistemas de informação para o apuramento do custo por doente ainda recorrem maioritariamente ao auxílio de folhas de cálculo, sendo necessária uma elevada carga administrativa e manual (Ferreira, 2016; Rodrigues, 2017). Deste modo, torna-se fundamental o investimento por parte das instituições de saúde na implementação de sistemas de informação mais autónomos que auxiliem os colaboradores, conduzindo a um menor número de horas despendidas para o cálculo dos custos, como para a obtenção de uma margem de erro inferior relativamente à informação disponibilizada ao gestor (i.e, a criação de sistemas mais autónomos, que não permitam a edição do documento, alterando com facilidade as fórmulas para o cálculo dos custos, comprometendo assim a correta análise dos dados).

Sendo assim, é importante que as instituições de saúde tenham sistemas de informação que auxiliem as equipas médicas, os enfermeiros (fornecendo registos de históricos dos doentes), os administrativos (disponibilizando dados dos doentes, informação sobre altas, consultas, transferências, entre outros) e os departamentos financeiros (dados relativos à contabilidade financeira e de gestão, planeamento e controlo e gestão, entre outros).

Todas estas fontes de informação são essenciais para o bom e correto funcionamento destas instituições. Por um lado, é essencial garantir um correto acompanhamento dos utentes, enquanto por outro lado, é fundamental a obtenção de informação relevante sobre os custos das prestações de serviços, sendo por isso indispensável a implementação da contabilidade e do controlo de gestão para a gestão destas organizações, fornecendo assim a informação essencial para a tomada de decisão dos gestores.

3.2.3. Os processos de apoio à tomada de decisão

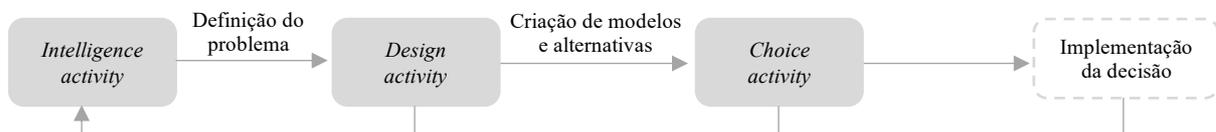
O processo de tomada de decisão é uma atividade que está presente na gestão de qualquer tipo de organização, sendo a função mais importante do gestor (Cornell, 1980; Harrison, 1996; Harrison e Pelletier, 2000). Esta função afeta o valor e a viabilidade das empresas (Rode, 1997).

Na perspetiva de Ofstad (1961), tomar uma decisão significa fazer um juízo sobre o que se deve fazer numa determinada situação, depois de se ter deliberado sobre alguma linha de ação alternativa. Para Simon (1960), a tomada de decisão compreende três fases principais: (1) encontrar ocasiões para tomar uma decisão; (2) encontrar possíveis cursos de

ação; e, (3) escolher entre os cursos de ação. Na visão de Emory e Niland (1968), uma decisão consiste apenas numa etapa de um processo intelectual de diferenciação entre alternativas relevantes. Os autores consideram que a decisão é quanto o decisor escolhe o principal objetivo da organização ou a melhor linha de ação. Eilon (1969) considera que o decisor ao tomar uma decisão, tem várias alternativas, e a escolha envolve uma comparação entre estas alternativas e uma avaliação dos seus respetivos resultados. Na visão de Harrison (1995), uma decisão é definida como um momento, num processo contínuo de avaliação de alternativas para atingir um objetivo, em que as expectativas sobre uma determinada linha de ação impulsionam um decisor a seleccionar a linha de ação que apresenta uma maior probabilidade de realização do objetivo.

Simon (1960) construiu um processo de tomada de decisão baseado em três fases (cf., Figura 1): (1) *intelligence activity* – consiste em procurar no ambiente envolvente da organização, situações que requerem a tomada de decisão; (2) *design activity* – baseia-se em criar, desenvolver e analisar possíveis cursos de ação; e, (3) *choice activity* – consiste em seleccionar uma determinada linha de ação de entre as disponíveis.

Figura 1 – Processo de tomada de decisão de Herbert Simon.



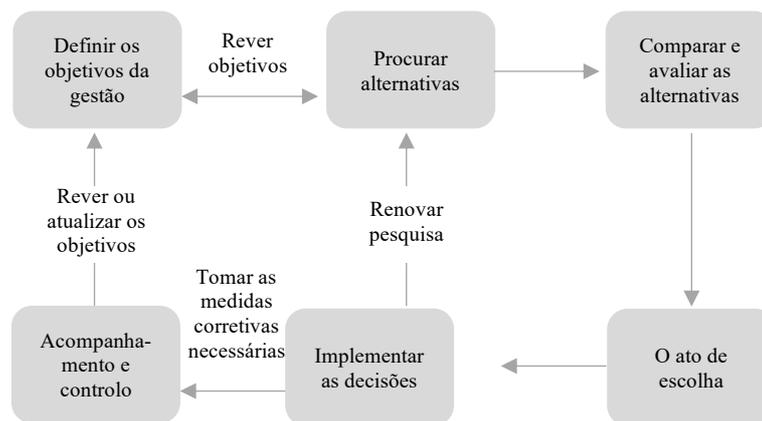
Fonte: Elaboração própria com base em Herbert Simon (1995)

Estas três grandes fases são claramente distintas à medida que o processo de tomada de decisão se desenrola. Sendo assim, a primeira fase apresenta como objetivo encontrar ocasiões para tomar uma decisão, de seguida encontrar possíveis cursos de ação e por fim, escolher entre os cursos de ação (Simon, 1960). Estas fases encontram-se diretamente relacionadas com as fases de resolução de problemas inicialmente descritas por Dewey (1910): (1) qual é o problema? (2) quais são as alternativas? e, (3) qual é a melhor alternativa?

Este modelo apresenta uma estrutura simples, mas ilustra bem o processo de tomada de decisão, para além de permitir a realização de ajustamentos sempre que necessário durante o processo. Estas vantagens permitiram que este modelo se tornasse uma referência, conduzindo à realização de uma grande diversidade de estudos por parte de académicos (e.g., Power, 2002; Turban, 1995; Tzeng e Huang, 2011; Vroom e Yetton, 1973).

Harrison (1996), publicou um estudo que proporcionava uma perspectiva sobre a tomada de decisões estratégicas, a fim de obter uma maior probabilidade de produzir um resultado bem-sucedido. O autor considera que as decisões de gestão resultam de um conjunto de funções de tomada de decisão (componentes do processo de tomada de decisão) logicamente ligadas para construir um processo de tomada de decisão na gestão (cf., Figura 2). De uma forma sintética, podem-se definir seis componentes do processo de tomada de decisão: (1) definir os objetivos da gestão – determinação dos objetivos da entidade; (2) a procura de alternativas – análise do ambiente interno e externo da organização em busca de informação relevante, a partir da qual se pode formar um conjunto de alternativas suscetíveis, a fim de cumprir os objetivos; (3) comparação e avaliação de alternativas – por meios formais e informais, as alternativas são comparadas com base na percepção da incerteza relativa das relações de causa e efeito, e nas preferências do decisor por vários resultados possíveis; (4) o ato de escolha – a escolha é um momento em que, no processo contínuo de tomada de decisão, o decisor escolhe uma determinada linha de ação, entre um conjunto de alternativas; (5) a implementação da decisão – a implementação ocorre quando a decisão é transformada numa realidade operacional; e, (6) acompanhamento e controlo – esta função visa assegurar que a decisão implementada tenha um resultado coincidente com os objetivos que deram origem à sua ocorrência.

Figura 2 – Processo de tomada de decisão de Frank Harrison.



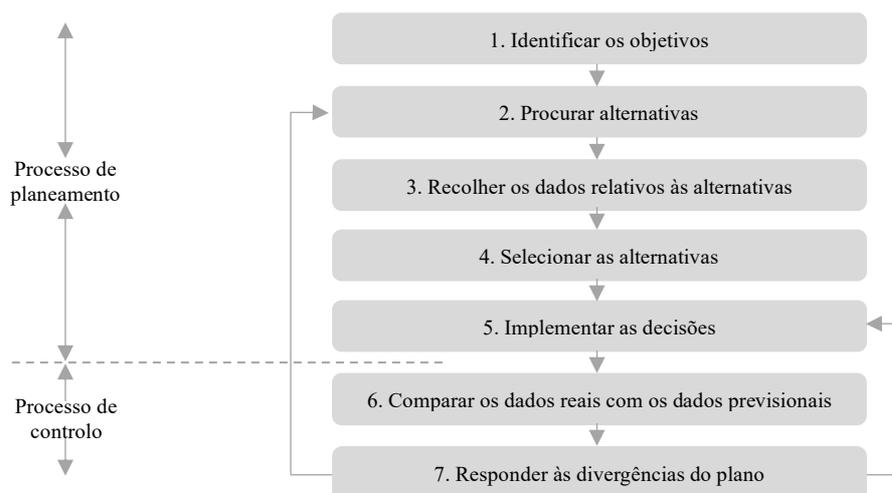
Fonte: Harrison, 1996, p. 48

Deste modo, segundo Harrison (1996) o ato da tomada de decisão está altamente inter-relacionado com o processo de tomada de decisão. O processo inicia com o estabelecimento de objetivos cuja consecução requer invariavelmente uma procura de informação, a partir da qual se possa desenvolver um conjunto de alternativas. Estas

alternativas são comparadas e avaliadas utilizando os critérios aplicáveis, e a alternativa que mais se adequa é normalmente a aplicada. Esta é então implementada através das estruturas, sistemas e processos existentes, em seguida deverá ser sujeita a procedimentos de acompanhamento e controlo, para assegurar um resultado compatível com os objetivos iniciais.

Segundo Drury (2021), o processo de tomada de decisão ou processo de planeamento é composto por cinco fases (cf., Figura 3), uma vez que implica a realização de escolhas entre as alternativas existentes. As duas fases finais representam o processo de controlo, que é o processo de medição e correção do desempenho real, para assegurar que as alternativas escolhidas e os planos para a sua implementação sejam executados. De uma forma sintetizada, podem-se definir as sete fases do processo de tomada de decisão, planeamento e controlo por: (1) identificação dos objetivos – para iniciar o processo de tomada de decisão, a organização deverá possuir objetivos ou metas que permitam aos decisores avaliar a conveniência de favorecer uma linha de ação em detrimento de outra; (2) procurar alternativas – consiste na procura de alternativas ou estratégias que permitam alcançar os objetivos. Esta procura envolve a aquisição de informação relativa a oportunidades e ambientes futuros, o que torna esta fase a mais difícil e importante do processo de tomada de decisão; (3) recolher os dados relativos às alternativas – quando são identificadas potenciais áreas de atividade, os gestores devem avaliar a taxa de crescimento potencial das atividades, a capacidade da empresa para estabelecer quotas de mercado adequadas, e os fluxos de caixa para cada atividade. Como existem problemas de decisão num ambiente incerto, é necessário considerar certos fatores que estão fora do controlo do decisor, que podem ocorrer para cada linha de ação alternativa; (4) selecionar as alternativas – a seleção da alternativa deverá ter como base a análise realizada nas fases anteriores, deste modo, em termos práticos o gestor deverá optar pela alternativa que melhor satisfaz os objetivos da organização; (5) implementar as decisões – uma vez selecionadas as alternativas, estas devem ser implementadas como parte do processo orçamental; e, (6 e 7) comparar os dados reais com os dados previsionais e responder às divergências do plano – estas fases consistem na medição e elaboração de relatórios e subsequente correção do desempenho, para assegurar que objetivos e planos da organização são alcançados.

Figura 3 – O processo de tomada de decisão, planeamento e controlo de Colin Drury.



Fonte: Drury, 2021, p. 7

Sendo assim, ao nível da gestão, o sistema de controlo de gestão pode estar direcionado para cada uma das fases definidas por Drury (2021) reforçando a importância do apuramento dos custos e da elaboração de demonstrações financeiras, a fim de auxiliar na terceira fase do processo de planeamento e reforçando igualmente a importância da elaboração de orçamentos, presente na sexta fase, a fim de recorrer à análise de desvios, para posterior elaboração de relatórios, gerando a informação necessária para o gestor, com o propósito de proceder com eventuais correções.

Sendo importante salientar a importância da implementação da simulação de cenários, a fim de possibilitar ao gestor uma maior visão sobre as possibilidades, tanto em termos de previsão da atividade já existente, como na escolha e orientação de possíveis atividades a desenvolver.

Bazerman e Chugh (2006) referem que no processo de tomada de decisão, a informação disponibilizada aos decisores deve ser concisa, uma vez que o excesso de informação não possibilitará ao gestor tomar a decisão adequada num curto período de tempo. A consciência limitada⁵ pode ocorrer em vários pontos do processo de tomada de decisão. Primeiro, os decisores podem deixar de ver ou pesquisar as informações principais necessárias para tomar uma decisão acertada. Segundo, os decisores podem deixar de usar as informações que veem porque não estão cientes de sua relevância. Por fim, os decisores

⁵ Consciência limitada é definido por Bazerman e Chugh (2006) como o momento em que o indivíduo deixa de ver, procurar, utilizar ou compartilhar informações altamente relevantes, facilmente acessíveis e prontamente perceptíveis durante o processo de tomada de decisão.

podem deixar de compartilhar informações com outras pessoas, limitando assim a consciencialização da organização.

Bazerman e Chugh (2006) apontam quatro situações em que a informação não contribui para a decisão: (1) falha em ver a informação – os autores referem que esta falha torna-se menor quando o processo de decisão é realizado em grupo, uma vez que pessoas diferentes tem limites diferentes de conscientização, o que permite obter várias visões sobre a temática, o que leva à visualização de um maior número de dados relevantes e necessários para uma decisão totalmente informada; (2) falha na procura de informações – os decisores diversas vezes consideram que possuem informação suficiente para tomar uma decisão ignorando a informação adicional disponibilizada. Os autores recomendam procurar informações contraditórias, em vez de informação que confirme o seu ponto de vista, a fim de evitar erros na tomada de decisão; (3) falha ao utilizar a informação – os decisores por vezes concentram-se em alguns aspetos da realidade da entidade (como a informação financeira), ignorando informações que consideram menos importantes (como leis). Os autores referem que quanto mais importante o problema, mais cuidado o decisor deve ter na utilização de informação adequada; (4) falha ao compartilhar a informação – os autores destacam que na tomada de decisão em grupo, cada decisor possui informações diferentes que não são compartilhadas entre eles, sendo necessária a criação de mecanismos de partilha de informação para melhorar a qualidade das decisões.

No sector da saúde, os sistemas de informação de gestão produzem grandes quantidades de dados sobre a sua prestação de serviços e a saúde da população, e proporcionam oportunidades para a tomada de decisão com base em dados de sistemas de saúde descentralizados. Os desafios presentes nos processos de tomada de decisão enquadram-se em três categorias principais: (1) disponibilidade e qualidade dos dados relativos à saúde e às instalações de saúde; (2) dinâmica humana; (3) restrições financeiras (Wickremasinghe *et al.*, 2016). A elevada complexidade das instituições de saúde, torna o processo de tomada de decisão ainda mais complexo, sendo necessário avaliar diversas alternativas, em tempo útil, garantido sempre a segurança e bem-estar dos utentes. Sendo essencial uma continua monitorização das decisões implementadas, como forma de garantir que os objetivos estabelecidos pelo SNS são cumpridos.

3.3. Impacto dos custos no controlo de gestão nos hospitais

As instituições de saúde apresentam uma elevada importância no âmbito social e económico. Os custos com a saúde em Portugal, representam uma fração significativa no PIB, representando 11,2% do PIB nacional⁶. Alguns dos fatores que influenciam o sistema de saúde estão ligados aos custos elevados dos recursos, equipamentos e infraestruturas, e à escassez de recursos humanos e materiais, tudo isto interligado à necessidade de as instituições de saúde deterem serviços de qualidade.

O SNS, ao longo dos anos, tem procurado formas de tornar as instituições de saúde mais eficientes e sustentáveis, garantido a satisfação das necessidades dos seus utentes, tentando otimizar os recursos financeiros e não financeiros, bem como melhorar a transparência hospitalar. Deste modo, o controlo dos custos apresenta um elevado desafio, tendo em conta a complexidade dos serviços e produtos fornecidos, a diversidade de profissionais de saúde, de materiais e aparelhos tecnológicos. Tendo em conta esta dificuldade, a contabilidade e o controlo de gestão são fulcrais para o controlo destes mesmos custos, como para apoio na tomada de decisão.

O esforço no apuramento de custos com maior exatidão, e necessariamente a adequação dos instrumentos e metodologias que viabilizam essa tarefa, tem como finalidades principais: Conhecer melhor a estrutura de consumo de recursos das organizações de saúde; Permitir tomar decisões estratégicas e operacionais com o menor grau de risco associado; Reorganizar processos produtivos no sentido de maximizar a sua eficiência, qualidade e valor para o utente; Permitir a aplicação de metodologias de avaliação económica entre cenários alternativos; Gerir o doente ao longo do processo de produção com critérios de custo-efetividade; Possibilitar a realização de estudos de acordo com a entidade de agrupamento desejada; Contribuir para a melhoria organizacional através da comparação e utilização de técnicas de *benchmarking* entre organizações; Constituir um elemento agregador em processos de integração de cuidados de saúde; Permitir desenvolver metodologias de definição de preços e de financiamento dos serviços de saúde com maior rigor e fiabilidade; Utilizar a teoria de custo-volume-resultados; Aferir o nível de risco financeiro da unidade prestadora; Identificar linhas de produção ou produtos de intervenção prioritária (Costa *et al.*, 2008:132-133).

Para a realização do processo de apuramento e imputação de custos é necessária a adoção de um método de custeio. Estes podem ser agrupados em duas abordagens: *bottom-up* e *top-down*. A abordagem *bottom-up* consiste no apuramento de custos a partir da recolha de informação ao longo do processo produtivo, recorrendo habitualmente a técnicas de microcusteio, ou seja, permite que sejam determinados os custos por determinado doente, durante a prestação de serviço que lhe é fornecida. No que diz respeito à abordagem de cálculo *top-down*, esta é calculada a partir da informação relativa aos custos obtidos na

⁶ Dados do ano 2021 obtidos a partir da base de dados PORDATA, disponível em: www.pordata.pt

contabilidade central da organização e, em seguida, são imputados internamente, obtendo-se o custo por *output* final. Particularmente, os hospitais portugueses pertencentes ao SNS, recorrem maioritariamente à abordagem *top-down*, recorrendo a métodos de custeio como o método das secções homogéneas (definido pelo PCAH) e também o ABC (definido na NCP 27) (Costa *et al.*, 2008).

Sendo assim, é fundamental realizar uma revisão da literatura relativamente aos métodos de custeio tradicionais, como método direto e o método das secções homogéneas, para uma posterior comparação com o método ABC. Devido à elevada complexidade do último método e os benefícios associados à sua implementação, este terá um maior foco nesta secção, como forma de expor possíveis implicações e mais-valias detetadas em estudos já realizados. Para além dos métodos citados, será retratado o sistema de contabilidade de gestão *Time-driven Activity-Based Costing*, sendo este uma evolução do ABC.

3.3.1. Método de custeio direto ou variável

O sistema de custeio direto, conhecido igualmente por custeio variável, enquadra-se na abordagem *bottom-up*, o mesmo considera somente os custos variáveis no cálculo do custo do produto, enquanto os custos fixos são tratados como custos do período, sendo imputados nas receitas do período (Gupta e Parmar, 2001; Mowen *et al.*, 2018). Neste método, são identificados e valorizados os recursos utilizados por determinado doente, ao longo da prestação dos cuidados de saúde, ou seja, a informação é recolhida detalhadamente ao longo do processo produtivo, sendo considerada como custo variável os custos que estão diretamente relacionados com os pacientes (Costa *et al.*, 2008). Sendo assim, para o cálculo dos custos dos produtos são considerados apenas os montantes que variam em função do nível de produção, ou atividade (Jordan *et al.*, 2021).

Habitualmente, este método implica a utilização de técnicas de microcusteio onde é obtido o registo individual dos custos em cada episódio de internamento, incluindo os recursos consumidos e as devidas imputações dos custos das secções que concorrem indiretamente para o seu custo total. Deste modo, o presente método torna-se mais exigente na fase de recolha de dados, sendo necessário um esforço significativo que deverá ser ponderado, considerando a proporção dos ganhos previstos, e tendo em conta os custos da sua implementação, sobretudo ao nível da gestão de organizações hospitalares (Costa *et al.*, 2008).

Drury (2021), destaca que a gestão exige, normalmente, declarações de lucros a intervalos mensais ou trimestrais, como também declarações de lucros separadas para cada

grupo de produtos e/ou serviços. Esta informação é particularmente útil na avaliação do desempenho dos gestores de departamentos. A administração deve, portanto, decidir se os custos variáveis fornecem a informação mais significativa na avaliação do desempenho económico e de gestão dos diferentes segmentos do negócio para a elaboração de relatórios internos.

Mowen *et al.* (2018), refere que o custeio direto pode fornecer informação vital para a tomada de decisões como para o controlo, destacando a facilidade de aplicação do método para a determinação dos custos por departamento, uma vez que os custos variáveis são imputados diretamente aos departamentos de produção.

O sistema de custeio direto permite diferenciar os custos fixos dos custos variáveis, possibilitando a realização de análises do comportamento dos custos, considerando os diferentes níveis de atividade, capacidade, recursos humanos e preços, fornecendo informação indispensável para a gestão para o seu processo de tomada de decisão, com foco nas decisões de curto prazo.

Em Portugal, este método tem uma maior adesão no sector privado, sobretudo devido às práticas de faturação individual utilizadas, uma vez que exigem o conhecimento prévio dos custos de cada doente de forma a serem praticados os preços que incluirão os respetivos custos mais a sua margem de negócio (Costa *et al.*, 2008). No sector público, a maioria dos hospitais pertencentes ao SNS, optariam pela utilização do método direto, se lhe fosse dada essa possibilidade (Rodrigues, 2017).

3.3.2. Método das secções homogéneas

O método das secções homogéneas, faz parte da abordagem *top-down*, foi desenvolvido em França no ano de 1937 pela *Commission Générale d'Organisation Scientifique*, organizada por uma federação de empresas que desenvolveu o método e o promoveu. O método foi desenvolvido devido à crise económica mundial de 1929-1937, onde a noção de custo do produto tornou-se especialmente importante, uma vez que muitas das regras do comércio mudaram. O protecionismo, a fixação de preços pelo governo, a concorrência exacerbada, criaram a necessidade de um método comum de cálculo de custos para que a concorrência leal pudesse ajudar as empresas a crescer ou a manter-se ativas e assim ajudar a reduzir o desemprego (Lebas, 1994).

O método das secções baseia-se na divisão da empresa em segmentos organizacionais, onde são determinados os custos de funcionamento, procedendo-se posteriormente à sua imputação aos objetos de custeio (*e.g.*, matérias, produtos e serviços).

A adoção deste método, apresenta como objetivos, o apuramento dos custos de funcionamento inerentes aos diferentes centros de custo/proveito da entidade para efeitos de controlo, a determinação dos custos dos produtos e/ou serviços para fornecer a informação adequada para a gestão, como para o cálculo das margens de cada produto, e a compatibilização entre vantagens de dispor de determinada informação e os custos inerentes à obtenção da mesma (Franco *et al.*, 2007). Sendo assim, o método das secções homogéneas apresenta como objetivo primeiramente a imputação dos gastos indiretos, às secções ou centros de custo/proveito, e numa segunda fase são repartidos pelos objetos de custeio. Desta forma, as organizações devem proceder com uma divisão da sua estrutura pelos seus centros de responsabilidade, representando o respetivo organograma. Cada secção deve acompanhar a estrutura orgânica da empresa tendo em consideração as suas necessidades da informação (Ferreira *et al.*, 2019).

A organização é vista como uma sequência de secções denominadas por secções homogéneas através das quais as matérias-primas (materiais diretos) se deslocam à medida que é transformado num produto acabado. As secções que contribuem diretamente para a fabricação do produto são consideradas secções principais, estas secções reúnem as funções de compra, produção e distribuição da empresa. Consequentemente, estas secções são complementadas pelas secções auxiliares (*e.g.*, administração, comercial) que contribuem indiretamente para o fabrico de um produto (Neumann e Cauvin, 2007).

As secções homogéneas, designadas igualmente por de centros de custo/proveito, devem ter em consideração três princípios. Em primeiro lugar, cada secção deverá ter um responsável que proceda com o controlo dos custos. Em segundo lugar, é importante que exista uma homogeneidade de funções, ou seja, os centros de custo/proveito devem apresentar funções, tarefas ou atividades homogéneas. Em terceiro lugar, é fundamental a existência de uma unidade de medida da atividade do centro, com o objetivo de possibilitar o controlo e imputação dos custos ao respetivo objeto de custeio, isto é, a definição de uma unidade de obra. Caso não seja possível o cumprimento destes objetivos deverá ser definida uma unidade de imputação, que possibilitará a repartição dos custos de funcionamento pelos objetos de custeio e uma unidade de custeio que permitirá o controlo dos custos (Franco *et al.*, 2007). Deste modo, cada secção deve ser descrita por uma e apenas uma unidade de medida. Estas medidas devem ser expressas em unidades físicas como horas máquina, horas homem, toneladas de matérias, entre outros (Lebas, 1994). Segundo Lebas (1994), a primeira etapa deste sistema de custeio consiste na repartição dos custos indiretos, na qual determinados custos são diretamente imputáveis a uma única secção, enquanto outros

exigem a repartição dos custos pelas secções com base nos critérios de afetação. A segunda etapa, consiste na imputação dos custos das secções auxiliares às secções principais que beneficiam da sua atividade.

Na visão de Ferreira *et al.* (2019), o método das secções homogéneas é dividido em duas fases. Na primeira fase, consiste na atribuição dos custos de cada secção, tendo como base o consumo de recursos e a atividade das secções auxiliares que para ela contribuem. Numa segunda fase, são apurados os custos de cada produto e/ou serviço, tendo como base os respetivos gastos diretos e na atividade dos centros principais para que eles contribuem.

O método das secções homogéneas é um método demasiado agregado, cada secção reagrupa várias atividades distintas que se comportam de forma diferente em termos de custos. Deste modo, este método tem as mesmas limitações que os restantes métodos tradicionais, uma vez que o método das secções recorre à divisão da organização em centros de custos/proveitos, para uma posterior escolha dos critérios de repartição dos gastos às secções através de unidades de obra e de taxas de imputação. Estas unidades de medida são influenciadas pelo volume de produção, horas máquina e horas homem, para possibilitar a repartição dos custos indiretos, ou seja, são utilizadas medidas de volume para a repartição dos custos, e como cada secção poder agregar diversas atividades, a mesma pode deixar de ser homogénea. Outras características podem ser investigadas para compreender o comportamento dos custos, como a complexidade e a diversidade. Sendo assim, pode se originar equívocos que conduzem à subvalorização dos diferentes produtos e/ou serviços, dependendo do seu volume de produção. (Ferreira *et al.*, 2019; Neumann e Cauvin, 2007).

Em Portugal, com o surgimento do PCAH, este método veio estabelecer linhas orientadoras para a uniformização dos critérios de imputação, como forma de distribuição dos custos e proveitos, o que conduziu à sua implementação deste sistema por parte de muitas instituições de saúde. Quesado e Cardoso (2017) referem no seu estudo realizado no ano de 2016, que a ideologia definida no PCAH permanece largamente implementada nos hospitais pertencentes ao SNS, existindo também uniformização nos critérios de imputação.

3.3.3. Método de custeio baseado nas atividades

3.3.3.1. Contextualização do método

Activity Based Costing, igualmente referido como custeio baseado nas atividades, foi desenvolvido na década de 1980, por Cooper e Kaplan. Este método surgiu nos Estados Unidos devido ao impacto da mudança verificada da produção a nível global, onde o

desenvolvimento de tecnologias mais avançadas ameaçava o mercado doméstico norte americano. Em particular, a maior concorrência estava presente no mercado japonês, uma vez que o Japão apostou no desenvolvimento de novas tecnologias, como também concebeu técnicas de gestão mais eficazes, como é o caso do *just-in-time* e *total quality management*. O que levou as empresas a adequar a sua estrutura tradicional, adaptando as organizações à nova realidade, tornando-as mais competitivas. A necessidade de mudança conduziu à criação de novos modelos de produção, com novas tecnologias, o que levou à criação de um novo sistema de apuramento de custos que permitisse melhorar o processo de imputação de custos indiretos aos produtos e/ou serviços, o que permitiu o fornecimento de novas informações à gestão para o controlo da organização, como a classificação e análise dos custos indiretos da produção (Jones e Dugdale, 2002; Quesado e Lopes, 2016).

No final da década de 80, a abordagem ABC foi difundida exaustivamente como um instrumento de excelência para calcular corretamente os custos dos produtos. Mais tarde, com o surgimento de críticas ao modelo, a abordagem deixou de estar tão focada no cálculo dos custos dos produtos para passar a ser difundida como um instrumento de auxílio aos gestores na tomada de decisão e na compreensão das causas dos custos nas organizações (Franco *et al.*, 2007).

O processo de desenvolvimento do ABC resume-se em cinco passos: (1) identificação de todas as atividades necessárias para fazer o produto e/ou serviço; (2) atribuição de custos a essas atividades, tomando a decisão sobre indutores de custos causa-efeito; (3) determinar quais os indutores de custos das atividades que devem ser utilizados para imputar os custos das atividades aos objetos de custeio, sendo que, os indutores de custo devem ser selecionados com base nos benefícios recebidos ou em critérios de razoabilidade; (4) proceder com o cálculo de uma taxa de custo para cada unidade indutora de custos, determinando o indutor de custo unitário; e, (5) a atribuição dos custos das atividades aos produtos e/ou aos serviços, multiplicando as taxas de custo de cada indutor de custo pelas quantidades do indutor de custo consumidas por cada um dos produtos e/ou serviços (Cokins, 1993; Ferreira *et al.*, 2019; Franco *et al.*, 2007).

Nesta abordagem, é essencial compreender o conceito de atividade e de *cost driver*, uma vez que são os conceitos mais evidentes que distinguem este método dos métodos tradicionais. Franco *et al.* (2007) refere que a atividade deve ser entendida como as ações que são necessárias à realização dos objetivos das diversas funções existentes nas organizações. As atividades correspondem ao trabalho que é realizado, envolvendo, normalmente, um conjunto de tarefas e operações. Na visão de Drury (2021), as atividades

consistem na agregação de muitas tarefas, eventos ou unidades de trabalho diferentes que provocam o consumo de recursos, e podem ser classificadas em três tipos de atividades distintas: (1) atividades relacionadas com o lote – o custo das atividades relacionadas com o lote varia de acordo com os lotes produzidos, mas o custo é comum (ou fixo) para todas as unidades dentro do mesmo lote; (2) atividades de manutenção dos produtos e/ou serviços – os custos desta atividade são suportados independentemente do número de unidades de produção ou do número de lotes processados, e as suas despesas tenderão a aumentar à medida que o número de produtos fabricados for aumentando; e, por fim, (3) atividades de manutenção de instalações (ou de negócios) – estas são desenvolvidas para apoiar o processo geral de fabrico e incluem pessoal administrativo geral, gestão de instalações e custos imobiliários. Estas atividades existem para apoiar a organização como um todo e são comuns e conjuntas a todos os produtos fabricados na organização. Nas atividades de manutenção de instalações, os custos não devem ser atribuídos aos produtos, uma vez que são inevitáveis e irrelevantes para a maioria das decisões. Em vez disso, são considerados como custos comuns a todos os produtos fabricados na fábrica e deduzidos como um montante fixo do total das margens de funcionamento de todos os produtos.

Os *cost drivers*, são bases de imputação que visam medir o volume de trabalho e esforço subjacente à realização das atividades permitindo avaliar o seu nível de uso pelos objetos de custeio. No sistema de custeio ABC, existem dois tipos de *cost drivers*, os *cost drivers* de recursos e os *cost drivers* de atividades. Os *cost drivers* de recursos são aplicados na primeira fase do ABC, para alocar os custos dos recursos, às atividades, enquanto os *cost drivers* de atividades são adotados para proceder à atribuição dos custos das atividades aos objetos de custeio (Franco *et al.*, 2007).

De facto, a informação obtida com a aplicação do método ABC ajuda na avaliação precisa dos recursos consumidos, como permite a realização de análises e desvios de forma mais detalhada, fornecendo informações mais precisas e imprescindíveis para a tomada de decisão (Cinquini *et al.*, 2009; Quesado e Lopes, 2016). Mas como em todos os métodos de custeio o ABC apresenta vantagens e desvantagens (cf. Figura 7). Os benefícios com a sua aplicação variam de acordo com a forma como o sistema é implementado e aceite na organização, sendo que algumas das desvantagens podem estar igualmente ligadas à sua implementação, prejudicando a qualidade do sistema. (Franco *et al.*, 2007).

Quesado e Lopes (2016), destacam que as vantagens relacionadas com o método de custeio ABC, consistem essencialmente na possibilidade de obter informações precisas, sobre os custos dos produtos produzidos, enquanto se observam as relações causais entre os

cost drivers e as atividades pelos produtos. No entanto, também possui algumas limitações, uma vez que é um sistema dispendioso e demorado, o que pode facilmente levar à desistência durante a sua implementação.

Figura 4 – Vantagens e desvantagens do método ABC.

Vantagens	Desvantagens
<ul style="list-style-type: none"> - Método flexível na forma a analisar os custos por objetos de custeio, e não apenas por produtos ou serviços; - Maior precisão dos custos apurados por objeto de custeio; - Auxilia no reconhecimento e no entendimento de como se comportam os custos; - Maior controlo de custos e gestão de recursos. - Permite saber quais os recursos que as atividades consomem, ou o mais próximo da realidade; - Maior perceção das atividades realizadas na organização; - Aumento da comunicação entre várias áreas da organização; - Possibilita calcular o custo real dos produtos e/ou serviços; - Suprime as atividades que criam desperdício, de forma que este seja eliminado. 	<ul style="list-style-type: none"> - A sua implementação é complexa, e envolve custos elevados (humanos e financeiros), podendo não compensar os benefícios associados à sua adoção; - É um sistema rígido, sendo que, em organizações com diversas alterações ao longo tempo, quer ao nível dos custos, quer ao nível dos processos, torna difícil a gestão e a sua manutenção. - Dificuldade em encontrar informação na organização para quantificar os <i>cost drivers</i> mais adequados para operacionalizar o sistema; - As atividades nem sempre são facilmente identificáveis; - Obriga a revisões periódicas das atividades e dos <i>cost drivers</i>, como forma de garantir a qualidade da informação gerada; - A necessidade de um elevado e contínuo controlo das atividades da organização, pode conduzir os colaboradores a terem comportamentos de resistência, por considerarem desnecessário o fornecimento das informações detalhadas.

Fonte: Elaboração própria com base em Ferreira *et al.* (2019), Franco *et al.* (2007) e Innes e Mitchell (1990)

Outros fatores que influenciam a implementação do ABC, são as ferramentas de gestão adotadas pela organização, uma vez que as ferramentas de gestão que apresentam aspetos em comum com o método ABC, facilitam a implementação do sistema, como permitem uma melhor compreensão do sistema por parte dos colaboradores. Para além disso, o apoio da gestão de topo revela-se essencial para a implementação do ABC, como a formação dos recursos humanos (Quesado e Lopes, 2016).

3.3.3.2. Aplicação do método no sector da saúde

No contexto atual, a implementação de um sistema de custeio é primordial para as instituições de saúde, de tal forma que, uma boa gestão dos recursos disponíveis, assim como um eficaz controlo de custos, desempenham uma função fundamental para tornar estas instituições mais eficientes e eficazes. Com a entrada em vigor da NCP 27, foi proposta a utilização do método de custeio ABC nas organizações públicas. Até ao momento da

publicação da referida norma, o modelo de custeio aconselhado era o modelo das secções homogéneas, definido pelo PCAH, tendo a sua última atualização no ano de 2007.

O sistema de custeio ABC enquadra-se como um sistema de informação que mantém e processa dados sobre as atividades e produtos e/ou serviços de uma organização. O mesmo, identifica as atividades realizadas, rastreia os custos destas atividades, e depois utiliza vários *cost drivers* para apurar o custo das atividades até ao produto e/ou serviço final. Esses *cost drivers* são indutores que criam ou influenciam o custo e refletem o consumo das atividades pelos produtos e/ou serviços (Udpa, 1996).

Com o surgimento do ABC em Portugal, associado aos benefícios da sua implementação, várias empresas pertencentes a variados sectores de atividade implementaram este sistema, o que conduziu à realização de diversos estudos a nível nacional (e.g., Amaral, 2015; Lobato, 2010; Miguel, 2010; Oliveira, 2013; Santos, 2009). O mesmo aconteceu no sector da saúde, os benefícios presentes na implementação do método ABC verificados em outros países, conduziu alguns hospitais à sua adoção. Neste sentido, torna-se fundamental analisar os estudos já efetuados, tanto a nível nacional como internacional, como forma de analisar a aplicabilidade do modelo.

A utilização deste método em organizações hospitalares não é tão comum como nas organizações empresariais tradicionais. As entidades hospitalares baseiam-se muito frequentemente no financiamento público, e o principal objetivo destas organizações é fornecer cuidados de saúde com orçamento pré-definido, ao invés de gerar lucro (Popesko, 2013). Contudo, o ABC permite apurar custos por atividades identificando as que apresentam maior impacto no custo de determinado produto e/ou serviço, fornecendo informação para a reorganização de práticas, levando a uma utilização mais eficiente dos recursos. A nível central, o método permite o *benchmarking* entre as instituições de saúde, permitindo a comparação de custos entre objetos de custeio e atividades, constituindo um instrumento de referência para a determinação de preços (Borges *et al.*, 2010).

Apesar do número relativamente elevado de aplicações existentes, a utilização do ABC na gestão hospitalar ainda envolve uma série de questões relacionadas com a aplicabilidade prática dos custos para a organização de saúde, e a sua utilidade prática adicional para a tomada de decisão. A aplicação do ABC no prestador de serviços de saúde pode trazer muitos benefícios para uma organização, mas traz também um grande número de riscos relacionados com a má construção e utilização do sistema (Popesko, 2013). Deste modo, existem numerosos desafios na implementação de um método ABC num hospital. Primeiramente, a recolha dos dados necessários para a implementação de um método ABC

é demorada e dispendiosa. Este modelo é muito mais complexo e detalhado do que um sistema tradicional, uma vez que os custos são atribuídos a diferentes grupos de atividades e cada um destes grupos é ainda dividido em várias atividades separadas. Isto requer uma análise detalhada dos registos contabilísticos, bem como inquéritos e entrevistas para identificar e recolher custos e outras informações sobre atividades específicas. Uma implementação bem-sucedida de um método ABC requer uma mudança de paradigma abrangente na gestão, uma mudança de uma visão departamental funcional da estrutura de gestão hospitalar para uma visão mais transversal das atividades e processos hospitalares. Isto requer uma reeducação de toda a organização, desde médicos, enfermeiros e administrativos, sendo que essa iniciativa tem que partir da gestão de topo (Udpa, 1996).

Em Portugal, são pontualmente realizados estudos relativamente à implementação do ABC em hospitais, mas, maioritariamente, apenas a título individual. Nunes (2012) realizou um estudo no hospital de Faro, onde procedeu à comparação entre o método tradicional e o ABC, no serviço de ortopedia. O autor verificou que o modelo tradicional utilizado para o apuramento dos custos por doente apresenta deficiências a nível da repartição dos custos indiretos, o que criava fortes rescrições na gestão interna da organização e na tomada de decisão. Por outro lado, a utilização de critérios de imputação baseados no volume causava enviesamentos significativos no apuramento dos valores finais. Contudo, o método ABC surgia como uma mais-valia, uma vez que, permitia o fornecimento de informação de forma mais detalhada, em particular o custo médio por doente, mas no caso de não ser bem implementado poderia não fornecer informações úteis e viáveis para a gestão. Com a realização do estudo, o investigador detetou algumas lacunas na sua implementação, nomeadamente, a não adaptação do método à realidade do Hospital em causa, e a falta de envolvimento dos responsáveis da instituição e por fim, a dificuldade na escolha dos *cost drivers* de recursos e de atividades.

Apesar das mais-valias presentes no modelo, a sua difícil implementação mostra-se como um entrave ao bom funcionamento do modelo. A elevada complexidade dos serviços prestados, ligado ao conjunto elevado e diversificado de atividades e à necessidade de envolvimento dos recursos humanos nessa aplicação e desenvolvimento, por vezes torna-se como uma barreira à sua implementação. Para além disso, é necessário o envolvimento constante de recursos humanos especializados (*e.g.*, economistas, gestores e contabilistas) durante todas as etapas a implementação e utilização do modelo, como forma de realizar possíveis correções e ajustamentos ao sistema, para assim garantir que a informação gerada será precisa.

Um estudo realizado no Hospital Infante D. Pedro, localizado no distrito de Aveiro, retrata o projeto de implementação do ABC na instituição. O projeto apresentava como objetivo principal a obtenção de informação relativamente aos preços-base para a negociação dos contratos-programa e a melhoria e uniformização da contabilidade de gestão para, conseqüentemente, obter informação mais rigorosa. Para além disso, pretendia-se que a informação gerada ajudasse a obter dados mais fidedignos para a realização e publicação do *benchmark* dos hospitais públicos e dos hospitais em regime de parcerias público-privadas. Contudo, a tutela continuava a requerer os dados fornecidos pelo sistema de contabilidade de gestão que já existia (baseado no método das secções homogéneas), não utilizando qualquer informação sobre o novo sistema. Vários fatores levavam à não utilização do ABC, como a necessidade de um maior número de recursos humanos e a falta de receptividade do modelo por parte dos profissionais de saúde. Deste modo, o Conselho de Administração optou por melhorar o sistema de contabilidade de gestão que existia ultrapassando algumas lacunas detetadas no processo de implementação do ABC, e criar internamente, com os recursos existentes, um novo sistema de apoio à decisão designado por o SIHIP (Sistema Integrado do Hospital Infante D. Pedro), que surgiu como apoio para a tomada de decisão (Cruz, 2013).

A nível internacional, são vários os estudos que reconhecem as vantagens da implementação do método ABC no setor da saúde, como as suas limitações. Estes estudos focam maioritariamente na aplicabilidade e nos benefícios da utilização do mesmo para o fornecimento de informação útil para a gestão para a tomada de decisão, procedendo muitos com uma comparação com os sistemas tradicionais de custeio.

Emmett e Forget (2005), efetuaram um estudo com base em 149 inqueridos realizados a hospitais americanos, com o objetivo de determinar quais os tipos de métodos de contabilização de custos que eram utilizados. O inquérito constatou que dos 149 hospitais inquiridos apenas 78 utilizam um sistema de custeio, sendo que desses 78 apenas 7 utilizam o ABC. Mesmo com a crescente importância de um controlo mais detalhado dos custos nos hospitais, os autores destacam que 41 diretores financeiros inquiridos não tinham conhecimento do método ABC. Dos hospitais que têm conhecimento deste sistema, as razões apresentadas para a não implementação são primeiramente os custos, de seguida a satisfação com o método atual, e por fim, a falta de experiência com o método.

Yereli (2009) realizou um estudo, onde procedeu com a comparação entre o ABC e o sistema tradicional. Os custos foram comparados utilizando uma análise de custos de cirurgias da vesícula biliar no departamento de cirurgia geral de um hospital universitário

em Manisa, Turquia. O autor destaca que o método ABC permite obter informação mais precisa relativamente aos custos, fornecendo aos gestores hospitalares informação essencial para analisar e interpretar as suas decisões relativamente aos custos. A utilização do método ABC, comparativamente aos sistemas tradicionais permite, igualmente, determinar as suas políticas de preços e tomar decisões mais precisas sobre a orçamentação e planeamento estratégico.

Laurila *et al.* (2000), realizaram um estudo relativamente à aplicação do ABC em uma unidade pediátrica do departamento de radiologia do Hospital Universitário de Oulu, na Finlândia. A sua implementação foi executada com sucesso, tornando-se uma ferramenta essencial para a gestão do referido departamento e, conseqüentemente, para a sua tomada de decisão. A informação gerada pelo modelo permitiu a obtenção de informação mais detalhada, principalmente no que diz respeito à discriminação de tipos de pacientes, e possibilitou uma adequada repartição dos custos indiretos, diminuindo a percentagem de custos gerais não especificados. Os autores destacam que a informação fornecida pelo ABC melhora a gestão eficaz do departamento, uma vez que todo o processo de procedimentos radiológicos é identificável através de atividades únicas, passível de ações corretivas e de melhoria do processo.

Sánchez-Rebull *et al.* (2013), desenvolveram uma pesquisa relativamente à aplicação do método ABC no Hospital Sociosanitari Francolí, em Tarragona, Espanha. O objetivo dessa aplicação era a determinação dos custos das terapias para as doenças neurodegenerativas. Deste modo, seria possível obter informação relativamente aos custos realizados por terapias como a psicoestimulação, reabilitação ou terapia da fala, e que atividades ou terapias consomem mais recursos. Os autores concluíram com esta investigação, que a informação fornecida pelo método ABC apresenta um nível de detalhe bastante elevado, quando comparado com os sistemas de custeio tradicionais. Logo, toda a informação obtida pelo método pode ser utilizada para tomar decisões relativamente à gestão do hospital, o que ajuda a avançar para uma cultura de eficiência, tanto a nível operacional como na tomada de decisões. Para além disso, os autores referem que o método ABC permite um cálculo médio do custo por paciente ligado às terapias em que foi aplicado. Contudo, o método não permite um cálculo individualizado por paciente, uma vez que implicaria um acompanhamento individualizado e, portanto, um custo mais elevado de recursos humanos para a obtenção da informação, porém a determinação do custo exato por paciente não implica uma melhoria na análise.

Arnaboldi e Lapsley (2005) realizaram um estudo longitudinal da implantação do sistema de custeio ABC em uma organização britânica de saúde, mais concretamente a instituição responsável pela recolha e fornecimento de sangue em uma das regiões do Reino Unido. A implementação do modelo apresentava com objetivo o fornecimento de informações mais precisa sobre os custos para controlo da organização e para a tomada de decisão. Com a realização do estudo foram identificados diversos fatores que influenciam a implementação do ABC, como o apoio da gestão de topo, estratégia empresarial e recursos, dimensão e heterogeneidade da equipa, o ambiente competitivo e a formação e interação com os sistemas existentes. Estes aspetos sublinham a complexidade das organizações de cuidados de saúde, que por vezes causam entraves para a implementação do ABC.

Com a aplicação do ABC, é possível identificar os custos gerais que são determinados para cada paciente com base no consumo de recursos de atividade e assim obter dados mais precisos sobre os custos. A precisão na determinação dos custos reportados pelos sistemas ABC reduzem o risco de tomada de más decisões, como decisões relacionadas com preços errados, e decisões de orçamento de capital subaproveitado (Udpa, 1996).

Os hospitais que utilizam um sistema melhorado de cálculo de custos, como o ABC, estarão em posição de tomar decisões satisfatórias com base em informações mais precisas. Isto não implica que estes hospitais possam não ter dificuldades financeiras, mas terão pelo menos informação precisa e mais oportuna para tomar uma decisão apropriada em circunstâncias difíceis (Emmett e Forget, 2005).

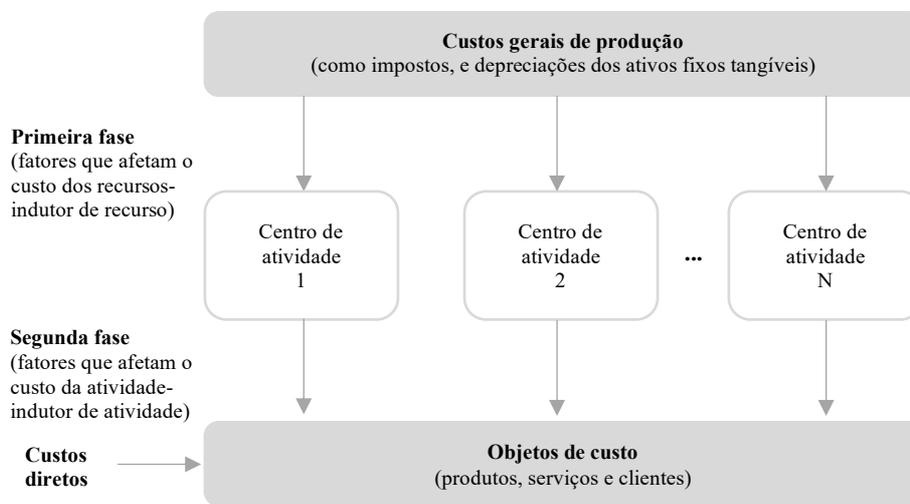
3.3.4. Comparação entre métodos tradicionais e o método de custeio baseado nas atividades

O aumento da competitividade entre organizações e mercados levaram ao desenvolvimento de métodos que fornecessem informação de apoio à gestão. Informação que permitisse um controlo dos custos da organização e que possibilitasse a avaliação da sua atividade. Deste modo, surgiu o sistema de custeio ABC, que emergiu como uma alternativa totalmente diferente aos métodos tradicionais. Embora ambos os métodos utilizem um processo de imputação em duas fases (cf. Figura 4 e Figura 5), os sistemas convencionais propõem que os produtos causam custos, enquanto o ABC pressupõe que as atividades são o objetivo fundamental do custo.

Com o método ABC, os custos diretos (i.e., materiais diretos e mão de obra direta) deixaram de ter um peso tão significativo na estrutura de custos da organização, comparativamente aos métodos tradicionais, em consequência da realização destas

atividades e dos próprios avanços tecnológicos sentidos. Os custos indiretos (i.e., gastos gerais de fabrico) passam a ter um peso predominante na estrutura de custos da maior parte das organizações. Para além do peso que assumem na atual estrutura de custos, a realização deste tipo de atividades comporta custos cuja variação não está associada a variações de volume de outputs (Franco *et al.*, 2007). Sendo assim, a primeira fase de imputação corresponde à atribuição dos custos gerais aos centros de atividade. Posteriormente, deve ser definido e aplicado os *cost drivers* (indutores de custos), para afetação dos custos indiretos à produção (Drury, 2021; Udpa, 1996).

Figura 5 – Método de Custeio Baseado nas Atividades.



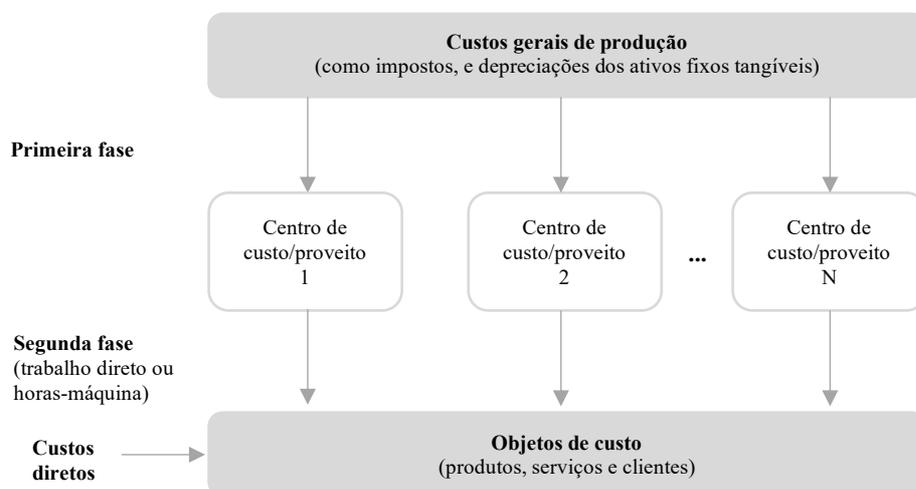
Fonte: Drury 2021, p. 268

Os sistemas tradicionais de imputação de custos (incluindo o método das secções homogêneas) baseiam-se no pressuposto do que os custos indiretos são causados pela produção e pelas vendas, adaptando bases de imputação dos custos aos produtos, baseados em volume de *output* (e.g., número de horas homem, valor da mão de obra direta, número de horas máquina, número de unidades produzidas, consumo de materiais diretos) (Franco *et al.*, 2007). A utilização arbitrária de um fator de custos pode conduzir a diversas falhas que resultam em custos distorcidos que conduzem a uma incorreta tomada de decisão (Baker, 1998).

Deste modo, os métodos tradicionais fornecem uma visão simplificada da relação entre produtos e recursos, e utilizam bases relacionadas com o volume, tais como a mão de obra direta ou horas máquina para atribuir custos indiretos (despesas gerais) aos produtos. Contudo, a abordagem ABC dá uma visão mais abrangente da relação entre recursos,

atividades e produtos, e utiliza múltiplos fatores de custo para atribuir custos indiretos (despesas gerais) a estas atividades (Drury, 2021; Ferreira *et al.*, 2019; Franco *et al.*, 2007).

Figura 6 – Métodos de custeio tradicionais.



Fonte: Drury 2021, p. 268

O sistema de cálculo de custos ideal varia de acordo com a organização. Um sistema de custeio tradicional pode relatar custos de produtos razoavelmente exatos em organizações que apresentam baixos níveis de concorrência, com proporção baixa de custos indiretos e com custos indiretos não relacionados com o volume de produção, e que disponham de uma gama de produtos razoavelmente padronizada, onde os recursos consumidos nas organizações apresentam proporções semelhantes, ou seja, baixa diversidade de produtos. Em contraste, o método ABC pode ser mais adequado para organizações com concorrência intensiva e com uma elevada proporção de custos indiretos, custos esses não relacionados com o volume de produção, e que apresentam uma gama diversificada de produtos, utilizando recursos organizacionais em diferentes proporções, ou seja, elevada diversidade de produtos (Drury, 2021).

A implementação de um sistema de custeio tradicional ou um sistema de custeio ABC apresenta-se sempre como uma mais-valia para a organização, quando bem aplicado. Mas torna-se essencial a avaliação dos pontos fortes e fracos de cada modelo, como forma de escolher o que se apresenta mais favorável para a instituição, tendo em conta derivados aspetos como os custos da sua implementação e utilização (financeiros e não financeiros), que podem-se tornar um entrave à sua adoção.

3.3.5. Método de custeio Time-Driven Activity-Based Costing

O método *Time-driven Activity-Based Costing* (TDABC), igualmente designado por método de custeio baseado em atividades orientado pelo tempo, foi criado e desenvolvido por Robert Kaplan e Seteven Anderson e surgiu como uma solução para todos os problemas detetados no ABC, sendo um método mais simples, mais barato e com uma implementação mais rápida. O sistema simplifica o cálculo dos custos, eliminando a necessidade de entrevistar funcionários para a atribuição de custos de recursos a atividades antes de levar aos objetos de custo (Kaplan e Anderson, 2007).

O modelo propõe a utilização da variável tempo para imputar os custos diretamente e automaticamente aos objetos de custeio. Apenas dois parâmetros precisam de ser estimados: a taxa de custos de capacidade de utilização de recursos para cada processo e a utilização da capacidade de recursos necessária para desempenhar essas atividades. Segundo os autores, ambos os parâmetros podem ser estimados de forma fácil e objetiva (Kaplan e Anderson, 2007).

Kaplan e Anderson (2007), destacam que para a implementação de um modelo de TDABC são necessárias quatro fases, a preparação, a análise, o modelo-piloto e por fim, o desenvolvimento. Na primeira fase, devem ser especificados os objetivos do modelo, onde são definidos os planos de trabalho e a equipa do projeto. Para esse efeito, é seleccionando o processo onde será desenvolvido o modelo-piloto averiguando os benefícios e custos da sua implementação, estimando os custos, os riscos e o tempo necessário para a construção e desenvolvimento do modelo. Para além disso, devem ser seleccionados os sistemas de informação mais relevantes que disponibilizam os dados necessários para a aplicação do modelo. Na segunda fase, deve ser realizada a avaliação do tempo para o desempenho dos processos e devem ser validados os dados, a fim de ser definido o processo de equações de tempo, permitindo que sejam estimados os parâmetros dessas equações. Na terceira fase, realiza-se a construção do modelo-piloto inicial e a sua submissão e validação para verificar a existência de resultados anómalos ou inesperados no modelo. Nesta fase, devem ser incorporadas as equações de tempo, definidas na etapa anterior, nos *softwares* de gestão e devem ser imputados os custos dos processos aos objetos de custeio, de forma a gerar informação preliminar sobre a rendibilidade dos objetos a custear. Na última fase, deve ser implementado e desenvolvido o modelo. Nesta fase, deve ser elaborado um cronograma de implementação do modelo, como a monitorização e avaliação dos resultados. Para a aplicação do modelo é essencial o fornecimento de formação à equipa que a irá realizar.

As dificuldades de implementação e manutenção de um método ABC impediram que esta inovação fosse uma ferramenta de gestão eficaz, oportuna e atualizada. Deste modo, a abordagem TDABC ultrapassa essas dificuldades, beneficiando de vantagens como: maior facilidade e rapidez na construção de um modelo preciso, como na sua manutenção; integra-se com mais facilidade nos dados e informação dos sistemas de gestão, como sistemas de planeamento de recursos empresariais e sistemas gestão de relações com clientes; permite uma manutenção rápida e barata do modelo; é facilmente expansível a modelos empresariais através de *software* de aplicações e tecnologias de bases de dados; pode ser aplicado em qualquer indústria e/ou empresa; fornece informação detalhada para ajudar os utilizadores a identificar a causa raiz dos problemas; permite identificar a complexidade e diversidade das atividades e processos, fornecendo informação relativamente às principais origens dos custos; e, prevê a procura de recursos, permitindo às empresas orçamentar a capacidade de recursos com base em quantidades e complexidade de encomendas previstas (Kaplan e Anderson, 2003, 2007).

No entanto, Kaplan e Anderson (2007), revelam que o modelo de TDABC ainda apresenta algumas limitações. Em dois estudos de caso realizados pelos autores, são destacadas dificuldades na implementação do modelo. Um dos obstáculos está presente na dificuldade de definição das equações de tempo e outra limitação está presente no elevado tempo despendido para a formação dos recursos humanos da organização relativamente aos objetivos e a utilização do TDABC.

O modelo TDABC foi aplicado em diversas entidades, sendo a saúde uma delas. Os hospitais são entidades com uma elevada complexidade, uma vez que apresentam uma elevada diversidade de atividades, sendo por vezes difícil a determinação dos custos a elas associadas. Kaplan e Porter (2011), destacam que o maior problema com os cuidados de saúde é o facto de os custos serem mensurados de forma errada, deste modo, os autores referem que o TDABC é uma possível solução para o desconhecimento de custos no sector da saúde, uma vez que não requer conhecimentos científicos e médicos, mas sim uma nova maneira de medir com precisão os custos e compará-los com os resultados.

A mensuração precisa dos custos nos cuidados de saúde revela-se desafiadora, em particular devido à sua complexidade. O tratamento de um paciente envolve um variado tipo de recursos diferenciados (pessoal, equipamento, espaço e materiais), cada um com capacidades e custos diferentes. Esses recursos são usados em processos que começam com o primeiro contacto do paciente com a organização e continuam por meio de um conjunto de consultas clínicas, tratamentos e processos administrativos, até que o atendimento do

doente seja concluído. O caminho que o paciente percorre pelo sistema depende de sua condição médica, sendo que, esse percurso é cada vez mais complexo. Pacientes com a mesma condição geralmente seguem caminhos diferentes pelo sistema, isto porque, cada médico utiliza diferentes procedimentos, medicamentos, dispositivos, testes e equipamentos (Kaplan e Porter, 2011).

Öker e Özyapc (2013), realizaram um estudo de caso num hospital do Chipre no departamento de cirurgia à vesícula biliar. Os autores procederam a uma comparação entre cirurgia por laparoscopia com a cirurgia convencional e verificaram que o custeio TDABC é o método de custeio mais preciso, mais simples, barato e rápido de aplicar. O sistema assegura uma boa relação custo-eficácia, produzindo resultados fiáveis e precisos. Com base nos resultados do estudo, a gestão hospitalar conseguiu estar mais apta para compreender os custos de diferentes cirurgias. Além disso, os gestores poderão facilmente perceber o custo da capacidade não utilizada e decidir quantos funcionários serão despedidos ou redirecionados para outras áreas produtivas.

Akhavan *et al.* (2016), desenvolveram um estudo do modelo TDABC comparando com os sistemas tradicionais de custeio do departamento de cirurgia de artroplastia. Foi observado que os sistemas tradicionais de contabilidade de gestão sobrestimavam os custos associados em muitos procedimentos cirúrgicos. Enquanto o TDABC forneceu uma medida mais precisa da verdadeira utilização de recursos. O autor destaca que este modelo poderia ser utilizado para identificar processos de alto custo e/ou alta variabilidade, que podem ser orientados para a melhoria do processo e/ou qualidade.

Demeere *et al.* (2009) realizaram um estudo de caso onde foi implementado o TDABC em cinco departamentos de um hospital. O sistema foi bem aplicado, sendo destacadas mais vantagens comparando com o modelo ABC. O modelo apresenta uma configuração mais simples e mostra um reflexo mais preciso da realidade, para além disso, demonstra uma maior adaptabilidade num curto período de tempo. Os autores referem que a aplicação do método TDABC melhorou a informação fornecida, possibilitando uma melhor compreensão dos diferentes processos organizacionais, por parte dos chefes de departamento e dos gestores de saúde. Como tal, a direção da clínica foi capaz de prosseguir mudanças estratégicas que permitiu o aumento do valor e da eficácia da organização.

Em Portugal, a implementação do modelo TDABC ainda é recente, sendo ainda poucos os estudos do tema, todavia os mesmos tem evidenciado uma adaptação positiva do sistema. Ferreira (2013), realizou um projeto de implementação do modelo, no Hospital da Trindade, localizado no distrito do Porto, com o objetivo de apurar o valor dos reembolsos

feitos pelas diversas entidades, como forma de determinar se esse valor remunera os custos dos atos cirúrgicos mais praticados na organização. Segundo o autor, o TDABC seria o melhor método de custeio a implementar na organização, uma vez que o número de atos cirúrgicos realizados eram elevados e apresentavam uma grande diversidade. O autor constatou que através da implementação do TDABC foi possível apurar que os custos dos atos cirúrgicos eram superiores aos valores reembolsados pelas entidades convencionadas. A informação proporcionada pelo modelo permitiu aos gestores estabelecer prioridades e atuar de forma preventiva e/ou corretiva. Os resultados obtidos permitiram à administração a renegociação do valor pago nas convenções e acordos e a redução de custos, através da reavaliação dos serviços. Para além disso, foi possível uma redução de custos através da reestruturação dos recursos humanos e investir em tecnologia que no futuro poderá permitir um aumento dos resultados, da produtividade, da agilidade, e que permitirá uma significativa redução de custos.

Lopes (2017) desenvolveu um projeto que apresentou como objetivo encontrar uma forma diferente de medir os custos de tratamento no Hospital de Prelada (localizado no distrito do Porto), mais concretamente obter os custos por doente tratado na especialidade de ortopedia. Foi desenvolvido um modelo com base no TDABC que permitiu o fornecimento de informação importante para a administração do hospital, criando uma ferramenta de apoio à tomada de decisão, sendo fundamental para a melhoria dos serviços prestados, da performance e da qualidade. O modelo permitiu aos gestores a identificação dos principais centros de custo por categoria de recursos e atividade, bem como os tempos de execução de cada subatividade. A autora destaca que a aplicação do modelo foi bem-sucedida, sendo possível adaptar com facilidade em outros departamentos do hospital.

Santos (2018), realizou um projeto de implementação do TDABC na Unidade de Cuidados Continuados Integrados da Batalha, com o objetivo de compreender e apurar os custos de forma mais precisa e identificar os recursos que não estavam a ser otimizados no processo de tratamento do utente, de forma a promover uma melhor afetação dos mesmos. Para além disso, a autora pretendia analisar, através da informação adquirida, se os custos obtidos por condição clínica, eram superiores ou inferiores ao reembolso das entidades financiadoras, isto é, o SNS as famílias dos utentes e/ou outras entidades. A autora constatou que no internamento de 30 e 90 dias o reembolso era suficiente para fazer face aos gastos, ao contrário do que acontecia no internamento de 180 dias. O estudo permitiu, compreender que a capacidade dos recursos não estava a ser totalmente aproveitada, uma vez que os recursos não estavam afetados da melhor forma aos processos. Deste modo, é referido que

o modelo representa um avanço importante para a instituição, porque permite apurar o custo por paciente, de acordo com seu grau de complexidade. Embora o modelo tenha sido aplicado a uma unidade específica de cuidados continuados, é possível replicar para unidades semelhantes, gerando informações valiosas para os gestores, legisladores e responsáveis pelo financiamento.

São muitas as instituições de saúde a nível internacional que apostam na implementação deste método, desenvolvendo informação mais precisa e útil para a gestão. Este sistema de custeio tem apresentando resultados bastante favoráveis na sua aplicação e desenvolvimento, sendo importante a avaliação e ponderação deste modelo para uma futura aplicação nos hospitais públicos portugueses. Para além das vantagens já presentes no modelo ABC, este modelo permite uma aplicação mais simples e menos dispendiosa. Kaplan e Porter (2011:17) referem no seu artigo que “quando os prestadores compreendem os custos totais do tratamento de pacientes durante todo o seu ciclo de cuidados, podem contemplar abordagens inovadoras de reembolso sem medo de sacrificar a sua sustentabilidade financeira”.

Capítulo 4 – Objetivos e questão de investigação

Após a realização de uma revisão de literatura, foi possível compreender criticamente a temática da contabilidade e do controlo de gestão nos hospitais públicos portugueses, dando origem à definição de problemas. Neste sentido, na primeira parte do presente capítulo serão descritos os objetivos desta investigação, e de seguida, serão expostas as questões de investigação.

4.1. Objetivos da investigação

A revisão de literatura permitiu constatar a existência de deficiências estruturais no atual sistema de saúde. Os elevados custos do sector, associados às crescentes necessidades da população, tornam ainda mais importantes as funções da contabilidade e do controlo de gestão, sendo estas, em termos legislativos, ainda pouco aprofundadas.

O SNS tem procurado a implementação de medidas que tornem as entidades de saúde mais eficientes. No ano de 2015 foi aprovada a NCP 27, onde é proposta a aplicação do ABC nas instituições públicas, sendo este um modelo com grandes benefícios para a gestão, mas devido à complexidade das instituições de saúde, aplicação deste modelo pode ser difícil. Deste modo, a maioria dos estudos académicos, revelam uma elevada dificuldade na implementação deste método de custeio nas instituições de saúde. Com efeito, torna-se essencial a realização de uma descrição do atual sistema de saúde, como forma de analisar as deficiências nos atuais sistemas de contabilidade de gestão, compreender qual o método adotado pela maioria das instituições e analisar as deficiências presentes nos sistemas implementados.

Sendo o controlo de gestão uma temática bastante abrangente, o foco deste estudo será, primeiramente, dado à temática da contabilidade de gestão e posteriormente ao controlo de gestão como um todo. Sendo assim, o objetivo geral da investigação consiste na análise dos atuais sistemas de contabilidade de gestão e de controlo de gestão nos hospitais públicos portugueses pertencentes ao SNS, e compreender de que forma é que a informação fornecida por esses sistemas é utilizada pela gestão, no seu processo de tomada de decisão.

Com base na revisão de literatura, foi possível definir os objetivos desta investigação. De acordo com Fortin (1999:100), o “objetivo de um estudo é um enunciado declarativo que precisa as variáveis-chave, a população alvo e a orientação da investigação”. Neste contexto, surgem os seguintes objetivos específicos:

1. Caracterizar o processo de elaboração da contabilidade e do controlo de gestão;

2. Identificar quais os sistemas de custeio mais utilizados, determinando o grau de concordância relativamente aos fatores que condicionam a implementação e manutenção da contabilidade de gestão;
3. Determinar quais as principais insuficiências detetadas nos sistemas de contabilidade e controlo de gestão;
4. Identificar a periodicidade em que é produzida a informação gerada pelo sistema de contabilidade de gestão;
5. Identificar os fatores condicionantes da utilização da informação gerada pelos sistemas de contabilidade e controlo de gestão;
6. Identificar as técnicas utilizadas no controlo de gestão;
7. Determinar o grau de utilização da informação gerada pelos sistemas de contabilidade e controlo de gestão no processo de tomada de decisão.

A população alvo selecionada para este estudo será os hospitais públicos portugueses, pertencentes ao SNS (cf. Apêndice I). A população alvo foi definida no início da investigação, como forma de apoiar na elaboração das variáveis-chave definidas anteriormente. Ao restringir o universo de hospitais existentes em Portugal, foi possível selecionar a informação relevante a considerar na revisão de literatura.

4.2. Questão de investigação

Em sequência dos objetivos definidos anteriormente, surgem as questões de investigação. Estas questões, como definido por Fortin (1999:101), “consistem nas premissas sobre as quais se apoiam os resultados da investigação”.

Com efeito, a questão principal colocada nesta investigação, tendo como base o objetivo geral desta investigação é: “De que forma é que o controlo de gestão auxilia os gestores na tomada de decisão?”. Neste contexto, este trabalho de campo pretende ainda responder às seguintes questões de investigação:

1. Qual a importância atual da contabilidade de gestão para os hospitais públicos portugueses?
2. Quais os sistemas de custeio adotados pelos hospitais públicos portugueses?
3. Como é realizado o controlo de gestão nos hospitais públicos portugueses? Que técnicas são utilizadas?

4. Qual a utilidade da informação produzida pelos sistemas de contabilidade de gestão nos hospitais públicos portugueses?
5. Qual a periodicidade em que a informação é produzida pelo sistema de contabilidade de gestão nos hospitais públicos portugueses?
6. Quais os fatores que podem condicionar a utilização da contabilidade e do controlo de gestão nos hospitais públicos portugueses?
7. Quais as principais vantagens e fraquezas presentes no atual sistema de controlo de gestão dos hospitais públicos portugueses?
8. A informação produzida pelo controlo de gestão é considerada no processo de tomada de decisão dos hospitais públicos portugueses?
9. Qual a importância do controlo de gestão para o processo de tomada de decisão dos hospitais públicos portugueses?
10. O processo de benchmarking disponibilizado pela ACSS, é útil para a elaboração do plano estratégico dos hospitais públicos portugueses?

Capítulo 5 – Metodologia da investigação

No presente capítulo é apresentada a metodologia adotada para a realização do trabalho de investigação, desenvolvido na presente dissertação.

Para a realização desta investigação, optou-se pela adoção de uma estratégia de investigação quantitativa, apresentada na seguinte secção. Na segunda secção, apresenta-se o desenho da investigação, onde são referidas as etapas percorridas no presente estudo. Por fim, destaca-se o método de recolha de dados, especificando a população alvo e a forma como foi desenvolvido e distribuído o inquérito por questionário.

5.1. Método de investigação

5.1.1. Estratégia de investigação

Para a realização do presente estudo, foi definida como estratégia de investigação o método de investigação quantitativa, designado igualmente como análise extensiva (Álvares, 2020). O presente estudo pretende analisar um número alargado de hospitais recorrendo a instrumentos padronizados de recolha de informação, mais concretamente o inquérito por questionário.

A técnica de investigação quantitativa apresenta como objetivo a identificação e apresentação de dados, e tendências observáveis (Baptista e Sousa, 2014). Tendo como vantagem, a apresentação de resultados com uma maior precisão de uma determinada população, a partir de uma amostra previamente definida (Jason e Glenwick, 2016). Os estudos quantitativos consideram que toda a informação pode ser quantificável, permitindo traduzir todos os dados obtidos em informação numérica, para uma análise posterior (Vilelas, 2020). O relatório final da investigação terá uma estrutura definida que consiste na introdução, revisão da literatura, metodologia, resultados, e discussão (Creswell e Creswell, 2018).

Sendo o presente estudo, uma investigação quantitativa, foi considerado mais adequado a construção de um inquérito por questionário, como forma de criar uma abordagem observacional da problemática em estudo, permitindo a generalização dos resultados para toda a população alvo.

5.1.2. Desenho da investigação

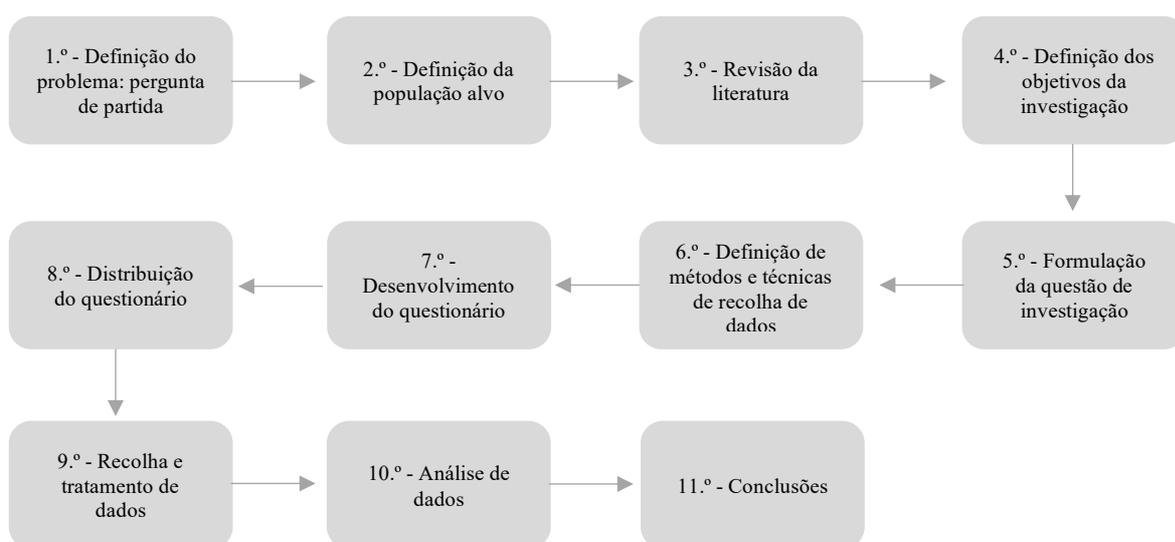
Uma vez selecionada a estratégia da investigação, o passo seguinte consiste em descrever com o maior detalhe possível o processo pelo qual a investigação será concluída, isto é, o desenho da investigação (cf. Figura 7) (VanderStoep e Johnston, 2009).

O presente estudo, iniciou-se com a leitura bibliográfica diversa, como forma a auxiliar a elaborar o desenho da investigação. Deste modo, foi verificado que a investigação que mais se adequava era a pesquisa descritiva. A mesma consiste em descrever rigorosamente e claramente um dado objetivo de estudo na sua estrutura e funcionamento (Baptista e Sousa, 2014). Os estudos descritivos procuram especificar propriedades importantes de pessoas, comunidades ou qualquer outro fenómeno que seja submetido a análise. Avaliando diversos aspetos, dimensões ou componentes do fenómeno a investigar (Vilelas, 2020). Sendo assim, será possível fornecer uma imagem detalhada e precisa do controlo de gestão nos hospitais públicos portugueses, pertencentes ao SNS.

Um estudo de investigação descritiva, inicia-se com uma questão bem definida, uma vez que o resultado do estudo, irá fornecer uma imagem detalhada da questão ou irá responder à questão de investigação. Sendo neste tipo de estudos utilizadas técnicas de recolha de dados, como o inquérito por questionário (Neuman, 2014).

Na presente investigação, foram definidas onze etapas para a investigação, como se pode verificar na Figura 7.

Figura 7 – Definição das etapas da investigação.



Fonte: Elaboração própria

A investigação foi iniciada com a criação de uma pergunta de partida: “De que forma é que o controlo de gestão apoia o gestor no seu processo de tomada de decisão, nos hospitais públicos portugueses?”, restringindo o universo populacional do estudo, concentrando-o nas unidades hospitalares pertencentes ao SNS. Deste modo, seria essencial nesta investigação conhecer o percurso do sistema de saúde em Portugal, para além de conhecer as restantes dimensões do estudo, como a contabilidade de gestão e o controlo de gestão.

Após a realização da revisão de literatura foram definidos os objetivos específicos da investigação que, conseqüentemente, deram origem à questão de investigação (cf. Secção 4.2.). Posteriormente, foram selecionados os métodos e técnicas de investigação mais adequados, seguindo assim uma abordagem quantitativa, utilizando como técnica de recolha de dados o inquérito por questionário.

5.2. Técnicas de recolha de dados

5.2.1. População e amostra

Após a definição da estratégia da investigação, é essencial proceder com a recolha de informação. Para isso, é fundamental a definição da população e a determinação de uma amostra representativa. Dado a dimensão do universo populacional, foi determinado que o universo alvo seria igual ao universo inquirido, isto é, toda a população alvo estaria disponível para a amostragem. Deste modo, não seria necessária a utilização de métodos de amostragem. (Hill e Hill, 2016).

Para a realização do presente estudo foi definida como população alvo as 49 organizações de saúde⁷ com unidades hospitalares pertencentes ao SNS (cf. Apêndice I), agrupadas da seguinte forma:

Setor Público Empresarial – 43 instituições agrupadas em:

- 21 Centros Hospitalares
- 11 Hospitais
- 8 Unidades Locais de Saúde
- 3 Institutos de Oncologia

⁷ Dados obtidos através do site do SNS, disponível em: <https://www.sns.gov.pt/institucional/entidades-de-saude/>

Setor Público Administrativo – 5 instituições agrupadas em:

- 1 Centro Hospitalar
- 2 Hospitais
- 1 Instituto de Oftalmologia
- 1 Centro de Medicina de Reabilitação

Hospitais em Parceria Público-Privada

- 1 Hospital

Após a distribuição do questionário (cf. Ponto 5.2.2.2.) foi possível obter 20 respostas, correspondendo a uma taxa de resposta de 40,82%. Para a obtenção dos resultados, foi solicitado via e-mail a autorização ao Presidente do Conselho de Administração ou Presidente do Conselho Diretivo de cada entidade de saúde, para o preenchimento do questionário por parte de um *Controller* de Gestão ou Diretor Financeiro. Evidentemente, foram necessárias várias fases para a obtenção das respostas, intercaladas com contacto via e-mail e contacto telefónico. Sendo ainda solicitados documentos, por parte de determinadas organizações de saúde, para permitir avaliação da proposta da presente dissertação, determinando assim a participação no estudo.

Contudo, devido à taxa de respostas obtida, pode não ser possível extrapolar os resultados da amostra para a população alvo, isto é, pode não ser possível realizar uma generalização dos resultados obtidos, no entanto, e apesar da amostra poder não ser representativa, permitirá certamente contribuir na clarificação do controlo de gestão e da tomada de decisão dos hospitais públicos portugueses.

5.2.2. Investigação quantitativa: inquérito por questionário

O inquérito é a técnica de recolha de dados das ciências sociais mais amplamente utilizada (Coutinho, 2011; Neuman, 2014). Na maioria dos inquéritos, são realizadas muitas perguntas, medindo uma grande diversidade de variáveis. Isso permite ao investigador reunir informação descritiva e testar múltiplas hipóteses (Neuman, 2014). A utilização desta técnica de recolha de dados num projeto de investigação, justifica-se sempre que há necessidade de obter informação a respeito de uma grande variedade de comportamentos para compreender fenómenos como atitudes, opiniões e preferências (Baptista e Sousa, 2014).

Os inquéritos são utilizados para observar tendências atitudes ou opiniões de uma população de interesse (Edmonds e Kennedy, 2017). Existem diferentes tipos de inquéritos, que exigem diferentes técnicas ou instrumentos para a sua aplicação, estes podem ser registos orais ou escritos (Baptista e Sousa, 2014).

Para a presente investigação foi adotada como técnica de recolha de dados o inquérito por questionário. Esta técnica consiste na inquirição de um grupo representativo da população em estudo, sendo que o investigador formula questões relativas à temática da investigação aos inquiridos, sem existir uma interação direta com os mesmos (Baptista e Sousa, 2014; Carmo e Ferreira, 2008). O questionário está relacionado com a generalização dos dados obtidos, uma vez que a amostra inquirida terá que representar o universo alvo da investigação (Edmonds e Kennedy, 2017).

Apesar desta técnica apresentar elevadas vantagens em termos de custos para o investigador e praticidade, uma vez que não exige uma resposta imediata do inquirido, existem dois aspetos importantes a considerar: (1) cuidado na formulação das questões; (2) forma de contactar os inquiridos (Carmo e Ferreira, 2008).

Foi definido que o inquérito por questionário seria realizado via *online*, considerando a praticidade da distribuição pelas organizações de saúde. Deste modo, foram analisadas as vantagens e desvantagens (cf. Tabela 3) inerentes a esta técnica, como forma de garantir uma correta aplicação do questionário.

Tabela 3 – Vantagens e desvantagens do inquérito por questionário online.

Vantagens	Desvantagens
<ul style="list-style-type: none"> - Baixo custo; - Rápida construção e distribuição; - Sem taxa de envio; - Maior praticidade para o inquirido; - Permite um <i>design</i> flexível; - Permite incluir um indicador de progresso para motivar o inquirido; - Não exige uma resposta momentânea. 	<ul style="list-style-type: none"> - Acessível apenas a cidadãos com recursos e conhecimentos tecnológicos (i.e, computadores e <i>smartphones</i>); - O questionário terá de ser bem explícito, uma vez que não existirá hipótese de esclarecimento de dúvidas no momento da inquirição; - Pedidos de informação confidencial e pessoal como e-mail e nome, poderão levar o inquirido a desistir do preenchimento; - Não é possível coagir respostas.

Fonte: Elaboração própria com base em Carmo e Ferreira (2008), Neuman (2014) e VanderStoep e Johnston (2009).

5.2.2.1. Desenvolvimento do inquérito por questionário

Tendo em conta a especificidade da investigação, foi importante a construção de um questionário de raiz (cf. Apêndice III), permitindo abranger todos os aspetos inerentes

ao controlo de gestão nas instituições hospitalares. O questionário foi desenvolvido com base na revisão de literatura efetuada, a partir de artigos publicados, livros e informações consultadas no *site* oficial do SNS e ACSS (cf. Apêndice II).

Para a construção do questionário, foram desenvolvidas perguntas abertas (i.e., requer uma resposta construída e escrita pelo respondente) e fechadas (i.e., o respondente seleciona a resposta tendo em conta as alternativas disponíveis), como forma a obter informação qualitativa para complementar e contextualizar a informação quantitativa obtida (Hill e Hill, 2016).

A primeira secção do questionário, foi definida para a caracterização da organização, como forma a obter dados sobre a organização, sem solicitar informação que identifique diretamente a entidade de saúde, para evitar que o inquirido desista do preenchimento do inquérito. Sendo assim, foram valorizadas questões essenciais, como o regime jurídico, o número de camas da organização e o distrito a que pertence.

A segunda secção tem como objetivo contextualizar a contabilidade de gestão da organização, permitindo compreender a forma como é realizada a contabilidade de gestão e a utilidade deste sistema, caso seja implementado pela entidade. Esta secção é essencial para estabelecer ligação com a secção seguinte, uma vez que a terceira secção tem como objetivo caracterizar o controlo de gestão na organização, permitindo analisar as técnicas utilizadas, a forma como são elaborados os orçamentos e a periodicidade de realização de relatórios de desvios. Permitindo obter a informação relativamente à forma como é elaborado o controlo de gestão.

Sendo o tema da presente investigação “A influência do controlo de gestão no processo de tomada de decisão nos Hospitais Públicos Portugueses”, a quarta secção apresenta-se como a mais importante para esta investigação, uma vez que irá fornecer a informação chave para responder à questão de investigação. Nesta secção, será estudada a importância da informação produzida pelo controlo de gestão para o processo de tomada de decisão, permitindo igualmente perceber quais as principais decisões que são tomadas pela organização, utilizando a informação fornecida pelo controlo de gestão.

Por fim, a última secção é direcionada para o plano estratégico da organização inquirida. Esta secção foi desenvolvida como forma de contextualizar toda a informação obtida anteriormente. Procurando perceber quais os aspetos importantes a considerar no plano estratégico da instituição, confrontando com a informação obtida nas secções anteriores.

5.2.2.2. Distribuição do inquérito por questionário

Após o desenvolvimento do questionário, o mesmo foi implementado na plataforma *Google Forms*. Posteriormente, procedeu-se à realização de pré-testes, a três especialistas na temática, mais concretamente, um Vogal do Conselho de Administração e dois *Controllers* de Gestão, pertencentes a unidades hospitalares distintas. O pré-teste realizado resultou num conjunto de correções, a nível de especificação de conceitos.

Depois de realizados os testes ao questionário, o mesmo foi enviado via e-mail, dirigindo-o aos Presidentes do Conselho de Administração ou aos Presidentes do Conselho Diretivo, solicitando o preenchimento do inquérito a um *Controller* de Gestão, caso aplicável, ou a um responsável da Área Financeira. A escolha dos profissionais inquiridos justifica-se pela necessidade de obter respostas por parte de profissionais do sector da saúde que detenham conhecimentos sobre a temática, e que a sua atividade profissional esteja diretamente relacionada com o controlo de gestão.

Capítulo 6 – Análise dos resultados

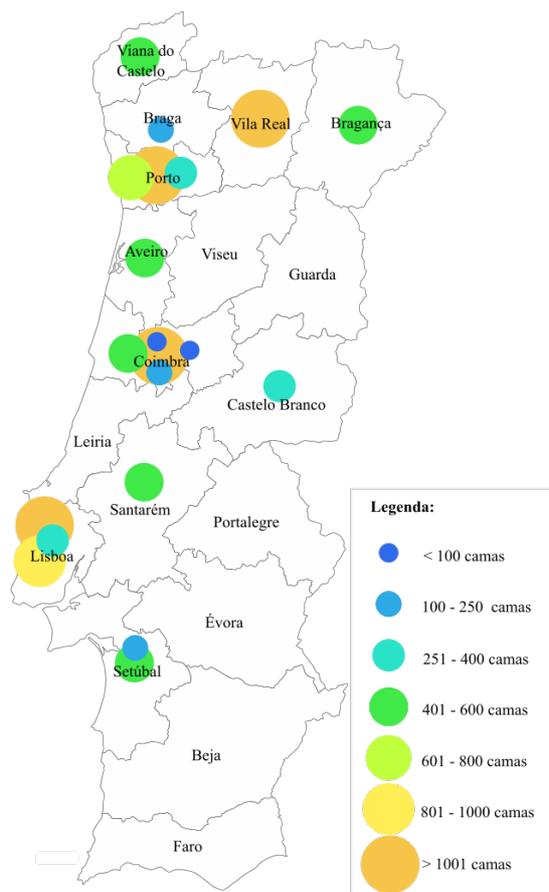
No presente capítulo, é apresentada a análise dos resultados, sendo estes obtidos através da aplicação do questionário (cf. Subsecção 5.2.2.). Deste modo, o capítulo é dividido em cinco secções, correspondentes às secções presentes no inquérito por questionário, onde primeiramente é realizada uma contextualização das entidades respondentes e, posteriormente, é analisada a contabilidade de gestão, tendo em conta a sua aplicabilidade e as suas funções inerentes. Em seguida, é analisado o controlo de gestão, verificando igualmente a sua aplicabilidade, focando na perceção da realização de processos. Na quarta secção, apresenta-se o foco da presente investigação, onde é desenvolvido o tópico do processo de tomada de decisão, analisando a sua importância, e determinando a aplicabilidade e relevância do controlo de gestão no processo. Por fim, como forma de conclusão do questionário, foi inquirida a forma como é realizado o planeamento estratégico, sendo o principal foco a determinação da importância do atual processo de *benchmarking*, disponibilizado pela ACSS.

6.1. Caracterização da amostra

Através da aplicação do questionário foi possível obter uma amostra de 20 respostas, correspondendo a uma taxa de resposta de 40,82%. Verifica-se que a percentagem de respostas obtidas relativamente aos hospitais EPE corresponde a uma percentagem de 39,53% e no caso dos hospitais SPA de 60,00%. Nos hospitais PPP, sendo este apenas um, não se obteve a resposta ao questionário.

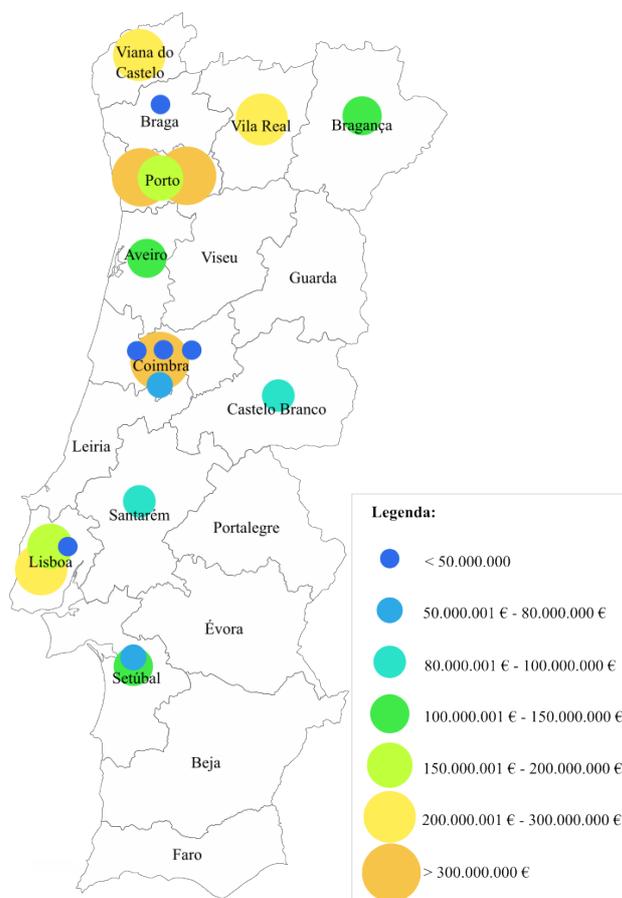
Para permitir uma melhor visualização da amostra, analisam-se dois fatores, sendo estes o valor do orçamento anual (cf. Figura 9) e a lotação de camas (cf. Figura 8). Neste contexto, lotação de camas correspondente ao número total de camas médicas, cirúrgicas, neutras e outras. Com efeito, verifica-se que a amostra é construída maioritariamente por organizações de saúde com uma lotação de camas superior a 250, correspondendo a 75,00% da amostra. Relativamente ao valor do orçamento do período, verifica-se uma maior incidência de respostas das instituições de saúde com um orçamento anual inferior a 50 000 000 € (correspondendo a 25,00% da amostra). Sendo que, apenas 40,00% da amostra, corresponde a hospitais públicos que possuem um orçamento anual superior a 150 000 000 €.

Figura 9 – Distribuição da amostra tendo em conta a lotação de camas.



Fonte: Elaboração própria

Figura 8 – Distribuição da amostra tendo em conta o orçamento do presente período.

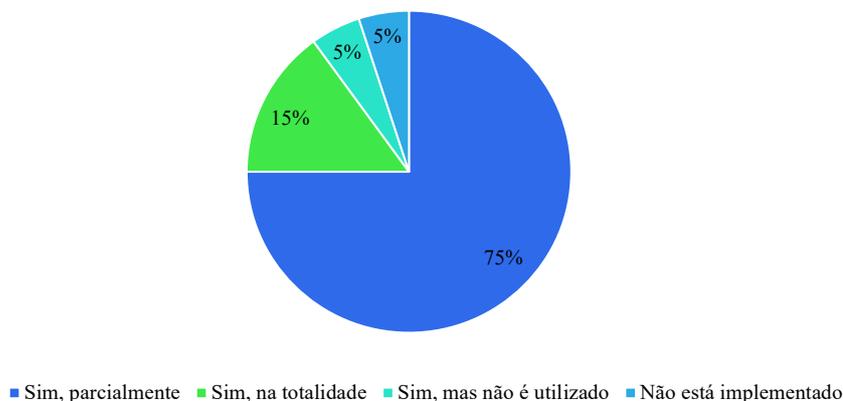


Fonte: Elaboração própria

6.2. Caracterização da contabilidade de gestão

Como forma de determinar o nível de influência da contabilidade de gestão, foi questionado o nível de implementação (cf. Gráfico 1). Com efeito, verifica-se que somente 15,00% da amostra possui contabilidade de gestão totalmente implementada, sendo que, em contrapartida, 75,00% dos respondentes referem que possuem o sistema parcialmente implementado. Por fim, destaca-se que 5,00% da amostra apesar de possuírem contabilidade de gestão implementada a mesma não é utilizada. Para além disso, verifica-se uma maior percentagem de implementação total e parcial na área geográfica onde intervém a Administração Regional de Saúde do Centro (ARSC) (30,00% da amostra) e a Administração Regional de Saúde do Norte (ARSN) (30,00% da amostra).

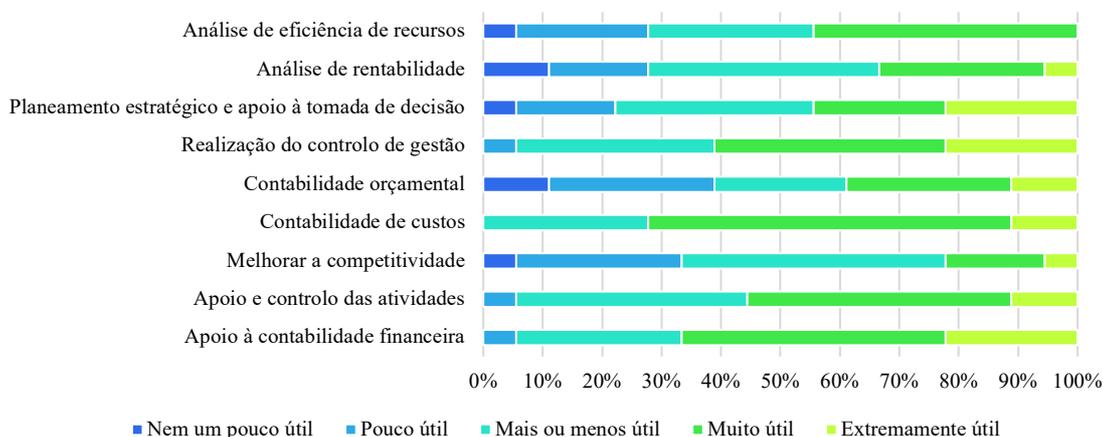
Gráfico 1 – Nível de implementação da contabilidade de gestão.



Fonte: Elaboração própria

Como forma de analisar a utilidade da contabilidade de gestão nos hospitais, foi direcionada uma questão apenas para as instituições de saúde que possuem contabilidade de gestão implementada na totalidade ou parcialmente (cf. Gráfico 2). Com efeito, perante as respostas obtidas, verifica-se que a contabilidade de gestão apresenta uma maior utilidade (considerada “muito útil” e “extremamente útil”) na contabilidade de custos, com uma concordância de 72,22% da amostra, de seguida destacam-se o apoio à contabilidade financeira, com uma concordância de 66,67% da amostra, o apoio e controlo das atividades com 55,56% da amostra e a realização do controlo de gestão, com uma concordância de 61,11% dos respondentes. Em contrapartida, é destacado que a contabilidade de gestão representa uma menor utilidade na melhoria da competitividade (22,22%) e na análise de rentabilidade (33,33%).

Gráfico 2 - Nível de utilidade da contabilidade de gestão.



Fonte: Elaboração própria

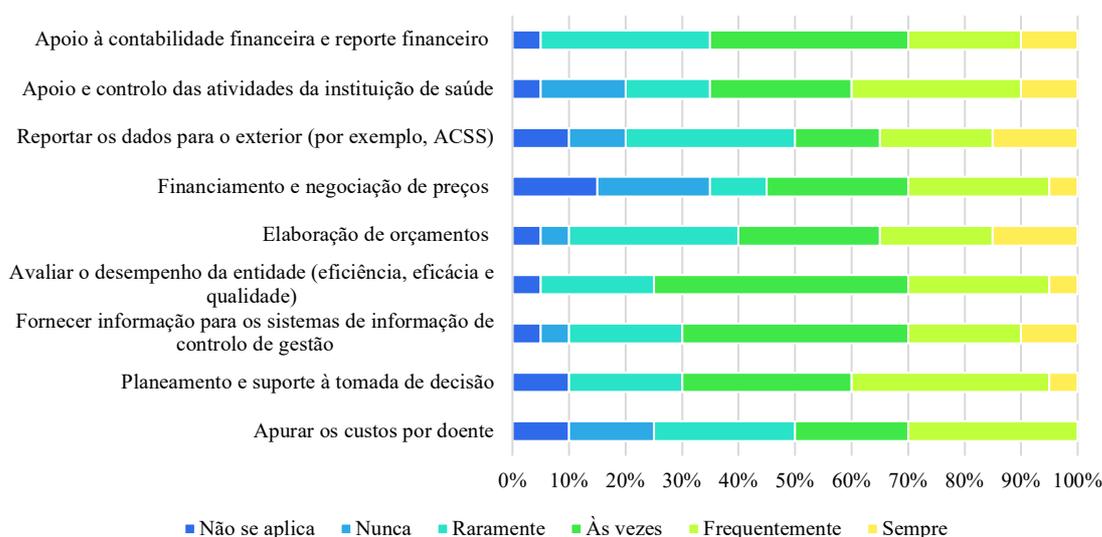
No que diz respeito às funções onde é utilizada a contabilidade de gestão (cf. Gráfico 3), verifica-se que 40,00% da amostra frequentemente utiliza a contabilidade de gestão para o planeamento e suporte à tomada de decisão, sendo que, em contrapartida, destaca-se que 10,00% das instituições respondentes não utilizam, e 20,00% raramente utilizam. Verifica-se igualmente que a função de apoio e controlo das atividades da instituição de saúde é utilizada frequentemente ou sempre por 40,00% da amostra. Sendo que, relativamente à avaliação do desempenho da entidade, esta não é aplicada a 5,00% da amostra, e aplicada “às vezes” em 45,00% da amostra.

No que respeita ao envio de dados para o exterior, destaca-se que 30,00% das instituições respondentes raramente reportam a informação, sendo que, 35,00% da amostra afirma que utilizam essa função de envio de dados, frequentemente ou sempre.

Relativamente ao fornecimento de informação para os sistemas de controlo de gestão, destaca-se que 60,00% da amostra “raramente” ou “às vezes” reporta a informação produzida pela contabilidade de gestão para o sistema de controlo de gestão, sendo que 30,00% da amostra frequentemente ou sempre realizam essa função.

Por fim, destaca-se que 30,00% das instituições respondentes raramente utilizam orçamentos, por outro lado, 15,00% da amostra, sempre utiliza essa função.

Gráfico 3 – Funções inerentes à contabilidade de gestão.



Fonte: Elaboração própria

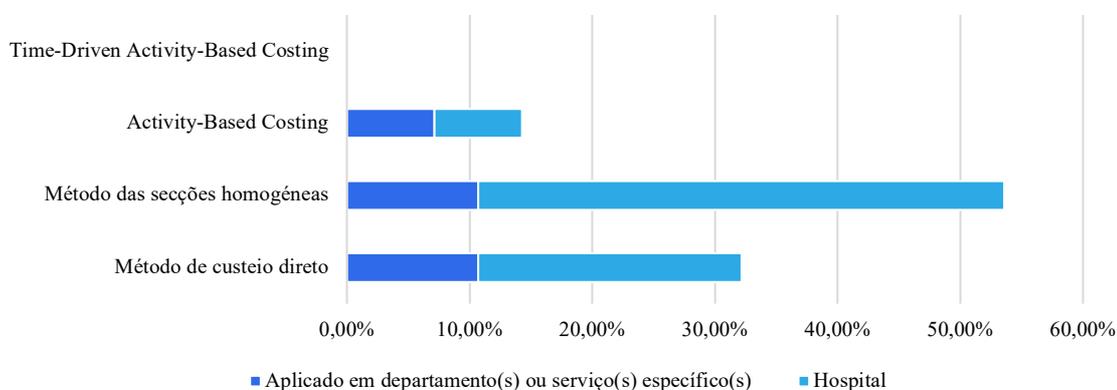
Dois dos respondentes referem que utilizam a contabilidade de gestão para o apoio da contratualização interna, a fim de garantir o cumprimento do contrato-programa firmado entre os hospitais e a ACSS.

Como forma de determinar os sistemas de apuramento de custos mais amplamente adotados, questionou-se as entidades de saúde sobre qual o método de custeio utilizado, sendo solicitada a especificação do método aplicado no hospital e em departamentos ou serviços específicos (cf. Gráfico 4). Com efeito, em termos gerais é verificada uma maior utilização do método das secções homogéneas, correspondendo a 53,57% da amostra, enquanto 14,29% adotam o método ABC. Note-se que, nas observações em que há a utilização do método direto, verifica-se que parte dos hospitais não utilizam somente este método (correspondendo a 50,00% dos respondentes que utilizam o sistema de custeio direto), recorrendo também ao método ABC ou o método das secções homogéneas.

Realizando uma análise em termos pontuais, destaca-se que o método mais amplamente aplicado nos hospitais é o método das secções homogéneas (60,00% da amostra), sendo o menos utilizado o método ABC (10,00% da amostra). Relativamente ao método aplicado em serviços ou departamento específicos, verifica-se uma maior utilização do método direto (37,50% da amostra) e, de seguida o método das secções homogéneas (37,50% da amostra), sendo o ABC o que apresenta menor utilização (25,00% da amostra).

Por fim, destaca-se a não utilização do método TDABC, nos hospitais e em departamentos ou serviços específicos. Deste modo, apesar dos benefícios inerentes à sua aplicação, destacados na literatura, o mesmo não é implementado, de acordo com a amostra, nos hospitais públicos portugueses.

Gráfico 4 – Métodos de custeios adotados.



Fonte: Elaboração própria

Após a análise dos sistemas de custeio adotados, realiza-se uma análise relativamente às insuficiências inerentes a esses sistemas de contabilidade de gestão. Sendo estas questões de resposta aberta, podemos destacar que as principais desvantagens são a falta de um *software* adequado que permita, por exemplo, uma correta imputação de custos e proveitos. Por outro lado, outra insuficiência largamente referida é a necessidade de elevada intervenção humana no sistema. Como forma de complementar a questão suprarreferida, foi questionado relativamente ao *software* utilizado, para apoiar o sistema de contabilidade de gestão. Com efeito, é destacada a utilização do programa SICC (Sistema de Informação Centralizado de Contabilidade e Gestão Financeira), correspondendo a 47,06% dos respondentes. Para além desse sistema de informação, é referida a utilização de folhas de cálculo por parte de 11,76% e a utilização do programa SONHO (Sistema de Cuidados de Saúde Hospitalares) por 5,88% dos respondentes.

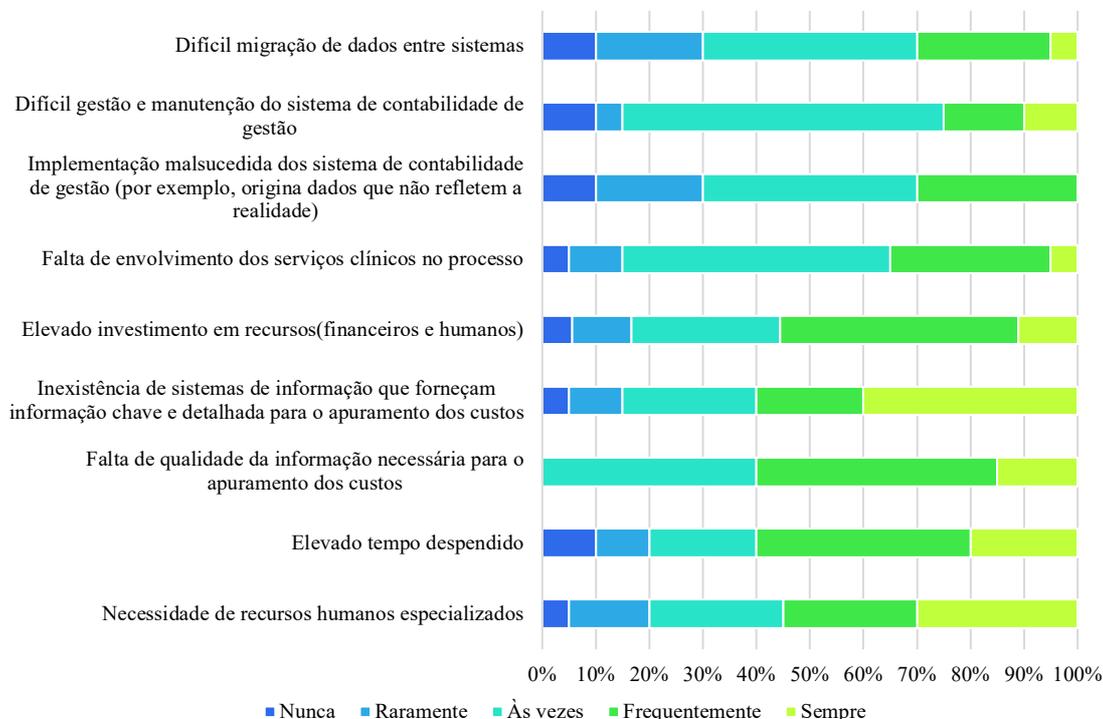
Sendo a periodicidade da informação produzida pelos sistemas de contabilidade de gestão definida por cada entidade de saúde, tornou-se essencial realizar essa questão. Com efeito, destaca-se que a informação é maioritariamente produzida mensalmente, correspondendo a 44,45% da amostra. Existindo 33,33% da amostra que produz a informação anualmente e 11,11%, semestralmente. Destaca-se que 11,11% da amostra produz essa informação diariamente. Um dos respondentes refere que a informação é produzida anualmente e sempre que se entender como necessário.

Sendo a contabilidade de gestão a função chave para a realização do controlo de gestão, como forma a complementar as questões anteriores, foi considerado importante questionar as instituições de saúde relativamente aos fatores que poderiam condicionar a contabilidade de gestão (cf. Gráfico 5). Com efeito, é destacado que 40,00% dos respondentes, relatam que a inexistência de sistemas de informação que forneçam informação chave e detalhada para o apuramento dos custos é sempre uma condicionante para a utilização da contabilidade de gestão, sendo este o fator que representa um maior entrave. Além disso, destacam-se outros fatores que frequentemente ou sempre condicionam a utilização da contabilidade de gestão, como a falta de qualidade da informação necessária para o apuramento dos custos (60,00%), o elevado tempo despendido para produzir a informação (60,00%), a necessidade de recursos humanos especializados (55,00%) e o elevado investimento em recursos financeiros e humanos (55,56%).

Apesar de ser uma questão fechada, foi dada a possibilidade ao respondente de posteriormente adicionar outros fatores que condicionavam a utilização da contabilidade de gestão, para além dos mencionados. Deste modo, foi referido por dois respondentes que o

interesse por parte da gestão de topo era um fator condicionante, assim como os sistemas de informação.

Gráfico 5 – Fatores que podem condicionar a utilização da contabilidade de gestão.

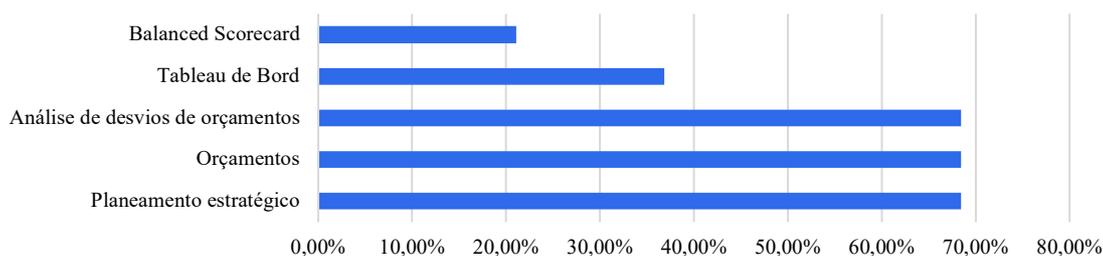


Fonte: Elaboração própria

6.3. Caracterização do controlo de gestão

Para analisar a forma como é realizado o controlo de gestão, questionou-se as instituições de saúde relativamente às técnicas utilizadas (cf. Gráfico 6). Com efeito, verifica-se que 68,42% da amostra realiza a análise de desvios de orçamentos, controlo de orçamentos e a integração do controlo de gestão no planeamento estratégico. Sendo as técnicas menos adotadas, o *Tableau de Bord* (36,84%), e o *Balanced Scorecard* (21,05%).

Gráfico 6 – Técnicas adotadas no controlo de gestão.



Fonte: Elaboração própria

Para além disso, um dos respondentes destaca a utilização da informação fornecida pelo sistema de controlo de gestão para a monitorização e análise dos indicadores do contrato-programa.

Focando na orçamentação, questionou-se relativamente à preparação de orçamentos. Destaca-se que 78,95% da amostra elabora os orçamentos com base nos dados históricos, e 21,05% a realiza os orçamentos com base nos objetivos preestabelecidos por negociação com os departamentos. Sendo verificado que dois dos respondentes, para além de realizarem os orçamentos com base histórica, realizam orçamentos com dados obtidos a partir dos objetivos já preestabelecidos por negociação com os departamentos.

Posteriormente, questionou-se relativamente à determinação de desvios, sendo verificada a adoção do cálculo entre os dados previsionais e os dados reais por 94,74% da amostra. Em sequência, foi questionada a realização de relatórios de desvios, sendo verificado que 78,95% das instituições respondentes, realizam relatórios de desvios com uma frequência mensal, sendo que se verifica que a restante amostra realiza com uma frequência anual (10,53%) e trimestral (10,53%).

Relativamente à aplicabilidade do relatório de desvios, foi questionada relativamente à utilização do mesmo para analisar as causas das diferenças dos dados observados e para controlar e tomar medidas/ações corretivas em relação aos objetivos estabelecidos. Com efeito, foi verificado que 84,21% da amostra realiza essa análise com base no relatório de desvios.

Posteriormente, foi questionada relativamente à realização de análises à gestão, como às instituições de saúde, através de indicadores, observando-se que 94,74% das instituições realizam essa análise.

Igualmente ao questionado na secção anterior, foi questionado relativamente ao *software* adotado, mas neste caso para apoiar o sistema de controlo de gestão. Sendo verificado que, os *softwares* mais utilizados são *softwares* de *Tableau de Bord* (31,58%), o SICC (26,32%) e o Microsoft Excel (21,05%). Note-se que, nas observações verifica-se que as entidades de saúde que utilizam as folhas de cálculo, não as utilizam em exclusivo, sendo complementadas com a utilização de *softwares* como o SONHO, SICC e *software* de *Tableau de Bord*.

Após a análise dos sistemas de informação, realiza-se uma análise relativamente às insuficiências e vantagens inerentes a esses sistemas de controlo de gestão. Sendo estas questões de resposta aberta podemos destacar, primeiramente, as vantagens. Estas centram-

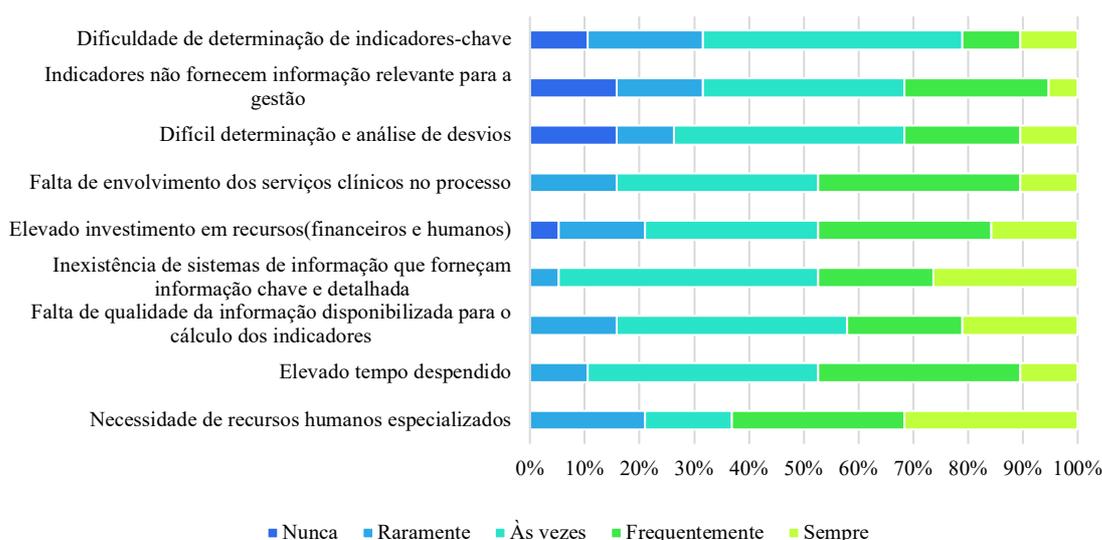
se maioritariamente na obtenção de informação em tempo útil, permitindo uma rápida atuação no sentido da correção de desvios. Por outro lado, relativamente às desvantagens, é destacada a falta de recursos humanos especializados, a falta de formação e falhas de informação em diversas áreas, nomeadamente no apuramento dos custos. Para além disso, em sequência do verificado anteriormente, é destacada a necessidade de migração de dados para folhas de cálculo, como forma de responder às necessidades de informação da gestão, uma vez que existe uma parcial inexistência de *softwares* adequados.

Como forma a complementar as questões anteriores, foi considerado importante questionar as instituições de saúde relativamente aos fatores que poderiam condicionar a utilização do controlo de gestão (cf. Gráfico 7). Com efeito, os respondentes identificam como uma das condicionantes a necessidade de recursos humanos especializados, sendo considerado como “sempre” por 31,58% da amostra e “frequentemente” por 31,58% da amostra, sendo este o fator que apresenta uma maior concordância. O elevado tempo despendido é considerado “às vezes” como uma condicionante por parte de 42,11% da amostra, sendo que 36,84% considera este fator como “frequentemente” condicionante. A falta de qualidade da informação disponibilizada para o cálculo dos indicadores, é considerada por 42,11% da amostra como um fator que sempre ou frequentemente afeta a realização do controlo de gestão. Para 26,32% da amostra, a inexistência de sistemas de informação que forneçam informação chave e detalhada é sempre uma condicionante para a utilização do controlo de gestão.

Por outro lado, as condicionantes que apresentam menor percentagem (considerando as opções “nunca” e “raramente”) são a dificuldade de determinação e análise de desvios (26,32%) e os indicadores que não fornecem informação relevante para a gestão (31,58%).

Apesar de ser uma questão fechada, foi dada a possibilidade de o respondente posteriormente adicionar outros fatores que condicionavam a utilização do controlo de gestão, para além dos mencionados. Deste modo, foi referido por um dos respondentes que o pouco envolvimento das direções de serviço e da administração, consistia em uma condicionante, uma vez que as ações do dia-a-dia suprimiam o tempo para a realização do planeamento.

Gráfico 7 – Fatores que podem condicionar a realização do controlo de gestão.



Fonte: Elaboração própria

6.4. Caracterização do processo de tomada de decisão

Sendo a presente investigação direcionada para a compreensão da influência do controlo de gestão no processo de tomada de decisão, a quarta secção do questionário foi direcionada para essa temática. Primeiramente, foi questionada a importância que o controlo de gestão tem no processo de tomada de decisão (cf. Gráfico 8). Com efeito, sendo uma questão fechada, tendo em conta as opções descritas, observa-se que a maioria da amostra as considera como “importante” e “muito importante”, sendo destacada como muito importante a função do controlo de gestão na fundamentação da escolha de uma alternativa, por parte 42,11% da amostra e importante por parte de 36,84% da amostra. É igualmente destacado a função do controlo de gestão na comparação e avaliação de alternativas, sendo verificada que 84,21% da amostra considera como importante ou muito importante. Relativamente à redução da incerteza e à avaliação da complexidade do problema verifica-se uma concordância de 73,68% da amostra, que os considera como importante ou muito importante.

Gráfico 8 – Nível de importância da informação produzida pelo controle de gestão.



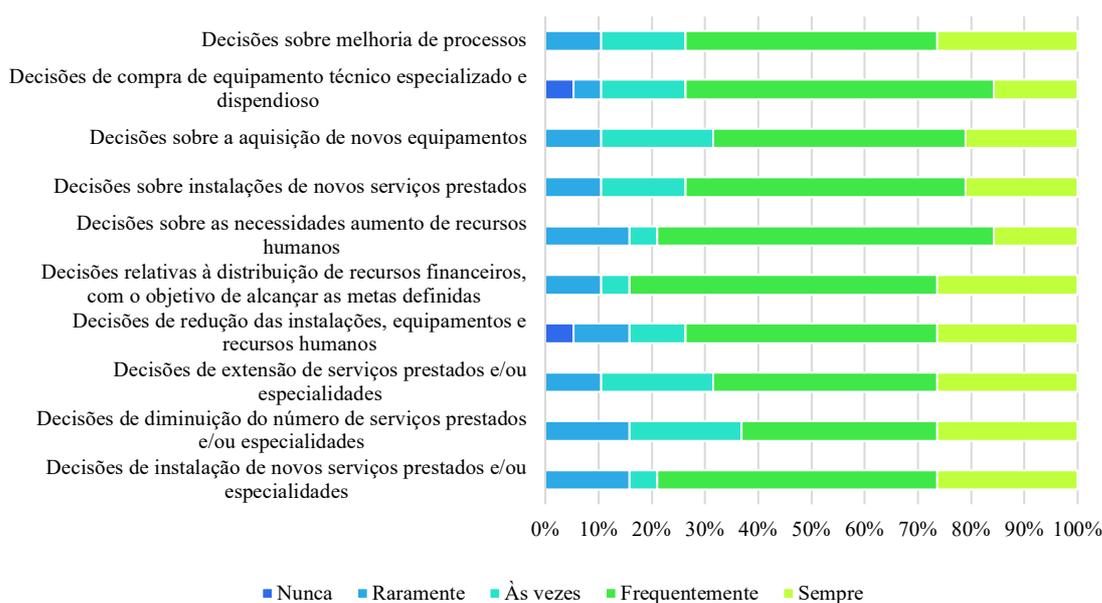
Fonte: Elaboração própria

Como forma a complementar a questão anterior, que originou o Gráfico 8, questionou-se relativamente aos sistemas de informação disponíveis nas instituições de saúde, questionando se esses sistemas seriam ou não suficientes para o processo de tomada de decisão. Com efeito, é verificado que 36,84% dos respondentes consideram que os sistemas disponíveis são suficientes para responder às necessidades de informação, para a realização do processo de tomada de decisão, sendo que, 63,16% considera os sistemas disponíveis insuficientes.

Sendo os hospitais organizações com uma elevada complexidade, envolvendo um elevado número de recursos tanto humanos como financeiros, foram reunidos alguns exemplos de decisão comuns no processo de tomada de decisão, como forma de determinar a influência que o controle de gestão, isto é, em que tipo de decisões é que a informação fornecida pelo sistema de controlo de gestão pode ser útil (cf. Gráfico 9). Deste modo, destacam-se as decisões relativas à distribuição de recursos financeiros, atendendo às metas definidas, sendo considerada por 26,32% dos respondentes como uma decisão em que sempre é benéfica a informação fornecida pelo controlo de gestão, enquanto 57,89% utilizam a informação frequentemente.

De seguida destaca-se duas outras decisões, mais concretamente as decisões de instalação de novos serviços prestados e/ou especialidades (26,32% da amostra, respondeu “sempre”) e decisões sobre as necessidades de aumento de recursos humanos (15,79% da amostra, respondeu “sempre”), ambas consideradas por 78,95% dos respondentes como uma decisão em que frequentemente ou sempre é benéfica a informação fornecida pelo controlo de gestão na tomada de decisão. Além disso, um dos respondentes destaca que o controlo de gestão apresenta um papel importante para a negociação do contrato-programa.

Gráfico 9 – Grau de utilidade do controlo de gestão nas diferentes decisões.



Fonte: Elaboração própria

Posteriormente à determinação dos proveitos inerentes ao controlo de gestão nas diferentes decisões, questionou-se as instituições de saúde relativamente à informação disponível nos sistemas de controlo de gestão, mais concretamente, questionou-se se esses sistemas atendem às necessidades de informação para tomar decisões. Com efeito, 42,11% dos respondentes, consideram que sim, que os sistemas atendem as necessidades de informação, enquanto 57,98%, consideram que não.

Sendo a avaliação de desempenho da entidade de saúde a função do controlo de gestão, questionou-se relativamente ao controlo dos recursos. Com efeito, 52,63% dos respondentes consideram que existe um controlo regular e eficaz dos recursos existentes, enquanto 47,37% não consideram que existe em controlo regular e eficaz.

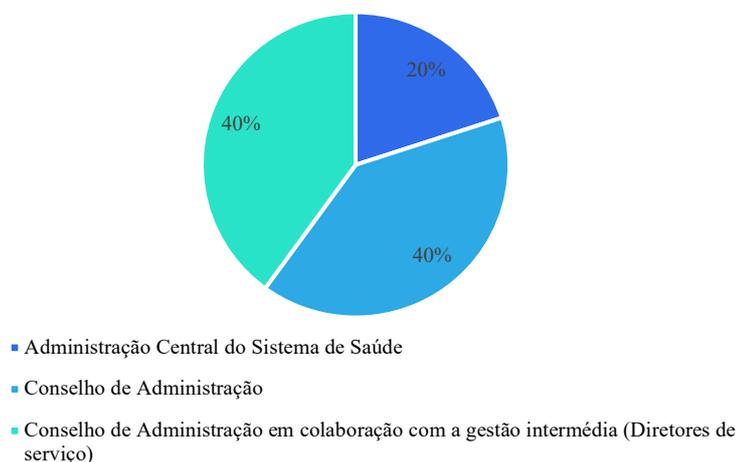
Relativamente à eficiência da gestão, foi questionado se seria ou não possível melhorar a eficiência da gestão, recorrendo à eliminação de desperdícios. Deste modo, foi verificado um consenso nesta temática, sendo que, 57,89% da amostra considera que é possível, e 42,11% refere igualmente essa possibilidade, mas com uma prévia avaliação dos impactos das medidas a implementar.

Para finalizar, é questionado se após a implementação das decisões é ou não realizado o acompanhamento e controlo, como forma a detetar eventuais necessidades de aplicação de medidas corretivas. Sendo verificado que 73,68% das instituições de saúde respondentes, realizam esse acompanhamento, enquanto 26,32% não realizam.

6.5. Plano estratégico

Sendo o planeamento estratégico uma função chave para a realização do processo de tomada de decisão, foi definida uma secção do questionário, para realizar a análise dessa temática. Como forma a auxiliar na compreensão da forma como é realizado o planeamento estratégico, as instituições de saúde foram questionadas relativamente aos órgãos competentes pela elaboração do desenho e planeamento estratégico do hospital (cf. Gráfico 10). Com efeito, 40,00% da amostra, refere que a entidade competente é o Conselho de Administração em colaboração com a gestão intermédia. Enquanto 40,00% referem que o órgão competente é somente o Conselho de Administração. Por fim, 20,00% da amostra refere que a entidade competente é a ACSS.

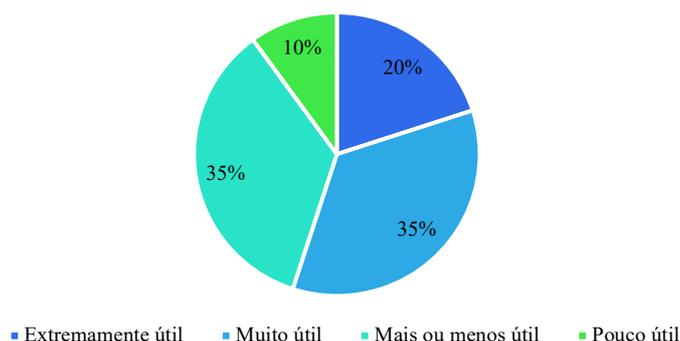
Gráfico 10 – Órgãos competentes pela elaboração do desenho e planeamento estratégico.



Fonte: Elaboração própria

De seguida questionou-se relativamente a utilidade do processo de *benchmarking*, disponibilizado pela ACSS, para o planeamento estratégico (cf. Gráfico 11). Deste modo, destaca-se que 20,00% dos respondentes consideram esta ferramenta como extremamente útil, enquanto 35,00% consideram como muito útil, por outro lado, 35,00% qualificam este processo como mais ou menos útil. Por fim, 10,00% referem que é uma ferramenta pouco útil, demonstrando assim, uma disparidade nas apreciações.

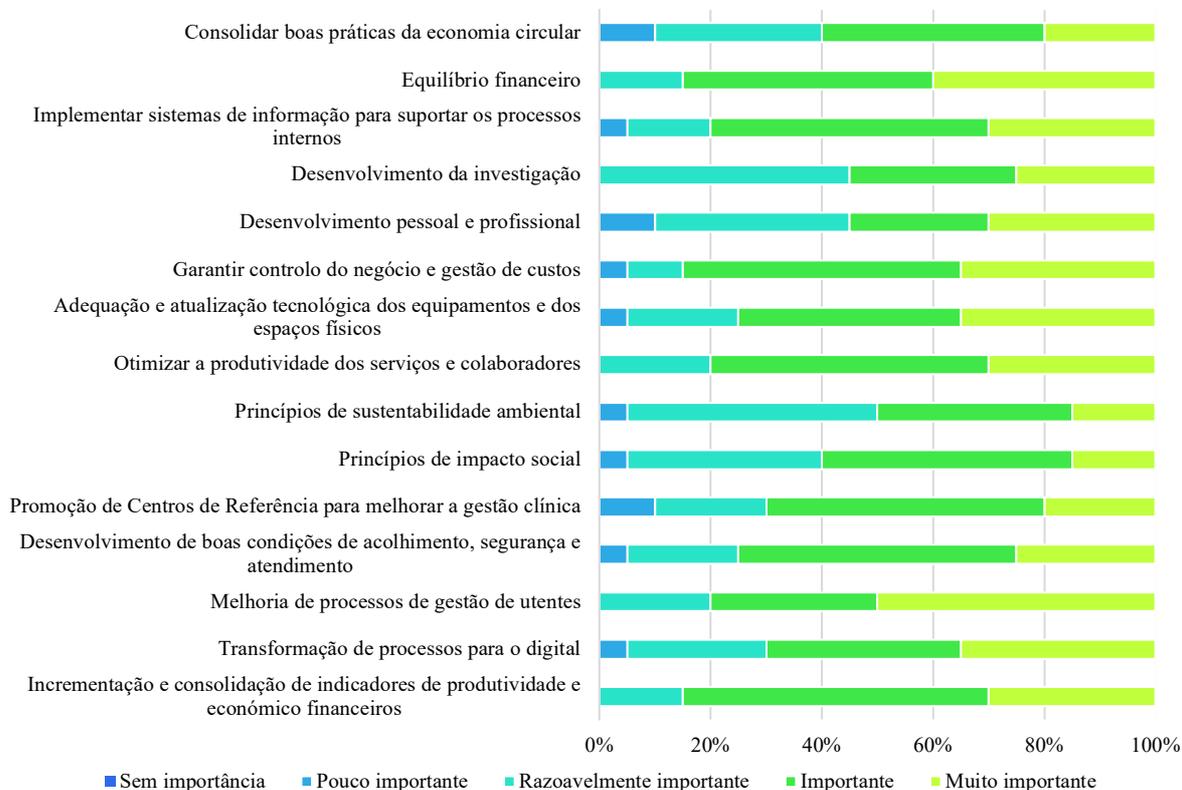
Gráfico 11 – A utilidade do processo de *benchmarking* para o planeamento estratégico.



Fonte: Elaboração própria

Em sequência da determinação da utilidade do processo de *benchmarking*, as instituições de saúde foram questionadas relativamente aos aspetos considerados na elaboração do plano estratégico (cf. Gráfico 12). Sendo destacados em termos gerais, como fatores muito importantes e importantes a considerar no plano estratégico, a incrementação e consolidação de indicadores de produtividade e indicadores económico financeiros (85,00% da amostra), a importância de assegurar o controlo do negócio e gestão de custos (85,00% da amostra) e permitir o equilíbrio financeiro (85,00% da amostra).

Gráfico 12 – Nível de importância de fatores considerados na elaboração do plano estratégico.



Fonte: Elaboração própria

Capítulo 7 – Conclusão

O presente capítulo é organizado da seguinte forma: na primeira secção é apresentada a discussão de resultados analisados no capítulo anterior. De seguida, são evidenciadas as limitações inerentes ao presente estudo. Na terceira secção, são destacadas as conclusões mais importantes da investigação relativamente à aplicação da contabilidade de gestão e do controlo de gestão nos hospitais públicos portugueses, assim como, é igualmente discutida a influência que o controlo de gestão apresenta no processo de tomada de decisão. Por fim, o capítulo termina com algumas recomendações em sequência das conclusões do estudo e algumas sugestões para investigação futura.

7.1. Discussão de resultados

Após a apresentação dos dados, é possível realizar uma caracterização genérica da contabilidade de gestão, tendo em conta a amostra das entidades hospitalares presentes no estudo realizado. Com efeito, verifica-se que a contabilidade de gestão ainda permanece como um sistema desconsiderado por alguns hospitais, sendo apenas uma pequena percentagem que implementa este sistema na totalidade (15,00%). Apesar da baixa implementação total, a maioria das instituições de saúde possuem um sistema de contabilidade implementado parcialmente.

Em sequência, verifica-se que os hospitais portugueses pertencentes ao SNS, estão a seguir, maioritariamente, o PCAH, à semelhança do referido nos estudos de Leite e Rodrigues (2007) e de Quesado e Cardoso (2017). Para além disso, verifica-se uma elevada utilização do método direto, sendo que, o método aconselhado para as entidades públicas (ABC, definido na NCP 27), demonstra-se como o menos adotado. Esta inconformidade de sistemas impossibilita a uniformização da informação produzida.

Destaca-se ainda a não aplicação do método TDABC, apesar dos benefícios destacados por Kaplan e Porter (2011), que referem que este método é ideal para a determinação dos custos hospitalares, uma vez que fornece a informação chave que permite à gestão garantir a sustentabilidade da organização.

Inclusivamente, é referido pelos respondentes que os sistemas de contabilidade de gestão carecem de *softwares* adequados, sendo maioritariamente utilizados *softwares* de contabilidade financeira que não permitem uma correta imputação dos custos e proveitos, sendo por vezes necessário recorrer a folhas de cálculo para permitir a realização da contabilidade de gestão.

No relatório realizado pelo Ministério da Saúde do ano de 2015, já era referida essa lacuna, sendo realçado que a informação obtida relativamente aos custos apresentava “várias lacunas e incoerências (...). Esta situação pode ser reveladora da dificuldade das entidades em reportar custos, possivelmente por não fazer parte da rotina de gestão o apuramento destes dados, ou por não haver um sistema de contabilidade organizado no seio do SNS” (Ministério da Saúde, 2015:19). Para além disso, é destacada a necessidade de “um sistema de contabilidade analítica, com critérios de imputação uniforme para todas as entidades do SNS, permitindo a comparabilidade entre instituições, serviços e procedimentos” (Ministério da Saúde, 2015:200).

Considerando a periodicidade da informação produzida pelos sistemas de contabilidade de gestão, verifica-se que este reporte de dados é realizado em momentos diferentes de hospital para hospital. Sendo que, é destacado que 33,33% da amostra produz anualmente essa informação. Essa desconformidade no reporte de informação em conjunto com a adoção de sistemas de contabilidade de gestão distintos, impossibilita que se crie um sistema de *benchmarking*, que inclua a informação detalhada de todos os hospitais públicos, para permitir uma reciprocidade de informação. Estas limitações, já eram verificadas no relatório publicado pelo Ministério da Saúde, no ano de 2015:

A dificuldade em reportar custos comparáveis entre instituições e serviços, assim como a dificuldade em medir os custos por linha de atividade, implica desde logo a impossibilidade de comparabilidade e de incentivar as melhores práticas (...).Torna-se indispensável garantir a existência de sistemas de informação de indicadores em tempo real associados a sistema de *business intelligence* que suportem o planeamento, a tomada de decisão e o acompanhamento da gestão dos recursos humanos, materiais, tempo, comunicação das equipas de saúde, documentação de cuidados e os resultados em saúde. (Ministério da Saúde, 2015:200-201)

Relativamente ao controlo de gestão, verifica-se uma diversidade de técnicas utilizadas, para além disso, igualmente ao verificado nos sistemas de contabilidade de gestão, os sistemas de informação adotados por 36,84% das instituições não são adequados para a realização do controlo de gestão. Sendo estes *softwares*, mais uma vez, complementados por folhas de cálculo, por 21,05% da amostra. Enquanto, por outro lado, verifica-se uma implementação de 31,58% da amostra, de sistemas de *Tableau de Bord*, sendo que, em 25,00% desses casos, ainda é necessária a utilização de folhas de cálculo para complementar o sistema de informação.

No processo de tomada de decisão elaborado por Drury (2021) (cf. Subsecção 3.2.3), é destacada a importância de comparar os dados reais com os dados previsionais. Com efeito, é verificado que a maioria dos hospitais realizam orçamentos com base em dados

históricos. Essa informação é confrontada com os dados reais, dando origem aos relatórios de desvios. Os mesmos, de acordo com a amostra, são realizados majoritariamente com uma frequência mensal, sendo que 10,53% da amostra realiza somente um relatório por ano. Para além disso, é destacada a não utilização destes relatórios, por parte de 15,76% da amostra, para controlar e tomar medidas/ações corretivas em relação aos objetivos estabelecidos. O mesmo é verificado na implementação de decisões de 26,32% das instituições de saúde respondentes, onde não é realizado o acompanhamento e controle, como forma de detetar a necessidade de aplicação de medidas corretivas. Deste modo, em determinadas instituições de saúde, não são utilizados os relatórios de desvios para detetar irregularidades, como após a implementação de uma decisão, não é realizada a monitorização, a fim de detetar possíveis consequências das medidas aplicadas.

Costa (2007) destaca a importância da análise de desvios, sendo esta ferramenta, associada a outras ferramentas de avaliação de desempenho, um instrumento importante de apoio à gestão. Para além disso, o autor destaca os benefícios inerentes à análise dos desvios, sendo que esta possibilita “detetar anomalias, adotar medidas corretivas e, eventualmente, formular novos objetivos e novos planos de ação, a fim de melhorar, por exemplo, a eficiência e a eficácia das organizações” (Costa, 2007:47). Jordan *et al.* (2021) corrobora afirmando que a realização de uma comparação entre os dados reais e orçamentados, constitui em um meio para avaliar desempenhos e apoiar a tomada de decisão de medidas corretivas.

Os autores, Drury (2021), Harrison (1996), e Power (2002), destacam nos seus processos de tomada de decisão a importância inerente ao acompanhamento e controle das decisões implementadas. Sendo fundamental verificar que a decisão implementada cumpre os objetivos estabelecidos (Harrison, 1996). Para além disso, Drury (2021), destaca a importância de comparar os dados previsionais com os dados reais, através da medição e elaboração de relatórios e subsequente correção do desempenho, para assegurar que os objetivos e planos da organização são alcançados.

Power (2002) refere que para a implementação de uma decisão, os sistemas de apoio à decisão, apresentam um papel fundamental, uma vez que podem ajudar a comunicar decisões, monitorizar planos e ações, e acompanhar o desempenho. Após a implementação da decisão, torna-se fundamental medir e avaliar as suas consequências. Durante esse acompanhamento, novos problemas poderão ou não surgir, podendo ser necessário recorrer a pequenos ajustes e ações corretivas.

Sendo que a contabilidade de gestão e o controlo de gestão são sistemas que trabalham em conjunto, as limitações presentes nos sistemas de contabilidade de gestão mantêm-se ou agravam quando é realizado o controlo de gestão. Deste modo, verifica-se que as principais condicionantes em ambos os sistemas consistem na necessidade de recursos humanos especializados e a falta de sistemas de informação adequados. Com isto, podemos concluir que existe uma falta de investimento em recursos humanos especializados, e no desenvolvimento de sistemas de informação que respondam às necessidades das entidades de saúde. Sendo estas organizações complexas, o desenvolvimento de *softwares* internos que sejam adaptados para a própria entidade poderá ser uma mais-valia para as organizações de saúde, mas em consequência exigirá um investimento para o seu desenvolvimento e manutenção. Estudos como o de Cruz (2013) e Ferreira (2016) destacam a criação e desenvolvimento de *softwares* internos de contabilidade de gestão, que se adaptam às necessidades de informação das entidades de saúde, para assim corrigir as ineficiências de informação detetadas. Inclusive, é destacado que em 63,16% das instituições de saúde respondentes, os sistemas de informação disponíveis, para a realização do processo de tomada de decisão, são insuficientes, e é evidenciado igualmente que a informação disponibilizada pelo sistema de controlo de gestão, não atende às necessidades de informação de 42,11% das instituições de saúde. Confirmando, mais uma vez, a inexistência de sistemas adequados na maioria dos hospitais públicos portugueses.

No controlo de gestão, uma das perspetivas a considerar, segundo Ribeiro (2008) é a utilização dos recursos, onde o objetivo é analisar se a organização hospitalar está a realizar uma utilização correta e eficaz dos recursos existentes. Deste modo, verifica-se que 47,37% das entidades de saúde respondentes não dispõem de um controlo regular e eficaz dos recursos existentes.

Relativamente à eficiência da gestão, é referido na “Auditoria ao sistema de pagamentos e de formação dos preços pagos às unidades hospitalares do Serviço Nacional de Saúde”, realizada no ano de 2011, que “o crescimento acentuado da despesa pública com a função saúde aumenta a necessidade da contenção de custos pela obtenção de ganhos de eficiência e pela eliminação de desperdícios” (Tribunal de Contas, 2011:11). Para além disso, Stadhouders *et al.* (2019) referem que uma má gestão de recursos poderá resultar em ineficiências que resultam em desperdícios (*e.g.*, falhas na prestação de cuidados e tratamentos excessivos). Essas falhas resultam de uma gestão pouco estruturada e ineficiente das instituições de saúde (Ministério da Saúde, 2010). Com efeito, no presente estudo, verifica-se que as instituições de saúde consideram que é possível realizar ganhos de

eficiência através da eliminação de desperdícios, sendo que, 42,11% destacam a necessidade de realização de uma análise prévia, a fim de determinar o impacto das medidas a implementar.

Relativamente às etapas do processo de tomada de decisão, na análise de resultados é verificada que é dada uma menor importância (“pouco importante” e “razoavelmente importante”) na informação produzida pelo controlo de gestão para auxiliar na compreensão e avaliação da complexidade do problema (26,32%), auxiliar a gestão na determinação da alternativa ótima (22,32%), e da alternativa satisfatória (47,37%). Sendo estas etapas fundamentais para uma correta tomada de decisão. Inclusive, Harrison (1996), destaca que as alternativas devem ser comparadas com base na perceção da incerteza relativa das relações de causa e efeito, e nas preferências do decisor por vários resultados possíveis. Sendo esta uma fase fundamental para avançar para a próxima etapa, a escolha da alternativa. Para a seleção da alternativa, esta é realizada com base nas análises efetuadas na etapa anterior, ou seja, sem a realização de uma análise fundamentada do problema, não será possível escolher uma linha de ação ótima ou satisfatória. Power (2002), refere que as decisões são por vezes tomadas com menos informação do que se gostaria, e com algumas alternativas viáveis não avaliadas ou mesmo consideradas.

Considerando o grau de utilidade do controlo de gestão nas diferentes decisões, verifica-se uma concordância da maioria dos respondentes, sendo destacada a utilidade deste sistema nas decisões de instalação de novos serviços prestados e/ou especialidades, decisões relativas à distribuição de recursos financeiros, com o objetivo de alcançar as metas definidas e decisões sobre as necessidades de aumento de recursos humanos. Deste modo, revela-se uma maior utilidade do controlo de gestão nas vertentes humana e financeira.

Sendo o planeamento estratégico uma fase fundamental no processo de tomada de decisão, verifica-se que os órgãos competentes pelo desenvolvimento e análise dos objetivos dos hospitais públicos portugueses são, maioritariamente, os Conselhos de Administração (80,00%), sendo que, em alguns hospitais, para além do Conselho de Administração é incluída a gestão intermédia no processo (40,00%).

O planeamento estratégico consiste no processo através do qual a gestão de topo e idealmente gestores de outros níveis, definem a visão, missão e objetivos de uma organização e a forma como os alcançar (Drury, 2021). Sendo que, os gestores para alcançarem esses objetivos, têm de conhecer a atual posição da organização e formular hipóteses sobre a forma como a organização se prevê no futuro (Policasto, 1993). Deste modo, o envolvimento da gestão intermédia, revela-se como uma mais-valia para a

elaboração do plano estratégico. Sendo que, Bazerman e Chugh (2006), referem que dentro do processo de tomada de decisão, existe uma falha frequente na partilha de informação, uma vez que cada gestor possui informações diferentes que por vezes não são partilhadas. Sendo essencial a realização do processo em grupo, envolvendo tanto a gestão de topo como a gestão intermédia, permitindo assim mostrar as diferentes visões dos objetivos ou metas a estabelecer.

Para auxiliar na elaboração e desenho do planeamento estratégico, a ACSS disponibilizou uma ferramenta de *benchmarking*, que como o nome indica, permite a realização de uma análise comparativa entre outras entidades, neste caso, entre hospitais. Apesar de ter sido considerado no ano de 2015 pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), como um dos sistemas mais avançados da Europa Ocidental, a quantidade de indicadores como o detalhe de informação coloca possíveis entraves relativamente à sua aplicabilidade. Com efeito, verifica-se que 45,00% da amostra considera este processo como “mais ou menos útil” ou “pouco útil”. Sendo que, o processo apresenta uma menor relevância nas áreas de contabilidade de gestão e é dado um maior foco aos indicadores de assistência/produção, visto que, o objetivo das instituições está inteiramente relacionado com a prestação de serviços, garantindo o acesso, a qualidade e segurança na prestação dos mesmos.

Os indicadores, como referido por Ferreira (2016), são tratados com dados por “doente padrão”, o que torna estes dados muito gerais, uma vez que transforma os diversos serviços que fazem parte do contrato-programa de um Hospital (*e.g.*, doente médico, doente cirúrgico, consultas, urgências, cirurgias de ambulatório, sessões de hospital de dia), numa medida única, o que não permite uma análise aos custos originados por cada um dos serviços prestados. Com efeito, tanto a gestão de topo como a gestão intermédia necessitam de um maior detalhe de informação, para assim realizar uma comparação lógica entre os hospitais. Deste modo, destaca-se a necessidade de desenvolvimento de um sistema de contabilidade de gestão capaz de corresponder às necessidades de informação de todos os hospitais públicos portugueses, a fim de colmatar as lacunas existentes nos atuais sistemas. Para além disso, o universo de hospitais que realiza o reporte de informação para o processo de *benchmarking* (atualmente 35⁸), verifica-se no presente estudo que, 20,00% da amostra revela que não reporta os dados da contabilidade de gestão para o exterior, e 30,00%,

⁸ Informação obtida no *site* oficial da ACSS, disponível em: <https://benchmarking-acss.min-saude.pt/>

reportam raramente. Deste modo, para além do detalhe de informação, seria essencial alargar o número de hospitais que realizam esse reporte de dados.

Em suma, apesar de a grande maioria dos hospitais públicos portugueses possuírem sistemas de contabilidade de gestão, parcialmente implementados, a informação que estes sistemas disponibilizam ainda apresentam algumas irregularidades, dificultando o cálculo dos custos e dos proveitos. Para além disso, verifica-se uma falta de investimento em profissionais especializados na área da contabilidade de gestão, sendo fundamental a realização de formações na área para auxiliar os profissionais a compreender como funciona o método de custeio aplicado. Por outro lado, verifica-se a inexistência de uma uniformização de métodos de custeio que impossibilita sobretudo a comparação do desempenho entre hospitais. Inclusive, verifica-se uma baixa utilidade dos sistemas atuais de contabilidade de gestão em funções essenciais como na avaliação do desempenho da entidade, no apoio e controlo das atividades, e no planeamento e suporte à decisão. Apesar da importância que este sistema apresenta no apoio à tomada de decisão, em termos práticos a informação é pouco utilizada.

Focando no controlo de gestão, sendo este um sistema que visa produzir informação para avaliar e monitorizar o desempenho de uma organização, verifica-se uma baixa frequência na elaboração de relatórios de desvios, para além disso, mesmo quando realizados, algumas instituições de saúde não utilizam esse documento para analisar as causas dos desvios, como para controlar e tomar medidas corretivas. Paralelamente, verificam-se algumas lacunas presentes nos sistemas de controlo de gestão, uma vez que é verificada uma elevada falta de qualidade da informação disponibilizada para o cálculo dos indicadores, como a inexistência de sistemas de informação que forneçam informação chave e detalhada. Deste modo, sendo os sistemas de informação de contabilidade de gestão existentes inadequados, esta lacuna impossibilita a correta migração da informação para a realização do controlo de gestão. Concluindo-se que os sistemas de informação existentes não são os mais adequados para responder às necessidades de informação dos hospitais públicos.

Por fim, considerando a importância que o controlo de gestão apresenta no processo de tomada de decisão, verifica-se que em termos gerais, a maioria dos hospitais públicos portugueses consideram importante utilizar a informação no processo. Apesar disso, os sistemas de informação existentes apresentam-se insuficientes, condicionando a utilização da informação. Contudo, apesar das lacunas existentes nos sistemas, a informação disponível

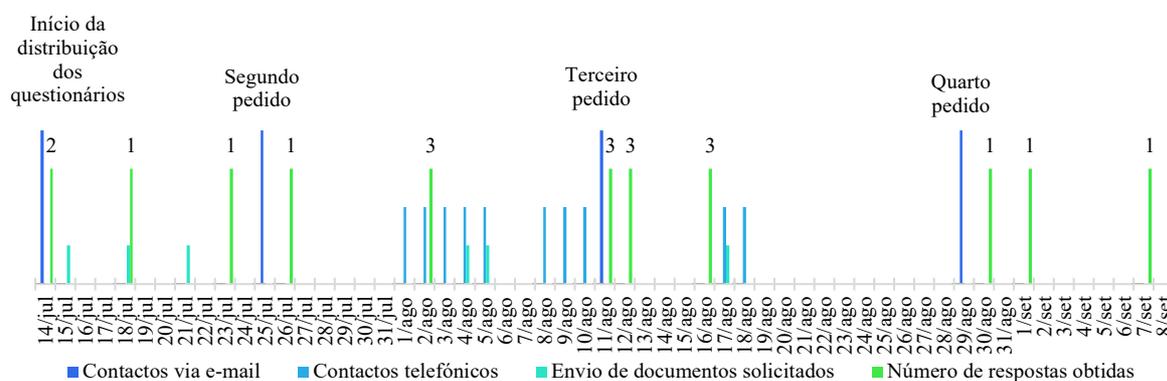
nos sistemas de controlo de gestão ainda influencia as decisões, principalmente decisões financeiras e humanas.

7.2. Limitações

A principal limitação da presente investigação está associada às respostas obtidas no inquérito por questionário (cf. Figura 13), a falta de reciprocidade por parte de algumas entidades de saúde dificultou a realização do estudo. O principal entrave à realização deste estudo foi a dificuldade de estabelecer contacto com os órgãos representantes das entidades, como forma a solicitar autorização para um *Controller* de Gestão ou Diretor Financeiro realizar o preenchimento do questionário. Em muitos casos, os e-mails a formalizar o pedido de resposta aos órgãos representantes, foram encaminhados para os Gabinetes de Investigação, onde era solicitado o preenchimento de inúmeros documentos, a maioria obrigatórios, mesmo não se adequando ao tipo de investigação do presente estudo, como até era solicitada informação pessoal, como a nacionalidade da mestranda e da orientadora. Estes dados eram solicitados como forma a proceder com uma aprovação, ou não, da participação no estudo. Mesmo sendo apenas solicitado o preenchimento de um questionário a um elemento da entidade de saúde, com uma duração estimada de 20 minutos. Para além disso, o processo de aprovação, em média, demonstrou-se muito demorado, sendo por vezes superior a 8 semanas.

Após a baixa adesão de respostas, foi necessário realizar um segundo pedido, via e-mail, dirigindo-o novamente aos Presidentes do Conselho de Administração ou aos Presidentes do Conselho Diretivo. Apesar das tentativas de contacto, a baixa taxa de respostas permanecia.

Gráfico 13 – Linha cronológica – resultados da distribuição do inquérito por questionário.



Fonte: Elaboração própria

Visto que não existia reciprocidade com os contactos via e-mail, foi recorrido ao contacto via telefone. Este processo teve que ser estendido em vários dias, devido à demora para conseguir estabelecer o contacto. Em alguns hospitais, era facilitado o contacto direto com o Secretariado do Conselho de Administração, mas em muitos casos, o tempo médio de espera era superior a uma hora, sendo necessário realizar várias transferências de chamadas por parte dos administrativos, como forma de encontrar o profissional que poderia auxiliar.

A realização de contactos via telefone, necessitou de ser executada em diversas fases, correspondendo aos pedidos dos profissionais, maioritariamente, do Secretariado do Conselho de Administração. Após os sucessivos contactos verificou-se um aumento das respostas, mas insuficiente, sendo necessária a realização de um terceiro pedido via e-mail.

O terceiro pedido, por sua vez, foi realizado ao Secretariado do Conselho de Administração, profissionais com que se previamente estabeleceu contactos telefónicos, o que permitiu um aumento significativo das respostas. Em sequência, após a estabilização do recebimento de respostas, foi necessário a realização de um quarto pedido, como forma de tentar obter o maior número de respostas possíveis.

Por fim, destaca-se a não participação de algumas instituições de saúde, devido ao facto de não se tratar de um questionário de teor obrigatório.

Sendo a falta de respostas uma limitação do estudo, foi necessário recorrer ao cálculo da amostra, para determinar o nível de confiança dos resultados obtidos. Sendo aplicada a seguinte fórmula (Fink, 2003):

$$\text{Tamanho da amostra} = \frac{\frac{z^2 \times p(1 - p)}{e^2}}{1 + \left(\frac{z^2 \times p(1 - p)}{e^2 N}\right)}$$

Considerando um nível de confiança de 85% ($z = 1,28$), uma margem de erro de 9,6% ($e = 0,096$) e um desvio padrão de 0,25 ($p = 0,25$), para o universo total de entidades públicas de saúde ($N=49$), verifica-se uma amostra de 20 respondentes.

Sendo o presente estudo realizado aos hospitais públicos portugueses, que consistem em um grupo mais restrito e mais homogéneo de toda uma população de hospitais existentes a nível nacional, faz com que a dispersão de dados numa distribuição normal seja menor, logo, o valor do desvio padrão será menor do que no caso de ser uma população heterogénea (nesse caso o desvio padrão seria de 0,50) (Fink, 2003; Kadam e Bhalerao, 2010). Com uma população mais homogénea, apresenta-se uma variação ou desvio padrão menor, com efeito, neste estudo, assumiu-se um desvio padrão conservador de 0,25, como forma a representar mais fielmente a variação da população (Lee *et al.*, 2015). Assumindo

um desvio padrão inferior é possível aumentar o nível de confiança e diminuir a margem de erro para a mesma amostra.

7.3. Conclusões finais

A presente investigação consiste em uma linha orientadora, através da qual foi possível observar as limitações inerentes aos atuais sistemas de contabilidade e controlo de gestão nos hospitais públicos portugueses, como a influência destes sistemas, no processo de tomada de decisão.

São analisadas várias dimensões em torno do conceito do controlo de gestão, sendo em uma primeira abordagem, focado nos sistemas de contabilidade de gestão, uma vez que a informação produzida por esses sistemas, permite realizar uma avaliação e monitorização do desempenho de uma organização, ou seja, o controlo de gestão. Com efeito, o presente estudo, em uma primeira fase, focou-se nas funções inerentes aos sistemas de contabilidade de gestão, como às limitações e vantagens que os mesmos apresentam. Deste modo, é verificada uma inconformidade de sistemas de custeio, o que impossibilita a uniformização da informação produzida. É verificada também uma limitação muito frequente na informação produzida por esses sistemas, que consiste na dificuldade de apuramento dos custos e dos proveitos, o que levou a uma elevada percentagem de hospitais a destacarem a falta de qualidade da informação necessária para o apuramento dos custos.

Existindo deficiências nos sistemas de contabilidade de gestão, a correta utilização do controlo de gestão fica condicionada, uma vez que, serão determinados desvios com base em informação que não corresponde à realidade da instituição. Destaca-se também a falta de investimento por parte das instituições de saúde em recursos humanos especializados, sendo este um fator crítico para o bom desempenho da equipa responsável pela realização da contabilidade de gestão. De acordo com o referido no relatório publicado pelo Ministério da Saúde no ano de 2015, estas deficiências já eram verificadas. Sendo referido que, “a dificuldade em reportar custos comparáveis entre instituições e serviços, assim como a dificuldade em medir os custos por linha de atividade, implica desde logo a impossibilidade de comparabilidade e de incentivar as melhores práticas” (Ministério da Saúde, 2015:100).

Mesmo com a criação de um Plano de Contabilidade Analítica, destinado aos hospitais, destaca-se uma negligência por parte do SNS, uma vez que o mesmo não é revisto desde 2007, o que torna este plano obsoleto por não se encontrar atualizado tendo em conta as necessidades de informação e especificidades dos hospitais. Por outro lado, destaca-se o

método de custeio ABC, que se encontra definido na NCP 27 (Decreto-Lei 192/2015 de 11 de setembro), que foi alvo de vários estudos académicos (cf. Subsecção 3.3.3.), sendo que são poucos os casos a nível nacional que demonstram uma correta implementação do sistema. Deste modo, a presente investigação veio confirmar o supramencionado, visto que, o número de hospitais que recorrem ao método de custeio ABC é bastante reduzido.

Apesar das limitações existentes, verifica-se que a grande maioria dos hospitais públicos portugueses tem um sistema de contabilidade de gestão parcialmente, ou totalmente implementado. Sendo que, a maioria opta pela utilização do método das secções homogéneas. Por outro lado, em termos gerais, verifica-se que as principais funções do sistema de contabilidade de gestão, consistem na realização da avaliação do desempenho da entidade, o apoio e controlo das atividades da instituição de saúde e o planeamento e suporte à tomada de decisão. O planeamento e suporte à tomada de decisão é destacado como pouco útil, apesar de ser uma função amplamente utilizada.

Com efeito, verifica-se que existe muito espaço para melhorias nos sistemas de contabilidade de gestão, sendo essencial desenvolver/selecionar um método de custeio para aplicar a todos os hospitais públicos portugueses, e assim a produzir informação analítica capaz de ir ao encontro dos objetivos estratégicos das organizações de saúde, permitindo, a troca de informação entre hospitais, uma vez que, com a adoção de métodos de custeio iguais, iriam produzir informação comparável, permitindo assim complementar o processo de *benchmarking*, disponibilizado pela ACSS. Deste modo, devem ser tomadas medidas para eliminar as atuais condicionantes dos sistemas de contabilidade de gestão, como investir em sistemas de informação de modo a ser gerada informação de custos e proveitos de qualidade. Para isso, destaca-se a necessidade do envolvimento da gestão de topo e gestão intermédia em todo o processo, como forma a desenvolver sistemas capazes de corresponder às necessidades de informação das organizações. Para além disso, destaca-se a necessidade de investir na formação dos utilizadores dos sistemas, como forma a compreender o mecanismo do novo sistema a adotar.

Relativamente ao controlo de gestão, tendo cada instituição necessidades de informação distintas, verifica-se uma inconformidade esperada de técnicas para a realização do controlo e monitorização. Contudo, verifica-se uma elevada utilização de folhas de cálculo, sendo ainda uma condicionante na otimização temporal, uma vez que exige mais recursos humanos para a realização das funções inerentes ao controlo de gestão. Sendo verificado, mais uma vez, um desinvestimento em recursos humanos especializados e em

sistemas que apoiem os hospitais na monitorização e avaliação do seu desempenho, e no apoio à tomada de decisão.

Destaca-se ainda a fraca frequência com que são realizados relatórios de desvios, sendo esta uma ferramenta fundamental para o apoio à gestão, uma vez que permite a visualização e acompanhamento dos desvios dos indicadores. Por outro lado, verifica-se que em algumas entidades de saúde é realizado o referido relatório, mas este não é utilizado, mesmo sendo uma pequena percentagem da amostra, verifica-se a falta de proveito por parte da gestão, de uma ferramenta essencial para a avaliação do desempenho e, conseqüentemente, de apoio à tomada de decisão.

Considerando a influência que o controlo de gestão apresenta na realização do controlo de recursos, mais uma vez, verifica-se a falta de utilização dos sistemas para controlar os recursos existentes (47,37% da amostra), desta forma, não é possível monitorizar se a organização realiza uma utilização correta e eficaz dos recursos existentes. Tendo em conta o contexto atual, devem ser tomadas medidas para melhorar os sistemas de informação, de modo a gerar informação relativamente aos recursos existentes, de forma tornando assim os hospitais mais eficientes e, conseqüentemente, eliminar as ineficiências que resultam em desperdícios. Inclusive, destaca-se como ponto positivo, a inclusão por parte da maioria das instituições de saúde, no plano estratégico, a necessidade de garantir o controlo do negócio e a gestão de recursos. Apesar das deficiências detetadas, verifica-se o conhecimento por parte da gestão de topo destas limitações, e a necessidade de tomar medidas corretivas.

Relativamente ao processo de tomada de decisão, é verificada a diminuída utilização do controlo de gestão como ferramenta de apoio. Apesar de ser considerada uma ferramenta de elevada importância pela maioria dos hospitais, a mesma não é considerada tão relevante na prática. Sendo verificada uma maior utilização dos sistemas de controlo de gestão em decisões estratégicas, maioritariamente, financeiras e humanas. Mesmo assim, a sua frequência de utilização é baixa, sendo a percentagem de instituições de saúde que utilizam a informação para o apoio à decisão “sempre”, bastante reduzida. Por outro lado, é destacada uma utilização frequente na maioria das decisões pela maioria da amostra.

Apesar da informação ser tida em consideração no processo de tomada de decisão, é destacado que a informação produzida pelos sistemas de controlo de gestão não atende às necessidades de informação da entidade de saúde, evidenciando, novamente, a falta de investimento em sistemas que auxiliem a gestão de topo no seu processo de tomada de decisão.

Em suma, focando na questão de investigação do presente estudo, “De que forma é que o controlo de gestão auxilia os gestores na tomada de decisão?”, é possível concluir que, o controlo de gestão apresenta uma grande importância no apoio à tomada de decisão, mas a falta de sistemas de informação que auxiliem o decisor na seleção como na produção da informação para esses sistemas, condiciona a sua correta utilização.

Apesar dos sistemas de contabilidade de gestão e de controlo de gestão gerarem informação destinada à gestão de topo, esta não é amplamente utilizada em situações de apoio à tomada de decisão como na avaliação da performance económica e financeira. A inconformidade detetada na periodicidade do fornecimento de informação revela a reduzida influência que estes sistemas desempenham no processo de tomada de decisão. Apesar disso, verifica-se que há reconhecimento e vontade de alterar este paradigma.

7.4. Recomendações

Diversas recomendações surgiram durante a elaboração do presente estudo, sendo estas focadas essencialmente nos sistemas de contabilidade de gestão. Uma das principais lacunas encontra-se na produção da informação para estes sistemas, sendo verificada uma discrepância de modelos adotados, apresentando em termos gerais lacunas que condicionam a correta realização do controlo de gestão e, conseqüentemente, conduz a uma incorreta análise da informação, sendo esta, posteriormente, desvalorizada pela gestão de topo. Como forma de eliminar essa lacuna, considera-se fundamental o desenvolvimento de um sistema de custeio genérico a todos os hospitais, colmatando as deficiências existentes nos atuais sistemas, como a dificuldade de mensuração dos custos e proveitos. Realizando assim uma atualização o PCAH, tornando este plano atual e adaptado as necessidades de informação dos hospitais. Assim torna possível a realização de uma atualização, dos indicadores presentes no processo *benchmarking*, auxiliando assim os hospitais na elaboração do plano estratégico.

Para a seleção de um método de custeio, é essencial a realização prévia de estudos, como forma a analisar todas as dimensões dos métodos existentes, verificando qual o método que mais se adequa às necessidades de informação dos hospitais. Após a realização dessa investigação é fundamental efetuar “implementações teste” de modo a confirmar a viabilidade do método de custeio.

Após a seleção de um modelo de custeio a utilizar a nível nacional, nos hospitais públicos portugueses, é fundamental a realização de formações de forma a preparar os

profissionais, tanto os profissionais inerentes à realização da contabilidade de gestão como aos restantes que irão fornecer a informação ao sistema. Sem esse investimento na formação, as equipas não irão compreender a dinâmica destes sistemas, podendo permanecer com os atuais problemas.

Para além disso, revela-se essencial o investimento nos sistemas de controlo de gestão, eliminando a necessidade de recorrer a folhas de cálculo que aumentam a margem de erro na determinação de desvios, para além de exigirem uma maior necessidade de recursos humanos, uma vez que torna o processo mais demorado e, conseqüentemente, mais dispendioso. Deste modo, seria essencial realizar um estudo como forma de averiguar as mais ou menos-valias inerentes ao investimento de um novo e mais adequado sistema de controlo de gestão.

7.5. Sugestões para investigação futura

Diversas questões ficaram em aberto na sequência da conclusão da presente investigação, resultando assim em sugestões para futura investigação, sendo estas apresentadas nesta secção.

A primeira sugestão, relaciona-se com a reduzida amostra da presente investigação, revelando-se interessante a solicitação da colaboração por parte da ACSS na investigação, permitindo alcançar a totalidade da população alvo. Além disso, revela-se importante a inclusão de uma entrevista com um responsável da ACSS da área de controlo de gestão, a fim de comentar os resultados obtidos na investigação.

A segunda sugestão, consiste em executar uma análise pelas várias ARS, realizando uma investigação mista, isto é, realizar a investigação através da realização de questionários e entrevistas, a fim de verificar a visão que cada um dos hospitais (pertencentes a cada ARS) apresenta relativamente à contabilidade de gestão, focando igualmente nos sistemas e procurando formas de os melhorar, com um objetivo claro de compreender a complexidade das instituições de saúde e as suas necessidades de informação, procurando uma solução para a lacuna verificada nos atuais sistemas. A divisão da amostra pelas ARS existentes, isto é da região Centro, Norte, Alentejo, Algarve e Lisboa e Vale do Tejo, iria permitir um maior foco na análise de cada uma das instituições de saúde.

Por fim, demonstra-se interessante determinar a influência do controlo de gestão na monitorização dos indicadores relativos aos contrato-programa. Analisando a forma como é realizado o controlo e a análise dos indicadores contratualizados. Averiguando se a gestão

realiza um controlo regular dos indicadores, analisando, igualmente, a forma como a gestão atua no caso da instituição ultrapassar o valor contratualizado.

Referências Bibliográficas

- ACSS. (2013). Relatório de Benchmarking | hospitais EPE e PPP. *Ministério da saúde*.
- Aidemark, L. G. (2001). Managed health care perspectives: a study of management accounting reforms on managing financial difficulties in a health care organization. *European Accounting Review*, 10(3), 545–560.
- Akhavan, S., Ward, L., & Bozic, K. J. (2016). Time-driven Activity-based Costing More Accurately Reflects Costs in Arthroplasty Surgery. *Clinical Orthopaedics and Related Research*, 474(1), 8–15.
- Almeida, A. (2012). Os Sistemas de Gestão da Informação nos Hospitais Públicos Portugueses. *Actas do Congresso Nacional de Bibliotecários, Arquivistas e Documentalistas*, 11.
- Álvares, M. (2020). *Investigação em Administração e Gestão Educacional: Introdução aos Métodos Quantitativos e Análise SPSS*. Universidade Aberta.
- Alves, E. C., Gonçalves, F. R., Costa, L., Matos, L., Leite, R. B., & Herdeiro, V. (2016). *Um Novo Modelo de Acesso à Inovação em Saúde Baseado em Resultados*. Boston Consulting Group.
- Amaral, F. (2015). *Análise do sistema de apuramento de custos de um banco central*. Tese de Mestrado em Finanças. Iscte – Instituto Universitário de Lisboa.
- Arnaboldi, M., & Lapsley, I. (2005). Activity Based Costing in Healthcare: A UK Case Study. *Research in Healthcare Financial Management*, 10(1), 61–75.
- Arnott, D. (2004). Decision support systems evolution: Framework, case study and research agenda. *European Journal of Information Systems*, 13(4), 247–259.
- Assembleia da República. (1979). Lei n.º 56/79, de 15 de setembro. *Diário da República 1ª série*, 214, 2357–2363. <https://dre.pt/dre/detalhe/lei/56-1979-369864>
- Assembleia da República. (1990). Lei n.º 48/90 de 24 de agosto. *Diário da República 1ª série*, 195, 3452–3459. <https://dre.pt/dre/detalhe/lei/48-1990-574127>
- Assembleia da República. (2002). Lei n.º 27/2002, de 8 de novembro. *Diário da República 1ª série-A*, 258, 7150–7154. <https://dre.pt/dre/detalhe/lei/27-2002-425487>
- Assembleia da República. (2019). Lei n.º 95/2019, de 4 de setembro. *Diário da República 1ª série*, 169, 55–66. <https://dre.pt/application/conteudo/124417108>
- Baker, J. J. (1998). *Activity-Based Costing and Activity-Based Management for Health Care*. Aspen Publishing.
- Balasubramanian, P., Nochur, K., Henderson, J. C., & Kwan, M. M. (1999). Managing

- process knowledge for decision support. *Decision Support Systems*, 27(1–2), 145–162.
- Baptista, C. S., & Sousa, M. J. (2014). *Como Fazer Investigação, Dissertações, Tese e Relatórios: Segundo Bolonha* (5.^a ed.). Pactor.
- Barros, P. P., & Simões, J. de A. (2007). Health Systems in Transition Portugal. *European Observatory on Health Systems and Policies*, 9(5), 1–140.
- Bazerman, M. H., & Chugh, D. (2006). Decisions Without Blinders. *Harvard Business Review*, 84(1), 88–97.
- Borges, C. M., Ramalho, R., Bajanca, M., Oliveira, T., Major, M. J., Diz, P., & Rodrigues, V. (2010). Implementação de um sistema de custeio por actividades nos hospitais do SNS. *Revista Portuguesa de Saúde Pública, Vol. Temát*, 141–160.
- Campos, A. C. de. (2004). Decentralization and privatization in Portuguese health reforms. *Volume Temático*, 4, 7–20.
- Carmo, H., & Ferreira, M. M. (2008). *Metodologia da investigação - Guia para Auto-aprendizagem* (2.^a ed.). Universidade Aberta.
- Carvalho, J., Costa, T. C., & Macedo, N. (2008). A contabilidade analítica ou de custos no sector público administrativo. *Revista TOC, VIII*(96), 30–41.
- Castro, S. de J. E. de. (2009). *Caracterização da Adopção de Sistemas ERP nas Grandes Empresas Portuguesas*. Tese de Mestrado em Informática - Universidade de Trás-os-Montes e Alto Douro.
- Cinquini, L., Vitali, P. M., Pitzalis, A., & Campanale, C. (2009). Process view and cost management of a new surgery technique in hospital. *Business Process Management Journal*, 15(6), 895–919.
- Coelho, M. H. M. (2006). *A evolução da contabilidade de gestão e a necessidade de informação*. Instituto Politécnico do Porto. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.
- Cokins, G. (1993). *An ABC manager's primer: straight talk on activity-based costing*. McGraw-Hill.
- Cornell, A. H. (1980). *The decision-maker's handbook*. Prentice-Hall.
- Costa, C., Santana, R., Lopes, S., & Barriga, N. (2008). A importância do apuramento de custos por doente: metodologias de estimação aplicadas ao internamento hospitalar português. *Revista Portuguesa de Saúde Pública*, 7, 131–146.
- Costa, N. (2007). O orçamento e a avaliação do desempenho. *Revista TOC*, 93, 46–50.
- Coutinho, C. P. (2011). *Metodologia de Investigação em Ciências Sociais e Humanas: teoria e prática* (1.^a ed.). Almedina.

- Covaleski, M. A., Dirsmith, M. W., & Michelman, J. E. (1993). An institutional theory perspective on the DRG framework, case-mix accounting systems and health-care organizations. *Accounting, Organizations and Society*, 18(1), 65–80.
- Creswell, J. W., & Creswell, J. D. (2018). *Research design: Qualitative, Quantitative, and Mixed Methods Approaches* (5.^a ed.). SAGE.
- Cruz, I. (2013). *Percursos da New Public Management num Hospital EPE*. Tese de Doutoramento em Gestão. Iscte – Instituto Universitário de Lisboa.
- Custódio, H. (2011). *Conceptualização de um sistema de contabilidade de gestão num hospital português*. Tese de Mestrado em Contabilidade. Iscte – Instituto Universitário de Lisboa.
- Davis, G. B. (1974). *Management Information Systems: Conceptual Foundations, Structure, and Development* (1.^a ed.). McGraw Hill Higher Education.
- Demeere, N., Stouthuysen, K., & Roodhooft, F. (2009). Time-driven activity-based costing in an outpatient clinic environment: Development, relevance and managerial impact. *Health Policy*, 92(2–3), 296–304.
- DeSanctis, G., & Gallupe, B. (1984). Group decision support systems: A new frontier. *ACM SIGMIS Database*, 16(2), 3–10.
- Dewey, J. (1910). *How you think*. D. C. Heath & Company.
- Dhar, V., & Stein, R. (1996). *Intelligent Decision Support Methods: The Science of Knowledge Work*. Prentice Hall.
- Drury, C. (2021). *Management and Cost Accounting* (11.^a ed.). Cengage Learning.
- Economia. (2016). Decreto-Lei n.º 85/2016, 21 de dezembro. *Diário da República 1ª série*, 243, 4773–4776. <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/85-2016-105583346>
- Edmonds, W. A., & Kennedy, T. D. (2017). *An Applied Guide to Research Designs Quantitative, Qualitative, and Mixed Methods* (2.^a ed.). SAGE.
- Eilon, S. (1969). What is a Decision? *Management Science*, 16(4), 172–189.
- Eldenburg, L., & Krishnan, R. (2006). Management Accounting and Control in Health Care: An Economics Perspective. *Handbooks of Management Accounting Research*, 2, 859–883.
- Emery, J. C., & Morton, M. S. S. (1971). *Management decision systems : computer-based support for decision making*. Harvard University Press.
- Emmett, D., & Forget, R. (2005). The utilization of activity-based cost accounting in hospitals. *Journal of Hospital Marketing and Public Relations*, 15(2), 79–89.
- Emory, W., & Niland, P. (1968). *Making management decisions*. Houghton Mifflin.

- Entidade Reguladora da Saúde. (2020). *Impacto da pandemia COVID-19 no Sistema de Saúde – período de março a junho de 2020*. 1–46. <https://www.ers.pt/media/3487/im-impacto-covid-19.pdf>
- Epstein, M. J. ., & Manzoni, J.-F. (1997). The Balanced Scorecard and Tableau de Bord : A Global Perspective on Translating Strategy into Action. *European Management Journal*, 79(2), 1–20.
- Ferreira, A. (2016). *A Contabilidade Analítica nos Hospitais EPE*. <https://pt.linkedin.com/pulse/contabilidade-analitica-nos-hospitais-epe-amaro-ferreira>
- Ferreira, D., Caldeira, C., Asseiceiro, J., Vieira, J., & Vicente, C. (2019). *Contabilidade de Gestão: Estratégia de Custos e de Resultados* (2.^a ed.). Rei dos Livros.
- Ferreira, M. (2013). *Custeio de serviços de saúde numa IPSS*. Tese de Mestrado em Gestão. Faculdade de Economia e Gestão - Universidade Católica Portuguesa.
- Fink, A. (2003). *How to Sample in Surveys* (2.^a ed.). SAGE.
- Fortin, M.-F. (1999). *O processo de investigação - Da concepção à realização*. Lusociência.
- Franco, V. S., Oliveira, Á. V., Morais, A. I., Oliveira, B. de J., Lourenço, I. C., Major, M. J., Jesus, M. A., & Serrasqueiro, R. (2007). *Temas de contabilidade de gestão: Os custos, os resultados e a informação para a gestão* (2.^a ed.). Livros Horizonte.
- Gupta, P. K., & Parmar, N. K. (2001). Costing a hospital service product: Marginal Vs absorption costing. *Medical Journal Armed Forces India*, 57(3), 230–233.
- Harrison, E. F. (1995). *The managerial decision-making process*. Houghton Mifflin.
- Harrison, E. F. (1996). A process perspective on strategic decision making. *Management Decision*, 34(1), 46–53.
- Harrison, E. F., & Pelletier, M. A. (2000). The essence of management decision. *Management Decision*, 38(7), 462–470.
- Hill, M. M., & Hill, A. (2016). *Investigação por Questionário* (2.^a ed.). Edições Sílabo.
- Hood, C. (1991). A Public Management for All Seasons? *Public Administration*, 69(1), 3–19.
- Hood, C. (1995). The «new public management» in the 1980s: Variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society*, 20(2–3), 93–109.
- Hopwood, A. G. (1990). Accounting and Organisation Change. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 3(1), 7–17.
- INE. (2021a). *Administrações públicas - Despesas em saúde*. https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpgid=ine_tema&xpid=INE&tema_cod=1310&xlang=pt

- INE. (2021b). *Esperança de vida à nascença*.
https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_indicadores&indOcorrCod=0001227&contexto=bd&selTab=tab2
- INE. (2021c). *População residente*.
https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_indicadores&indOcorrCod=0008273&xlang=pt
- Innes, J., & Mitchell, F. (1990). *Activity based costing : a review with case studies*. Chartered Institute of Management Accountants.
- Jacobs, K. (1998). Costing health care: a study of the introduction of cost and budget reports into a GP association. *Management Accounting Research*, 9(1), 55–70.
- Jacobs, K., Marcon, G., & Witt, D. (2004). Cost and performance information for doctors: An international comparison. *Management Accounting Research*, 15(3), 337–354.
- Jason, L. A., & Glenwick, D. S. (2016). *Handbook of Methodological Approaches to Community-Based Research: Qualitative, Quantitative, and Mixed Methods*. Oxford University Press.
- Jones, T. C., & Dugdale, D. (2002). The ABC bandwagon and the juggernaut of modernity. Em *Accounting, Organizations and Society* (Vol. 27, Números 1–2).
- Jordan, H., Rodrigues, J. A., & Neves, J. C. das. (2021). *O Controlo de Gestão - Ao serviço da estratégia e dos gestores* (11.^a ed.). Áreas Editora.
- Kadam, P., & Bhalerao, S. (2010). Sample size calculation. *International Journal of Ayurveda Research*, 1(1), 55–57.
- Kadry, S. (2014). On the evolution of information systems. Em F. Miranda (Ed.), *Systems Theory: Perspectives, Applications and Developments* (1.^a ed., pp. 197–208). Nova Publishers.
- Kantola, H., & Järvinen, J. (2012). Analysing the Institutional Logic of Late DRG Adopters. *Financial Accountability and Management*, 28(3), 269–285.
- Kaplan, R. S. (1984). The Evolution of Management Accounting. *The Accounting Review*, 59(3), 390–418.
- Kaplan, R. S., & Anderson, S. R. (2003). Time-Driven Activity-Based Costing. *Harvard Business Review*, 82(November), 131–138.
- Kaplan, R. S., & Anderson, S. R. (2007). *Time-Driven Activity-Based Costing: A Simpler and More Powerful Path to Higher Profits*. Harvard Business Review Press.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. (1992). The Balanced Scorecard - Measures that Drive Performance. *Harvard Business Review*, 70(1), 71–79.

- Kaplan, R. S., & Porter, M. E. (2011). The Big Idea: How to Solve the Cost Crisis in Health Care. *Harvard business review*, 89(September).
- Kurunmäki, L. (2009). Management Accounting, Economic Reasoning and the New Public Management Reforms. *Handbooks of Management Accounting Research*, 3, 1371–1383.
- Kurunmaki, L., Lapsley, I., & Melia, K. (2003). Accountingization v. legitimation: A comparative study of the use of accounting information in intensive care. *Management Accounting Research*, 14(2), 112–139.
- Laurila, J., Suramo, I., Brommels, M., Tolppanen, E. M., Koivukangas, P., Lanning, P., & Standertskjöld-Nordenstam, G. (2000). Activity-based costing in radiology. Application in a pediatric radiological unit. *Acta radiologica*, 41(2), 189–195.
- Lebas, M. (1994). Managerial accounting in France Overview of past tradition and current practice. *European Accounting Review*, 3(3), 471–487.
- Lee, D. K., In, J., & Lee, S. (2015). Standard deviation and standard error of the mean. *Korean Journal of Anesthesiology*, 68(3), 220–223.
- Lehtonen, T. (2007). DRG-based prospective pricing and case-mix accounting-Exploring the mechanisms of successful implementation. *Management Accounting Research*, 18(3), 367–395.
- Leite, J. M., & Rodrigues, L. L. (2006). *Práticas de contabilidade de gestão hospitalar divulgadas nos relatórios: estudo dos hospitais EPE portugueses*. 1–16.
- Leite, J. M., & Rodrigues, L. L. (2007). Práticas de contabilidade de gestão hospitalar divulgadas nos relatórios: estudo dos hospitais EPE portugueses. *X Congresso do Instituto Internacional de Custos, Lyon, França, 13 a 15 de junho*.
- Little, J. D. C. (1970). Models and managers: The concept of a decision calculus. *Management Science*, 16(8), 466–485.
- Little, J. D. C. (2004). Models and managers: The concept of a decision calculus. *Management Science*, 50(12), 1841–1853.
- Lobato, X. (2010). *Implementação do modelo ABC em clínica veterinária*. Tese de Mestrado em Contabilidade. Iscte – Instituto Universitário de Lisboa.
- Lopes, A. (2017). *Time-Driven Activity-Based Costing aplicado à gestão hospitalar: uma nova forma de contabilizar custos unitários de tratamento*. Tese de Mestrado em Engenharia de Serviços e Gestão. Faculdade de Engenharia - Universidade do Porto.
- Lopes, J. (2014). *Caraterização da Tomada de Decisão em Organizações Hospitalares – Impacto do Estatuto Jurídico*. Tese de Mestrado em Gestão da Saúde. Escola Nacional

de Saúde Pública - Universidade Nova de Lisboa.

- Macinati, M. S., & Anessi-Pessina, E. (2014). Management accounting use and financial performance in public health-care organisations: Evidence from the Italian national health service. *Health Policy*, 117(1), 98–111.
- Malmrose, M. (2015). Management accounting versus medical profession discourse: Hegemony in a public health care debate - A case from Denmark. *Critical Perspectives on Accounting*, 27, 144–159.
- Miguel, R. (2010). *Activity-Based Costing nas Empresas Financeiras em Portugal*. Tese de Mestrado em Contabilidade. Instituto Superior de Economia e Gestão - Universidade Técnica de Lisboa.
- Ministério da Administração Interna. (2006). Despacho n.º 17164/2006, de 25 de agosto. *Diário da República 2ª série*, 164, 16422–16422. <https://dre.pt/dre/detalhe/despacho/17160-2006-1502178>
- Ministério da Saúde. (1988). Decreto-Lei n.º 19/88, de 21 de janeiro. *Diário da República 1ª série*, 17, 248-(20)-248(21). <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/19-1988-506396>
- Ministério da Saúde. (1993). Decreto-Lei n.º 335/93, de 29 de setembro. *Diário da República 1ª série-A*, 229, 5460–5466. <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/335-1993-651705>
- Ministério da Saúde. (1999). Decreto-Lei n.º 374/99, de 18 de setembro. *Diário da República 1ª série-A*, 219, 6489–6493. <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/374-1999-569893>
- Ministério da Saúde. (2002). Decreto-Lei n.º 185/2002, de 20 agosto. *Diário da República 1ª série-A*, 191, 5852–5858. <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/185-2002-171692>
- Ministério da Saúde. (2003). Decreto-Lei n.º 188/2003, de 20 de agosto. *Diário da República 1ª série-A*, 191, 5219–5230. <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/188-2003-654680>
- Ministério da Saúde. (2005a). Decreto-Lei n.º 233/2005, de 29 de Dezembro. *Diário da República 1ª série-A*, 249, 7323–7333. <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/233-2005-469067>
- Ministério da Saúde. (2005b). Decreto-Lei n.º 93/2005, de 7 de junho. *Diário da República 1ª série-A*, 109, 3636–3637. <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/93-2005-220550>
- Ministério da Saúde. (2006). Decreto-Lei n.º 101/2006, de 6 de junho. *Diário da República 1ª série-A*, 109, 3856–3865. <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/101-2006-353934>
- Ministério da Saúde. (2007a). Decreto-Lei n.º 298/2007, de 22 de Agosto. *Diário da República 1ª série*, 161, 5587–5596. <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/298-2007->

640665

- Ministério da Saúde. (2007b). *Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais* (Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde (ed.); 3.^a ed.). Administração Central do Sistema de Saúde (ACSS).
- Ministério da Saúde. (2008). Decreto-Lei n.º 28/2008, de 22 de fevereiro. *Diário da República 1^a série*, 38, 1182–1189. <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/28-2008-247675>
- Ministério da Saúde. (2009). Decreto-Lei n.º 279/2009, de 6 de outubro. *Diário da República 1^a série*, 193, 7291–7296. <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/279-2009-491395>
- Ministério da Saúde. (2010). *A Organização Interna e a Governação dos Hospitais*. Ministério da Saúde.
- Ministério da Saúde. (2011). Portaria n.º 198/2011, de 18 de maio. *Diário da República 1^a série*, 96, 2792–2796. <https://dre.pt/dre/detalhe/portaria/198-2011-287801>
- Ministério da Saúde. (2015). *Avaliação da Situação Nacional dos Blocos Operatórios - Relatório Final*. Ministério da Saúde.
- Ministério da Saúde. (2017). Decreto-Lei n.º 18/2017, de 10 de fevereiro. *Diário da República 1^a série*, 30, 694–720. <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/18-2017-106434234>
- Ministério da Saúde. (2018). *Retrato da Saúde*. Portugal.
- Ministério da Saúde e Assistência. (1971). Decreto-Lei n.º 413/71, de 27 de setembro. *Diário da República 1^a série*, 228, 1406–1430. <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/413-1971-632738>
- Ministério das Finanças. (1997). Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro. *Diário da República 1^a série-A*, 203, 4594–4638. <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/232-1997-641123>
- Ministério das Finanças. (2015). *Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro*. 178, 7584–7828. <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/192-2015-70262478>
- Ministério do Planeamento. (2020). *Estratégia Portugal 2030: documento de enquadramento estratégico*. Ministério do Planeamento.
- Ministério dos Assuntos Sociais. (1977). Decreto-Lei n.º 129/77, de 2 de abril. *Diário da República 1^a série*, 78, 683–686. <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/129-1977-139718>
- Ministérios das Finanças e da Saúde. (2000). Portaria n.º 898/2000, de 28 de setembro. *Diário da República 1^a série-B*, 225, 5250–5314.

<https://dre.pt/dre/detalhe/portaria/898-2000-554394>

- Moura, T. (2013). *Relatório sobre a Informação de Gestão no Centro Hospitalar do Porto*. Tese de Mestrado em Contabilidade e Administração Pública. Instituto Superior de Contabilidade e Administração - Universidade de Aveiro.
- Mowen, M. M., Hansen, D. R., Heitger, D. L., McConomy, D. J., Witt, B. D., & Pittman, J. A. (2018). *Cornerstones of Managerial Accounting* (3.^a ed.). Nelson Education.
- Neuman, W. L. (2014). *Social Research Methods: Qualitative and Quantitative Approaches*. Em *Teaching Sociology*. Pearson Education Limited.
- Neumann, B., & Cauvin, E. (2007). French cost accounting methods: ABC and other structural similarities. *Journal of cost management*, 21(3), 35–41.
- Nunes, C. (2012). *A Implementação do Método Activity Based Costing: O caso do serviço de ortopedia do Hospital de Faro*. Tese de Mestrado em Contabilidade. Faculdade de Economia - Universidade do Algarve.
- OCDE. (2015). *Reviews of Health Care Quality: Portugal 2015 - Raising Standards*. Em *Organization for Economic Cooperation and Development*.
- Ofstad, H. (1961). *An inquiry into the freedom of decision*. Norwegian Universities Press.
- Öker, F., & Özyapici, H. (2013). A new costing model in hospital management: Time-driven activity-based costing system. *Health Care Manager*, 32(1), 23–36.
- Oliveira, D. (2013). *O Método ABC: Implementação numa Empresa de Componentes Eletrónicos*. Tese de Mestrado em Gestão. Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra - Universidade de Coimbra.
- Oliveira, L. (2013). *A Implementação de um Sistema de Contabilidade Analítica numa Unidade de Saúde – Estudo de caso*. Tese de Mestrado em Gestão e Economia de Serviços de Saúde. Faculdade de Economia - Universidade do Porto.
- ONU. (2016). *Guia sobre Desenvolvimento Sustentável - 17 objetivos para transformar o nosso mundo*. Em Centro de Informação Regional das Nações Unidas para a Europa Ocidental (Ed.), *Guia sobre Desenvolvimento Sustentável*. Nações Unidas.
- OPSS. (2003). *Saúde: que rupturas? - Relatório de Primavera 2003*. Coimbra: Centro de Estudos e Investigação em Saúde da Universidade de Coimbra.
- OPSS. (2007). *Luzes e Sombras: A Governança da Saúde - Relatório de Primavera 2007*. Coimbra: Centro de Estudos e Investigação em Saúde da Universidade de Coimbra.
- OPSS. (2009). *Relatório Primavera 2009 - 10|30 Anos - OPSS|SNS: Razões para continuar - Relatório de Primavera 2009*. Coimbra: Centro de Estudos e Investigação em Saúde da Universidade de Coimbra.

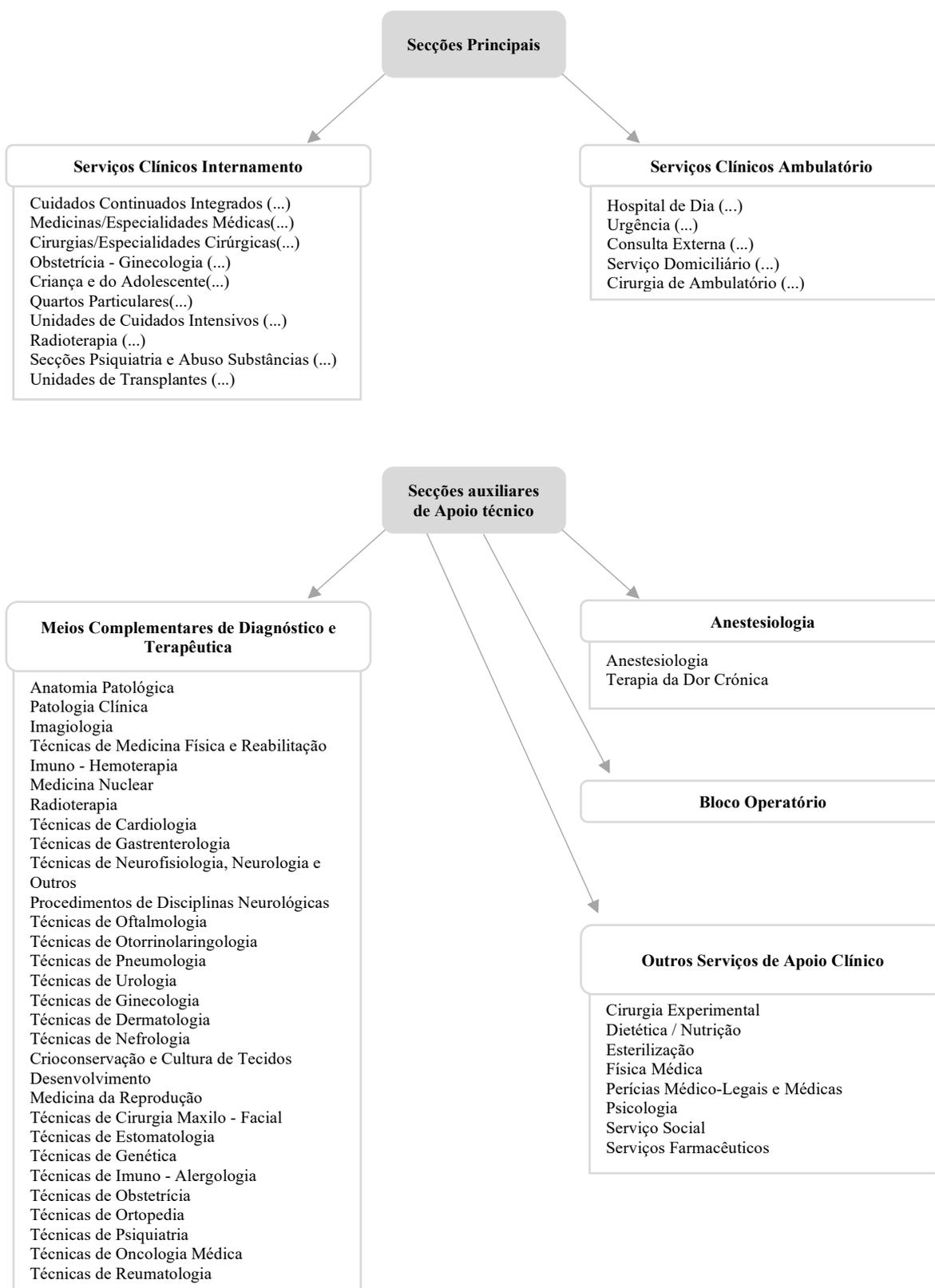
- OPSS. (2014). *Saúde Síndrome de Negação - Relatório de Primavera 2014*. Coimbra: Centro de Estudos e Investigação em Saúde da Universidade de Coimbra.
- OPSS. (2021). *20 anos de Relatórios de Primavera: Percurso de Aprendizagens - Relatório de Primavera 2021*. Coimbra: Centro de Estudos e Investigação em Saúde da Universidade de Coimbra.
- Payne, T. H. (2000). Computer decision support systems. *Chest*, 118(2), 47–52.
- Pereira, C. (2020). *Time-Driven Activity Based Costing: aplicação à cirurgia de de ambulatório das cataratas com criação de valor para o doente*. Tese de Mestrado em Economia. Departamento de Economia, Gestão, Engenharia Industrial e Turismo - Universidade de Aveiro.
- Policasto, M. L. (1993). Introduction to strategic planning. *U.S. Small Business Administration, d*.
- Pollitt, C., & Bouckaert, G. (2011). *Public management reform: a comparative analysis: NPM, governance and the Neo-Weberian State* (3.^a ed.). Oxford University Press.
- Popesko, B. (2013). Specifics of the Activity-Based Costing applications in Hospital Management. *International Journal of Collaborative Research on Internal Medicine & Public Health*, 5(3), 179–186.
- PORDATA. (2021a). *Médicos: total e por sexo*.
<https://www.pordata.pt/Portugal/Médicos+total+e+por+sexo-1966>
- PORDATA. (2021b). *SNS: despesa total e com pessoal ao serviço - Continente*.
<https://www.pordata.pt/Portugal/SNS+despesa+total+e+com+pessoal+ao+serviço+++Continente-330>
- PORDATA. (2021c). *Taxa bruta de mortalidade e taxa de mortalidade infantil*.
<https://www.pordata.pt/Portugal/Taxa+bruta+de+mortalidade+e+taxa+de+mortalidade+e+infantil-528>
- PORDATA. (2021d). *Taxa bruta de natalidade*.
<https://www.pordata.pt/Portugal/Taxa+bruta+de+natalidade-527>
- PORDATA. (2021e). *Taxa de fecundidade geral*.
https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_indicadores&indOcorrCod=0001227&contexto=bd&selTab=tab2
- Portugal. (1976). Constituição da República Portuguesa. *Diário da República 1^a série*, 86, 738–775. <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-aprovacao-constituicao/1976-34520775>
- Portugal. (1995). *Programa do XIII Governo Constitucional*.

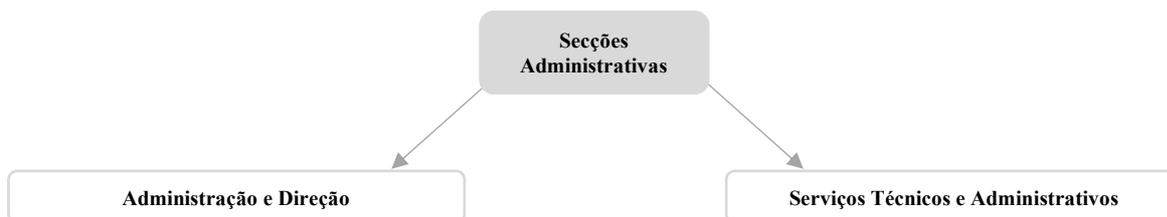
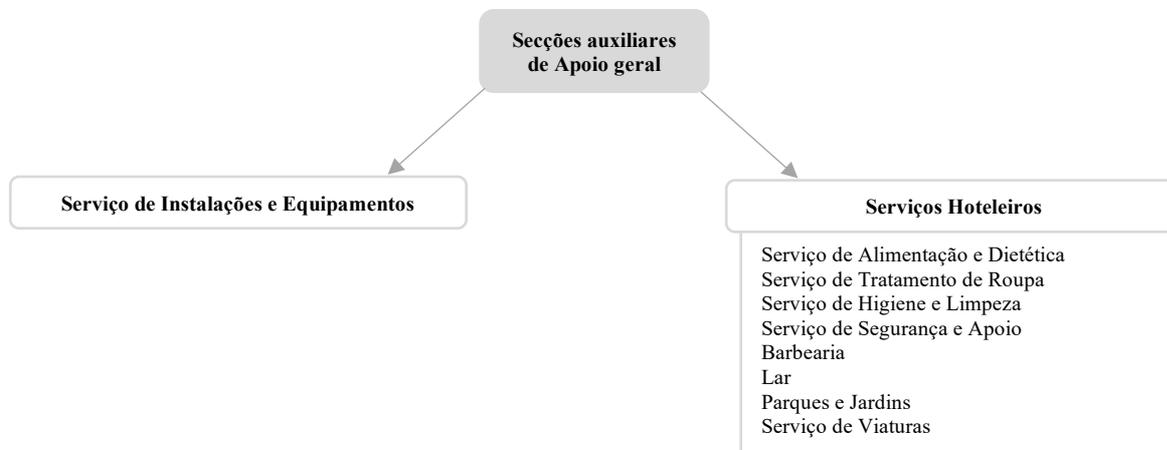
- <https://www.historico.portugal.gov.pt/pt/o-governo/arquivo-historico/governos-constitucionais/gc13/programa-do-governo/programa-do-xiii-governo-constitucional.aspx>
- Portugal. (2011). *Programa do XIX Governo Constitucional*. <https://www.historico.portugal.gov.pt/pt/o-governo/arquivo-historico/governos-constitucionais/gc19/programa-governo/programa-governo.aspx>
- Power, D. J. (2002). *Decision Support Systems: Concepts and Resources for Managers*. Quorum Books.
- Quesado, P., & Cardoso, C. (2017). A problemática da imputação dos custos nos hospitais do Serviço Nacional de Saúde (SNS). *European Journal of Applied Business Management, Special Issue*, 19–38.
- Quesado, P., Guzman, B., & Rodrigues, L. (2014). Determinant Factors of the Implementation of the Balanced Scorecard in Portugal: empirical evidence in public and private organizations. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 16(51), 199–222.
- Quesado, P., & Lopes, M. (2016). Benefícios e Determinantes do Sistema de Custeio Baseado nas Atividades (ABC): Um Estudo de Caso. *Qualitas Revista Eletrônica*, 17(1), 37–57.
- Quesado, P., Rodrigues, L., & Guzmán, B. (2012). O Tableau de Bord e o Balanced Scorecard: Uma Análise Comparativa. *Revista Contabilidade e Controladoria*, 4(2), 128–150. <https://doi.org/10.5380/rcc.v4i2.28110>
- Ribeiro, C. (2008). O controlo de gestão nas unidades de saúde: o Balanced Scorecard. *Revista TOC*, 61–66.
- Rode, D. (1997). *Managerial Decision Making - Normative and Descriptive Interactions*. Department of Social and Decision Sciences Carnegie Mellon University.
- Rodrigues, H. (2017). *Diagnóstico sobre a Utilização da Contabilidade Analítica nos Hospitais Públicos Portugueses*. Tese para a obtenção de grau de Especialista em Administração Hospitalar. Escola Nacional de Saúde Pública - Universidade Nova de Lisboa.
- Sakellarides, C., Castelo-Branco, L., Barbosa, P., & Azevedo, H. (2014). *Case Study: The impact of the financial crisis on the health system and health in Portugal*. European Observatory on Health Systems and Policies.
- Sánchez-Rebull, M. V., Gómez, A. T., & Bautista, Á. T. (2013). Costes de las terapias de las enfermedades neurodegenerativas: aplicación de un sistema de costes basado en las actividades. *Gaceta Sanitaria*, 27(5), 406–410.

- Santos, I. (2018). *Apuramento de Custos através do Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC) numa Unidade de Cuidados Continuados e Integrados com vista à Criação de Valor*. Tese de Mestrado em Controlo de Gestão. Escola Superior de Tecnologia e Gestão - Instituto Politécnico de Leiria.
- Santos, R. (2009). *Método ABC: implementação em serviços especiais de limpeza*. Tese de Mestrado em Contabilidade. Iscte – Instituto Universitário de Lisboa.
- Simões, J. (2004). *Retrato Político da Saúde: Dependência do Percorso e Inovação em Saúde: Da Ideologia ao Desempenho* (2.^a ed.). Almedina.
- Simon, H. A. (1960). *The new science of management decision* (1.^a ed.). Harper & Brothers.
- SNS. (2021). *Entidades de Saúde*. <https://www.sns.gov.pt/institucional/entidades-de-saude/>
- Stadhouders, N., Kruse, F., Tanke, M., Koolman, X., & Jeurissen, P. (2019). Effective healthcare cost-containment policies: A systematic review. *Health Policy*, 123(1), 71–79.
- Tribunal de Contas. (2011). *Auditoria ao sistema de pagamentos e de formação dos preços pagos às unidades hospitalares do Serviço Nacional de Saúde*. Tribunal de Contas.
- Turban, E. (1995). *Decision support and expert systems: management support systems* (4.^a ed.). Prentice Hall.
- Tzeng, G.-H., & Huang, J.-J. (2011). *Multiple attribute decision making: methods and applications*. CRC Press.
- Udpa, S. (1996). Activity-Based Costing for Hospitals. *Health Care Management Review*, 21(3), 83–96.
- VanderStoep, S. W., & Johnston, D. D. (2009). *Research methods for everyday life: blending qualitative and quantitative approaches*. Jossey-Bass.
- Vilelas, J. (2020). *Investigação: O processo de construção do conhecimento* (3.^a ed.). Edições Sílabo.
- Vinêgla, A. L. (1999). Pasos para elaborar el cuadro de mando. *Estrategia financiera*, 149, 4–14.
- Vroom, V. H., & Yetton, P. W. (1973). *Leadership and decision-making*. University of Pittsburgh Press.
- Wickremasinghe, D., Hashmi, I. E., Schellenberg, J., & Avan, B. I. (2016). District decision-making for health in low-income settings: A systematic literature review. *Health Policy and Planning*, 31, 12–24.
- Yereli, A. N. (2009). Activity-Based Costing and Its Application in a Turkish University Hospital. *AORN Journal*, 89(3), 573–576, 579–591.

Anexos

Anexo I – Secções Homogéneas definidas pelo PCAH



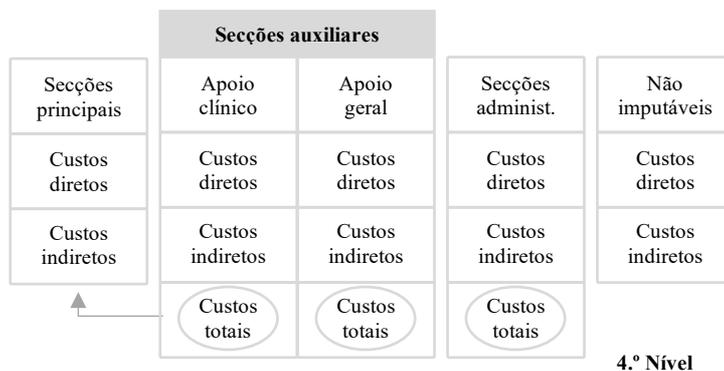
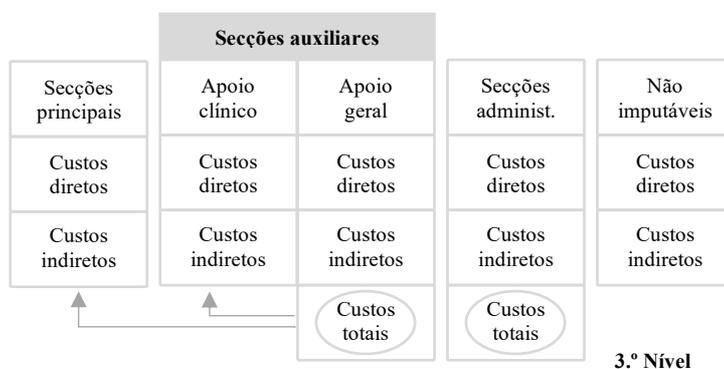
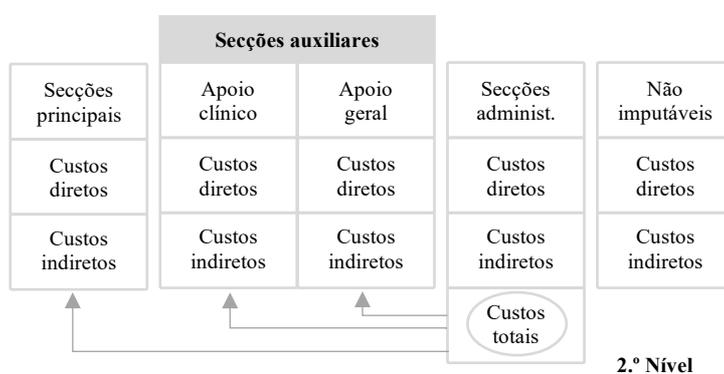
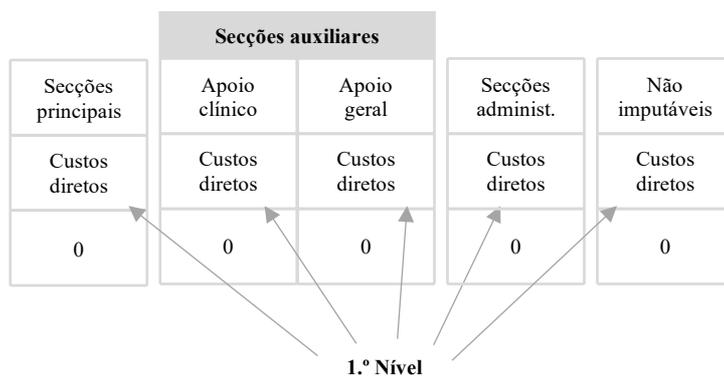


Não imputáveis

São considerados os custos e proveitos que não estão associados à atividade das secções principais, auxiliares e administrativas (e.g., exames requisitados pelo exterior)

Fonte: Adaptado do PCAH 2007, 3.^a Edição, pp. 10 a 25.

Anexo II – Níveis de apuramento de custos definidas pelo PCAH



Apêndices

Apêndice I – Rede de unidades hospitalares pertencentes ao SNS

Distrito	Instituição	Unidades integrantes
Aveiro	Centro Hospitalar de Entre o Douro e Vouga, EPE	<ul style="list-style-type: none"> • Hospital Distrital São João da Madeira • Hospital São Miguel – Oliveira de Azeméis • Hospital São Sebastião
	Centro Hospitalar do Baixo Vouga, EPE	<ul style="list-style-type: none"> • Hospital Infante D. Pedro – Aveiro • Hospital Distrital de Águeda • Hospital Visconde de Salreu – Estarreja
	Hospital Dr. Francisco Zagalo, SPA	
Beja	Unidade Local de Saúde do Baixo Alentejo, EPE	<ul style="list-style-type: none"> • Hospital José Joaquim Fernandes – Beja <p><u>Agrupamento de Centros de Saúde Baixo Alentejo:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Centro de Saúde Aljustrel • Centro de Saúde Almodôvar • Centro de Saúde Alvito • Centro de Saúde Barrancos • Centro de Saúde Beja • Centro de Saúde Castro Verde • Centro de Saúde Cuba • Centro de Saúde Ferreira do Alentejo • Centro de Saúde Mértola • Centro de Saúde Moura • Centro de Saúde Ourique • Centro de Saúde Serpa • Centro de Saúde Vidigueira
Braga	Hospital de Braga, EPE	
	Hospital da Senhora da Oliveira Guimarães, EPE	
	Hospital Santa Maria Maior, EPE	
Bragança	Unidade Local de Saúde do Nordeste, EPE	<ul style="list-style-type: none"> • Unidade Hospitalar de Bragança • Unidade Hospitalar de Macedo de Cavaleiros • Unidade Hospitalar de Mirandela <p><u>Agrupamento de Centros de Saúde Alto Trás-os-Montes I – Nordeste:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Centro de Saúde Alfândega da Fé • Centro de Saúde Bragança I – Sé • Centro de Saúde Bragança II – Santa Maria • Centro de Saúde Carrazeda de Ansiães • Centro de Saúde Freixo de Espada à Cinta • Centro de Saúde Macedo de Cavaleiros • Centro de Saúde Miranda do Douro • Centro de Saúde Mirandela I • Centro de Saúde Mirandela II – Sardão • Centro de Saúde Mogadouro • Centro de Saúde Torre de Moncorvo • Centro de Saúde Vila Flôr • Centro de Saúde Vimioso • Centro de Saúde Vinhais
Castelo Branco	Unidade Local de Saúde de Castelo Branco, EPE	<ul style="list-style-type: none"> • Hospital Amato Lusitano <p><u>Agrupamento de Centros de Saúde Beira Interior Sul:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Centro de Saúde Idanha-a-Nova • Centro de Saúde Penamacor • Centro de Saúde Castelo Branco • Centro de Saúde Vila Velha de Rodão <p><u>Agrupamento de Centros de Saúde Pinhal Interior Sul:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Centro de Saúde Oleiros • Centro de Saúde Proença-a-Nova • Centro de Saúde Sertã • Centro de Saúde Vila de Rei
	Centro Hospitalar Universitário Cova da Beira, EPE	<ul style="list-style-type: none"> • Hospital do Fundão

		<ul style="list-style-type: none"> • Hospital Pêro da Covilhã
Coimbra	Centro Hospitalar e Universitário de Coimbra, EPE	<ul style="list-style-type: none"> • Hospitais da Universidade de Coimbra • Hospital Geral • Hospital Pediátrico de Coimbra • Hospital Sobral Cid • Maternidade Bissaya Barreto • Maternidade Dr. Daniel de Matos
	Hospital Distrital Figueira da Foz, EPE	
	Instituto Português de Oncologia de Coimbra Francisco Gentil, EPE	
	Centro de Medicina de Reabilitação da Região Centro – Rovisco Pais, SPA	
	Hospital Arcebispo João Crisóstomo – Cantanhede, SPA	
Évora	Hospital do Espírito Santo de Évora, EPE	
Faro	Centro Hospitalar Universitário do Algarve, EPE	<ul style="list-style-type: none"> • Hospital de Faro • Hospital de Lagos • Hospital de Portimão • Centro de Medicina Física e Reabilitação do Sul
Guarda	Unidade Local de Saúde da Guarda, EPE	<ul style="list-style-type: none"> • Hospital Nossa Senhora da Assunção – Seia • Hospital Sousa Martins – Guarda <p><u>Agrupamento de Centros de Saúde Guarda:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Centro de Diagnóstico Pneumológico Guarda • Centro de Saúde Almeida • Centro de Saúde Celorico da Beira • Centro de Saúde Figueira de Castelo Rodrigo • Centro de Saúde Fornos de Algodres • Centro de Saúde Gouveia • Centro de Saúde Guarda • Centro de Saúde Manteigas • Centro de Saúde Pinhel • Centro de Saúde Meda • Centro de Saúde Sabugal • Centro de Saúde Seia • Centro de Saúde Trancoso • Centro de Saúde Vila Nova de Foz Côa
Leiria	Centro Hospitalar de Leiria, EPE	<ul style="list-style-type: none"> • Hospital Bernardino Lopes de Oliveira – Alcobaça • Hospital de Santo André – Leiria • Hospital Distrital Pombal
	Centro Hospitalar do Oeste, EPE	<ul style="list-style-type: none"> • Hospital Distrital Caldas da Rainha • Hospital Distrital Torres Vedras • Hospital São Pedro Gonçalves Telmo – Peniche
Lisboa	Instituto Português de Oncologia de Lisboa Francisco Gentil, EPE	
	Centro Hospitalar Universitário Lisboa Norte, EPE	<ul style="list-style-type: none"> • Hospital Pulido Valente • Hospital Santa Maria
	Centro Hospitalar de Lisboa Ocidental, EPE	<ul style="list-style-type: none"> • Hospital Egas Moniz • Hospital Santa Cruz • Hospital São Francisco Xavier
	Centro Hospitalar Universitário de Lisboa Central, EPE	<ul style="list-style-type: none"> • Hospital Curry Cabral • Hospital Dona Estefânia • Hospital Santa Marta • Hospital Santo António dos Capuchos • Hospital São José • Maternidade Dr. Alfredo da Costa
	Hospital Professor Doutor Fernando Fonseca, EPE	
	Hospital de Loures, EPE	
	Hospital de Vila Franca de Xira, EPE	
	Centro Hospitalar Psiquiátrico de Lisboa, SPA	
	Instituto de Oftalmologia Dr. Gama Pinto, SPA	
Hospital de Cascais Dr. José de Almeida, PPP		
Portalegre	Unidade Local de Saúde do Norte Alentejano, EPE	<ul style="list-style-type: none"> • Hospital Dr. José Maria Grande – Portalegre • Hospital Santa Luzia de Elvas

		<p><u>Agrupamento de Centros de Saúde de São Mamede:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Centro de Saúde Alter do Chão • Centro de Saúde Arronches • Centro de Saúde Avis • Centro de Saúde Campo Maior • Centro de Saúde Castelo de Vide • Centro de Saúde Crato • Centro de Saúde Elvas • Centro de Saúde Fronteira • Centro de Saúde Gavião • Centro de Saúde Marvão • Centro de Saúde Monforte • Centro de Saúde Montargil • Centro de Saúde Nisa • Centro de Saúde Ponte de Sôr • Centro de Saúde Portalegre • Centro de Saúde Sousel
Porto	Unidade Local de Saúde de Matosinhos, EPE	<ul style="list-style-type: none"> • Hospital Pedro Hispano <p><u>Agrupamento de Centros de Saúde Matosinhos:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Centro de Diagnóstico Pneumológico • Centro de Saúde Matosinhos • Centro de Saúde São Mamede de Infesta • Centro de Saúde Senhora da Hora • Centro de Saúde de Leça da Palmeira • Unidade de Saúde Pública • SASU Matosinhos
	Centro Hospitalar Universitário do Porto, EPE	<ul style="list-style-type: none"> • Hospital de Santo António • Centro Materno-Infantil do Norte Dr. Albino Aroso • Centro Integrado de Cirurgia de Ambulatório • Centro de Genética Médica Doutor Jacinto de Magalhães
	Centro Hospitalar do Médio Ave, EPE	<ul style="list-style-type: none"> • Unidade Hospitalar de Famalicão • Unidade Hospitalar de Santo Tirso
	Centro Hospitalar Universitário de São João, EPE	<ul style="list-style-type: none"> • Hospital Nossa Senhora da Conceição de Valongo • Hospital São João
	Centro Hospitalar de Vila Nova de Gaia/Espinho, EPE	<ul style="list-style-type: none"> • Unidade I (Hospital Eduardo Santos Silva) • Unidade II (Hospital Distrital Vila Nova de Gaia) • Unidade III (Hospital Nossa Senhora da Ajuda – Espinho) • Centro de Reabilitação do Norte
	Centro Hospitalar do Tâmega e Sousa, EPE	<ul style="list-style-type: none"> • Hospital de Amarante • Hospital Padre Américo – Vale do Sousa
	Hospital de Magalhães Lemos, EPE	
	Centro Hospitalar Póvoa de Varzim/Vila do Conde, EPE	<ul style="list-style-type: none"> • Unidade da Póvoa de Varzim • Unidade de Vila do Conde
Instituto Português de Oncologia do Porto Francisco Gentil, EPE		
Santarém	Centro Hospitalar do Médio Tejo, EPE	<ul style="list-style-type: none"> • Hospital Dr. Manoel Constâncio – Abrantes • Hospital Nossa Senhora da Graça – Tomar • Hospital Rainha Santa Isabel – Torres Novas
	Hospital Distrital de Santarém, EPE	
Setúbal	Unidade Local de Saúde do Litoral Alentejano, EPE	<ul style="list-style-type: none"> • Hospital Litoral Alentejano <p><u>Agrupamento de Centros de Saúde Litoral Alentejano:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Centro de Saúde Alcácer do Sal • Centro de Saúde Grândola • Centro de Saúde Odemira • Centro de Saúde Santiago do Cacém • Centro de Saúde Sines
	Centro Hospitalar do Barreiro Montijo, EPE	<ul style="list-style-type: none"> • Hospital Distrital do Montijo • Hospital Nossa Senhora do Rosário
	Centro Hospitalar de Setúbal, EPE	<ul style="list-style-type: none"> • Hospital Ortopédico Sant'Iago do Outão • Hospital São Bernardo

	Hospital Garcia de Orta, EPE	
Viana do Castelo	Unidade Local de Saúde do Alto Minho, EPE	<ul style="list-style-type: none"> • Hospital Conde de Bertiandos – Ponte de Lima • Hospital Santa Luzia de Viana do Castelo <p><u>Agrupamento de Centros de Saúde Alto Minho:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Centro de Saúde Arcos de Valdevez • Centro de Saúde Barroselas • Centro de Saúde Caminha • Centro de Saúde Darque • Centro de Saúde Melgaço • Centro de Saúde Monção • Centro de Saúde Paredes de Coura • Centro de Saúde Ponte da Barca • Centro de Saúde Ponte de Lima/Freixo – Unidade de Saúde de Ponte de Lima • Centro de Saúde Ponte de Lima/Freixo – Unidade de Saúde do Freixo • Centro de Saúde Valença • Centro de Saúde Viana do Castelo • Centro de Saúde Vila Nova de Cerveira
Vila Real	Centro Hospitalar de Trás-os-Montes e Alto Douro, EPE	<ul style="list-style-type: none"> • Unidade Hospitalar de Chaves, Lamego e Vila Real • Unidade de Cuidados Paliativos em Vila Pouca de Aguiar
Viseu	Centro Hospitalar Tondela Viseu, EPE	<ul style="list-style-type: none"> • Hospital Cândido de Figueiredo – Tondela • Hospital São Teotónio – Viseu

Fonte: Elaboração própria com base em SNS (2021)

Apêndice II – Mapa da literatura que fundamenta a construção do questionário

1.ª Secção – Caracterização da instituição

Questões colocadas no questionário	Literatura e dados consultados
<p>1.1. Indique o distrito a que pertence a instituição.</p> <p>1.2. Indique o regime jurídico.</p> <p>1.3. Indique o modelo organizacional da instituição.</p>	<p>Através dos dados consultados no site oficial do SNS, foi possível a realização de um levantamento das unidades hospitalares pertencentes ao SNS (cf. Anexo IV). Deste modo, seria possível obter uma imagem da distribuição das organizações por distrito, regime jurídico e modelo organizacional da instituição.</p> <p>Uma vez que o questionário não irá identificar a fonte da informação, isto é a organização inquirida, torna-se importante fornecer ao leitor uma visão mais concisa dos inquiridos.</p>
<p>1.4. Indique a lotação de camas da instituição.</p>	<p>Em sequência do exposto anteriormente, para a presente análise torna-se essencial a inclusão da lotação praticada, fornecendo uma visão da dimensão das entidades inquiridas.</p> <p>Para a construção das hipóteses do questionário, foi realizado um levantamento de dados, relativamente à lotação praticada em cada organização, como forma de obter dados mais homogéneos. Essa análise foi efetuada com base nos dados fornecidos pelo portal da transparência do SNS.</p>
<p>1.5. Indique o valor do orçamento para o corrente exercício económico.</p>	<p>Relativamente ao orçamento de cada organização, igualmente ao exposto anteriormente, foi realizado um levantamento de dados para permitir a obtenção de resultados mais homogéneos. A realização dessa pesquisa foi executada com base nos dados dos orçamentos para o presente ano, disponível no <i>site</i> oficial da ACSS, para as organizações pertencentes ao Setor Público Empresarial (a que pertence 43 das 49 entidades alvo do estudo).</p>

2.ª Secção – Caracterização da contabilidade de gestão na instituição

Questões colocadas no questionário	Questões específicas de investigação	Literatura e dados consultados
<p>2.1. Dispõem de um sistema de contabilidade de gestão implementado?</p>	<p>Qual a importância atual da contabilidade de gestão para os hospitais públicos portugueses?</p>	<p>Após a realização da revisão de literatura, foi considerada a importância de compreender o grau de implementação da contabilidade de gestão, sendo esta a base para a realização do controlo de gestão nas organizações.</p> <p>Como referido por Costa <i>et al.</i> (2008), existem muitos benefícios para a gestão, com a implementação e utilização da contabilidade de gestão nas organizações de saúde (referidas na Secção 3.3.).</p>
<p>2.2. Se o sistema se encontra implementado e é utilizado, indique qual a utilidade da contabilidade de gestão para a entidade?</p>	<p>Qual a utilidade da informação produzida pelo sistema de contabilidade de gestão nos hospitais públicos portugueses?</p>	<p>Em sequência, torna-se fundamental compreender a perceção sobre a utilidade atual da contabilidade de gestão no sector da saúde (Questão 2.2.), realizando a posteriori uma comparação com as funções onde realmente é aplicada (Questão 2.3.).</p>

2.3. A contabilidade de gestão é utilizada para as seguintes funções: (...)		
<p>2.4. Qual o sistema de custeio implementado na entidade?</p> <p>2.5. Quais as principais insuficiências que existem no atual sistema de contabilidade de gestão?</p> <p>2.6. Que tipo de software é utilizado para apoiar o sistema?</p>	Quais os sistemas de custeio adotados pelos hospitais públicos portugueses?	<p>Dada a diversidade de sistemas de custeio existentes, sendo que em termos gerais é aconselhada a utilização do sistema de custeio das secções homogéneas (definido pelo PCAH) ou o ABC (definido na NCP 27). Revela-se importante perceber qual o sistema de custeio adotado nas instituições de saúde, como em casos específicos de determinados departamentos. Ambos os sistemas de custeio, apresentam formas de determinação dos custos distintas, e detalhe de informação diferente. Sendo que o método ABC fornece informação mais detalhada, mas em contrapartida uma implementação mais complexa (e.g., Ferreira <i>et al.</i>, 2019; Franco <i>et al.</i>, 2007; Innes e Mitchell, 1990). Assim, revela-se importante detetar qual o sistema mais utilizado pela generalidade dos hospitais. Relativamente aos departamentos, torna-se importante perceber quais os métodos mais utilizados. Em particular, é essencial perceber qual a utilização do TDABC nos hospitais, uma vez que este método é apresentado como uma evolução do ABC (Kaplan e Anderson, 2007), e que segundo Kaplan e Porter (2011), é ideal para a determinação dos custos hospitalares, uma vez que fornece a informação chave que permite à gestão garantir a sustentabilidade da organização. Em sequência ao exposto anteriormente, torna-se essencial determinar as ineficiências existentes na contabilidade de gestão, uma vez que existem estudos realizados em Portugal, que referem que as falhas existentes na implementação do sistema de custeio, conduzem à produção de informação não fidedigna. Além disso, os custos elevados associados à manutenção e implementação do sistema podem conduzir à aplicação de sistemas de custeio mais simples, que exijam um menor custo em recursos humanos e financeiros (e.g., Nunes, 2012 e Cruz 2013).</p> <p>Por fim, torna-se essencial realizar uma análise dos sistemas que apoiam a realização da contabilidade de gestão, a fim de verificar o exposto pelo autor Ferreira (2016). No seu artigo o autor refere que a maioria dos hospitais EPE realizam a contabilidade de gestão através de folhas de cálculo, exigindo um maior número de horas despendidas e, conseqüentemente, um maior número de recursos humanos.</p>
2.7. Qual a periodicidade da informação produzida pela contabilidade de gestão?	Qual a periodicidade em que a informação é produzida pelos sistemas de contabilidade e controlo de gestão?	A gestão necessita de um fornecimento a tempo útil da informação, incluindo os dados produzidos pelos sistemas de contabilidade de gestão. Essa informação é necessária para a tomada de decisão, relativamente ao planeamento e controlo, permitindo a previsão das respetivas conseqüências económicas (Carvalho <i>et al.</i> , 2008; Coelho, 2006). Deste modo, revela-se fundamental para a presente investigação a determinação da periodicidade da informação, como forma

		de determinar o intervalo temporal em que a informação é necessária, para o processo de tomada de decisão.
2.8. Que fatores podem condicionar a utilização da contabilidade de gestão?	Quais os fatores que podem condicionar a utilização da contabilidade de gestão nos hospitais públicos portugueses?	Após a realização da revisão de literatura foi possível identificar a partir de artigos publicados, fatores que condicionam a utilização dos sistemas de custeio, como a necessidade de recursos humanos especializados, o elevado tempo despendido e a difícil interação com os sistemas existentes (Emmett e Forget, 2005; Arnaboldi e Lapsley, 2005; Ferreira, 2016; Ferreira <i>et al.</i> , 2019; Franco et al; 2007; Innes e Mitchell, 1990).

3.ª Secção – Caracterização do controlo de gestão na instituição

Questões colocadas no questionário	Questões específicas de investigação	Literatura e dados consultados
<p>3.1. Quais as técnicas utilizadas?</p> <p>3.2. Relativamente à preparação de orçamentos: os orçamentos são elaborados com base em: (...)</p> <p>3.3. São calculados os desvios entre os dados previsionais e os dados reais?</p> <p>3.4. Em caso afirmativo, com que frequência são habitualmente elaborados relatórios de desvios?</p> <p>3.5. Os relatórios de desvios são utilizados para analisar as causas das diferenças dos dados observados e para controlar e tomar medidas/ações corretivas em relação aos objetivos estabelecidos?</p> <p>3.6. São utilizados indicadores para analisar a gestão e a evolução da instituição de saúde?</p> <p>3.7. Que tipo de software é utilizado para apoiar o sistema de controlo de gestão?</p>	<p>Como é realizado o controlo de gestão nos hospitais públicos portugueses? Que técnicas são utilizadas?</p>	<p>Sendo a temática do controlo de gestão o principal foco da presente investigação, revelou-se essencial a realização de questões relativas aos procedimentos executados nas instituições. Na sequência da revisão de literatura, foi verificada a existência de uma grande variedade de sistemas que apoiam os gestores na sua tomada de decisão (cf. Secção 3.2.), entre os quais são apresentados sistemas concebidos para apoiarem os gestores na realização do controlo de gestão. Neste contexto, torna-se importante a determinação das técnicas adotadas pelas organizações, incluindo a forma como é realizada a orçamentação, sendo essa a base para a análise de desvios da entidade.</p> <p>Aliado ao processo de tomada de decisão elaborado por Drury (2021) (cf. Subsecção 3.2.3), é destacada a importância de comparar os dados reais com os dados previsionais, considerando esta etapa importante para o processo de tomada de decisão. Sendo assim, considera-se importante compreender como é realizada (e se é realizada) essa análise e a sua periodicidade, e compreender se a informação gerada pelos relatórios de desvios é utilizada para tomar medidas corretivas, considerando os objetivos preestabelecidos.</p> <p>Tendo em conta as vertentes que o controlo de gestão abrange (i.e., vertente humana, financeira, operacional e comercial) e sendo a população alvo do estudo, as instituições hospitalares públicas portuguesas, torna-se importante compreender se são utilizados indicadores para avaliar o desempenho da organização, mais concretamente, avaliar a gestão e a evolução das entidades de saúde (Questão 3.6.). A questão presente no questionário surgiu após a leitura do artigo “Um Novo Modelo de Acesso à Inovação em Saúde Baseado em Resultados” de Alves <i>et al.</i>, (2016), onde é referido que para maximizar os resultados da saúde em Portugal seria necessária a implementação de medidas como a avaliação da gestão a partir de indicadores de desempenho, e a definição de objetivos para a evolução dos sistemas.</p>

<p>3.8. Quais são as principais vantagens do atual sistema de controlo de gestão?</p> <p>3.9. Quais são as principais fraquezas do atual sistema de controlo de gestão?</p>	<p>Quais as principais vantagens e fraquezas presentes no atual sistema de controlo de gestão?</p>	<p>Sendo as unidades de saúde, organizações complexas, cada sistema de controlo de gestão adotado funciona de forma diferente, tendo de ser adaptado a cada entidade. Deste modo, é importante compreender quais as principais vantagens e fraquezas existentes nos sistemas, como forma a proceder com uma comparação com as restantes instituições, visto que poderão existir pontos em comum. Sendo por isso, colocadas questões abertas para permitir que o inquirido expresse verdadeiramente a sua opinião, sem o condicionar a responder a opções pré-definidas.</p>
<p>3.10. Que fatores podem condicionar o exercício do controlo de gestão?</p>	<p>Quais os fatores que podem condicionar a utilização do controlo de gestão nos hospitais públicos portugueses?</p>	<p>No controlo de gestão, igualmente ao que acontece na contabilidade de gestão, poderão existir fatores que condicionam a utilização do controlo de gestão. Equitativamente ao realizado na secção anterior, na Questão 2.8., foram colocadas algumas opções iguais, tendo sido adaptadas algumas à temática do controlo de gestão (i.e., difícil determinação dos desvios, difícil determinação dos indicadores chave e indicadores que não refletem a informação relevante para a gestão). Estes aspetos surgiram com a revisão de literatura realizada na Secção 3.2., onde é referido que por vezes a informação dada aos gestores poderá ser inadequada (Little, 1970), neste sentido, torna-se essencial compreender se os indicadores analisados pelo controlo de gestão, são ou não relevantes para a gestão. Essa informação inadequada, poderá também conduzir a uma difícil determinação e análise de desvios. Para além disso, modelos como o <i>Tableau de Bord</i> e o <i>Balanced Scorecard</i>, permitem ao utilizador a visualização e análise dos parâmetros-chave (Epstein e Manzoni, 1997; Kaplan e Norton, 1992). Deste modo, é importante compreender se a determinação desses indicadores-chave, revela-se como uma condicionante à utilização do sistema.</p>

4.^a Secção – Processo de tomada de decisão

Questões colocadas no questionário	Questões específicas de investigação	Literatura e dados consultados
<p>4.1. Qual a importância da informação produzida pelo controlo de gestão, no processo de tomada de decisão?</p>	<p>Qual a importância do controlo de gestão para o processo de tomada de decisão?</p>	<p>A Questão 4.1. tem como objetivo determinar o nível de importância do controlo de gestão no processo de tomada de decisão. As opções colocadas para a resposta foram baseadas na Subsecção 3.2.3., onde são destacados por ordem cronológica três modelos de processo de tomada de decisão. Com base nas etapas destacadas nos modelos, foram formuladas as opções de resposta à questão.</p>
<p>4.2. Os sistemas de informação disponíveis na instituição são suficientes para o processo de tomada de decisão?</p>	<p>A informação produzida pelo controlo e gestão é considerada no processo de tomada de decisão?</p>	<p>Os desafios presentes no processo de tomada de decisão, segundo Wickremasinghe <i>et al.</i> (2016), enquadram-se em três categorias principais: (1) disponibilidade e qualidade dos dados relativos à saúde e às instalações de saúde; (2) dinâmica humana; (3) restrições financeiras. Sendo que, os sistemas de informação das organizações produzem uma</p>

<p>4.3. Em que tipo de decisões poderá ser útil a informação fornecida pelo sistema controlo de gestão?</p> <p>4.4. Os dados disponibilizados pelo sistema de controlo de gestão, atendem às necessidades de informação para tomar decisões?</p> <p>4.5. Existe um controlo regular e eficaz dos recursos existentes?</p> <p>4.6. É possível melhorar a eficiência da gestão, recorrendo à eliminação de desperdícios?</p> <p>4.7. Após a implementação das decisões é realizado o acompanhamento e controlo, como forma de detetar a necessidade de aplicação de medidas corretivas?</p>		<p>grande variedade e diversidade de dados, é importante compreender se esses sistemas satisfazem as necessidades de informação dos gestores, para alcançarem uma correta e fundamentada tomada de decisão (Questão 4.2.). E compreender se no caso concreto do controlo de gestão, os sistemas fornecem ou não a informação vital para a tomada de decisão (Questão 4.4.).</p> <p>Tendo como base o controlo de gestão no contexto hospitalar, foram colocados exemplos de decisões, como forma a verificar a utilização do controlo de gestão em decisões estratégicas e operacionais (Questão 4.3.).</p> <p>No controlo de gestão, uma das perspetivas a considerar, segundo Ribeiro (2008) é a utilização dos recursos, onde o objetivo é analisar se a organização hospitalar está a realizar uma utilização correta e eficaz dos recursos existentes. Deste modo, no questionário foi incluída uma questão para determinar se as organizações inquiridas realizam um controlo regular dos recursos (Questão 4.5.).</p> <p>Para além disso, uma má gestão de recursos poderá resultar em ineficiências que resultam em desperdícios (<i>e.g.</i>, falhas na prestação de cuidados e tratamentos excessivos) (Stadhouders <i>et al.</i>, 2019). Essas falhas resultam de uma gestão pouco estruturada e ineficiente das instituições de saúde (Ministério da Saúde, 2010). Sendo assim, é importante questionar se será possível melhorar a eficiência da gestão, recorrendo à eliminação de desperdícios (Questão 4.6.). Essa temática é igualmente abordada na “Auditoria ao sistema de pagamentos e de formação dos preços pagos às unidades hospitalares do Serviço Nacional de Saúde”, realizada no ano de 2011, onde é referido que “o crescimento acentuado da despesa pública com a função saúde aumenta a necessidade da contenção de custos pela obtenção de ganhos de eficiência e pela eliminação de desperdícios” (Tribunal de Contas, 2011:11).</p> <p>Relativamente à Questão 4.7., esta surgiu com a revisão de literatura realizada na Subsecção 3.2.3., mais concretamente, nos processos de tomada de decisão de Harrison (1996) e Drury (2021). Nesses processos é destacada a importância da realização de um acompanhamento após a implementação da decisão. Deste modo, para a presente investigação, torna-se fundamental perceber se as organizações realizam esse acompanhamento, verificando a necessidade de aplicação de medidas corretivas.</p>
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

5.ª Secção – Plano estratégico

Questões colocadas no questionário	Questões específicas de investigação	Literatura e dados consultados
5.1. A que órgão cabe a competência do desenho e planeamento estratégico do hospital?		Sendo o processo de <i>benchmarking</i> , de acordo com a ACSS um instrumento que pretende “apoiar os hospitais e as ARS no desenvolvimento do seu Plano Estratégico” (ACSS, 2013:5). Considerou-se importante a inclusão desta temática na investigação tendo em conta a importância do controlo de gestão na informação disponibilizada no processo de <i>benchmarking</i> , e consequentemente a importância que o processo apresenta para a elaboração do plano estratégico.
5.2. Como considera a utilidade do processo de <i>benchmarking</i> (disponibilizado pela ACSS) para o planeamento estratégico?	O processo de <i>benchmarking</i> disponibilizado pela ACSS, é útil para a elaboração do plano estratégico?	Ferreira (2016), refere no seu artigo que o processo de <i>benchmarking</i> , disponibilizado pela ACSS, apresenta algumas menos-valias, como a generalização dos custos unitários por doente padrão. Desta forma, o processo de <i>benchmarking</i> pode não fornecer a informação necessária para realizar uma comparação lógica entre duas entidades de saúde. Sendo assim, torna-se relevante obter a visão destas entidades sobre a temática.
5.3. Que fatores são considerados na elaboração do plano estratégico?		Como forma de consolidar a temática do plano estratégico, foram incluídos alguns itens a considerar em planos estratégicos, como forma de determinar, quais as mais importantes no contexto atual para as entidades inquiridas.

Apêndice III – Inquérito por questionário dirigido aos hospitais públicos

A influência do controlo de gestão no processo de tomada de decisão nos Hospitais públicos portugueses

Exmo(a). Senhor(a), o meu nome é Ana Sofia Garrote, e sou estudante do Mestrado em Gestão na Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, e gostaria de pedir colaboração no preenchimento deste questionário, que será integrado na minha dissertação de mestrado, intitulada “A influência do controlo de gestão no processo de tomada de decisão nos Hospitais públicos portugueses”.

Com o presente questionário pretende-se conhecer a implementação e utilização da contabilidade e do controlo de gestão nos Hospitais públicos de Portugal Continental pertencentes ao Serviço Nacional de Saúde (SNS). Este estudo tem como principal objetivo conhecer e entender de que forma é que a contabilidade e o controlo de gestão auxiliam os gestores no seu processo de tomada de decisão.

Entende-se como contabilidade de gestão, analítica ou de custos, o ramo da contabilidade concebido para ajudar quem tem poder de decisão a avaliar, analisar e a otimizar os recursos financeiros e não financeiros de uma entidade. A contabilidade de gestão visa produzir informação relevante sobre os custos, rendimentos e resultados, a fim de satisfazer as necessidades de informação dos seus utilizadores.

Toda a informação recolhida é estritamente confidencial e anónima, e nunca poderá ser identificada com a instituição que a fornece. O presente questionário encontra-se dividido em 5 secções, com um tempo de resposta estimado inferior a 20 minutos. Em caso de esclarecimentos, ou se pretender uma copia do relatório final, agradecemos o seu contacto para:

Ana Sofia Garrote - E-mail: uc2020138668@student.uc.pt

Agradeço a disponibilidade para o preenchimento do questionário.

Fui informado de que o estudo acima mencionado se destina a uma dissertação de mestrado intitulada “A influência do controlo de gestão no processo de tomada de decisão nos Hospitais públicos portugueses” e aceito participar de livre vontade neste estudo. Concordo se seja efetuada a recolha da informação, dando para o efeito o meu consentimento, autorizando a divulgação dos resultados obtidos no meio científico, garantindo o anonimato.

- Sim, dou o consentimento
- Não dou o consentimento

1.ª Secção – Caracterização da instituição

1.1. Indique o distrito a que pertence a instituição:

1.2. Indique o regime jurídico:

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

1.3. Indique o modelo organizacional da instituição:

- Centro Hospitalar
- Hospital
- Instituto
- Unidade Local de Saúde
- Centro de Medicina de Reabilitação

1.4. Indique a lotação de camas da instituição:

- <100
- 100 – 250
- 251– 400
- 401– 600
- 601– 800
- 801 – 1000
- >1001

1.5. Indique o valor do orçamento para o corrente exercício económico:

- < 50.000.000 €
- 50.000.000 € – 80.000.000 €
- 80.000.001 € – 100.000.000 €
- 100.000.001 € – 150.000.000 €
- 150.000.001 € – 200.000.000 €
- 200.000.001 € – 300.000.000 €
- > 300.000.000 €

2.ª Secção – Caracterização da contabilidade de gestão na instituição

2.1. Dispõem de um sistema de contabilidade de gestão implementado?

- Sim, na totalidade
- Sim, parcialmente
- Sim, mas não é utilizado
- Não está implementado

2.2. Se o sistema se encontra implementado e é utilizado, indique qual a utilidade da contabilidade de gestão para a entidade?

	Nem um pouco útil	Pouco útil	Mais ou menos útil	Muito útil	Extremamente útil
Apoio à contabilidade financeira	<input type="checkbox"/>				
Apoio e controlo das atividades	<input type="checkbox"/>				
Melhorar a competitividade	<input type="checkbox"/>				
Contabilidade de custos	<input type="checkbox"/>				
Contabilidade orçamental	<input type="checkbox"/>				

Realização do controlo de gestão	<input type="checkbox"/>				
Planeamento estratégico e apoio à tomada de decisão	<input type="checkbox"/>				
Análise de rentabilidade	<input type="checkbox"/>				
Análise de eficiência de recursos	<input type="checkbox"/>				

2.3. A contabilidade de gestão é utilizada, na instituição, para as seguintes funções:

	Não se aplica	Nunca	Raramente	Às vezes	Frequentemente	Sempre
Apurar os custos por doente	<input type="checkbox"/>					
Planeamento e suporte à tomada de decisão	<input type="checkbox"/>					
Fornecer informação para os sistemas de informação de controlo de gestão	<input type="checkbox"/>					
Avaliar o desempenho da entidade (eficiência,	<input type="checkbox"/>					

eficácia e qualidade)						
Elaboração de orçamentos	<input type="checkbox"/>					
Financiamento e negociação de preços	<input type="checkbox"/>					
Reportar os dados para o exterior (por exemplo, ACSS)	<input type="checkbox"/>					
Apoio e controlo das atividades da instituição de saúde	<input type="checkbox"/>					
Apoio à contabilidade financeira e reporte financeiro	<input type="checkbox"/>					

2.3.1. No caso da instituição utilizar a contabilidade e gestão para funções, além das mencionadas anteriormente, por favor especifique.

2.4. Qual o sistema de custeio implementado na entidade?

	Aplicado em departamento(s) ou serviço(s) específico(s)	Hospital
Método de custeio direto	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Método das secções homogéneas	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<i>Activity-Based Costing</i> (ABC)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<i>Time-Driven Activity-Based Costing</i> (TDABC)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

2.4.1. No caso da instituição utilizar um sistema de custeio, além dos mencionados anteriormente, por favor especifique.

2.5. Quais as principais insuficiências que existem no atual sistema de contabilidade de gestão?

2.6. Que tipo de *software* é utilizado para apoiar o sistema? (Por favor, indique o(s) nome(s) do(s) software(s) utilizado(s).)

2.7. Qual a periodicidade da informação produzida pela contabilidade de gestão?

- Diária
- Semanal
- Quinzenal
- Mensal
- Trimestral
- Semestral
- Anual
- Outra: _____

2.8. Que fatores podem condicionar a utilização da contabilidade de gestão?

	Nunca	Raramente	Às vezes	Frequentemente	Sempre
Necessidade de recursos humanos especializados	<input type="checkbox"/>				
Elevado tempo despendido	<input type="checkbox"/>				
Falta de qualidade da informação necessária para o apuramento dos custos	<input type="checkbox"/>				
Inexistência de sistemas de informação que forneçam informação chave e detalhada para o apuramento dos custos	<input type="checkbox"/>				
Elevado investimento em	<input type="checkbox"/>				

recursos (financeiros e humanos)					
Falta de envolvimento dos serviços clínicos no processo	<input type="checkbox"/>				
Implementação malsucedida dos sistemas de contabilidade de gestão (por exemplo, origina dados que não refletem a realidade)	<input type="checkbox"/>				
Difícil gestão e manutenção do sistema de contabilidade de gestão	<input type="checkbox"/>				
Difícil migração de dados entre sistemas	<input type="checkbox"/>				

2.8.1. No caso de considerar que existem fatores que condicionam a utilização da contabilidade de gestão, além das mencionadas anteriormente, por favor especifique.

3.ª Secção – Caracterização do controlo de gestão na instituição

3.1. Quais as técnicas utilizadas?

- Planeamento estratégico
- Orçamentos
- Análise de desvios de orçamentos
- Tableau de Bord
- Balanced Scorecard
- Outra: _____

3.2. Relativamente à preparação de orçamentos: os orçamentos são elaborados com base em:

- Dados obtidos através da realidade de períodos anteriores (orçamento incremental ou com base histórica)
- Dados obtidos a partir dos objetivos já preestabelecidos pela entidade (Orçamento de base zero)
- Dados obtidos a partir dos objetivos já preestabelecidos por negociação com os departamentos (Orçamento de base zero)
- Outra: _____

3.3. São calculados os desvios entre os dados previsionais e os dados reais?

- Sim
- Não

3.4. Em caso afirmativo, com que frequência são habitualmente elaborados relatórios de desvios?

- Semanal
- Mensal
- Quinzenal
- Trimestral
- Semestral
- Anual
- Outra: _____

3.5. Os relatórios de desvios são utilizados para analisar as causas das diferenças dos dados observados e para controlar e tomar medidas/ações corretivas em relação aos objetivos estabelecidos?

Sim

Não

3.6. São utilizados indicadores para analisar a gestão e a evolução da instituição de saúde?

Sim

Não

3.7. Que tipo de *software* é utilizado para apoiar o sistema de controlo de gestão?

3.8. Quais são as principais vantagens do atual sistema de controlo de gestão?

3.9. Quais são as principais fraquezas do atual sistema de controlo de gestão?

3.10. Que fatores podem condicionar o exercício do controlo de gestão?

	Nunca	Raramente	Às vezes	Frequentemente	Sempre
Necessidade de recursos humanos especializados	<input type="checkbox"/>				
Elevado tempo despendido	<input type="checkbox"/>				
Falta de qualidade da informação disponibilizada para o cálculo dos indicadores	<input type="checkbox"/>				
Inexistência de sistemas de informação que forneçam informação chave e detalhada	<input type="checkbox"/>				
Elevado investimento em recursos (financeiros e humanos)	<input type="checkbox"/>				
Falta de envolvimento dos serviços clínicos no processo	<input type="checkbox"/>				
Difícil determinação e análise de desvios	<input type="checkbox"/>				
Indicadores não fornecem informação relevante para a gestão	<input type="checkbox"/>				

Dificuldade de determinação de indicadores-chave	<input type="checkbox"/>				
--------------------------------------------------------	--------------------------	--------------------------	--------------------------	--------------------------	--------------------------

3.10.1. No caso de considerar que existem fatores que condicionam a utilização do controlo de gestão, além das mencionadas anteriormente, por favor especifique.

4.ª Secção – Processo de tomada de decisão

4.1. Qual a importância da informação produzida pelo controlo de gestão, no processo de tomada de decisão?

	Sem importância	Pouco importante	Razoavel- mente importante	Importante	Muito importante
Fundamentar a escolha da alternativa	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Reduzir a incerteza	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Encontrar a alternativa ótima	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Encontrar a alternativa satisfatória	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Auxiliar na compreensão e avaliação da	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

complexidade
do problema

Auxiliar na
comparação e
avaliação de
alternativas

<input type="checkbox"/>				
--------------------------	--------------------------	--------------------------	--------------------------	--------------------------

4.2. Os sistemas de informação disponíveis na instituição são suficientes para o processo de tomada de decisão?

Sim

Não

4.3. Em que tipo de decisões poderá ser útil a informação fornecida pelo sistema controlo de gestão?

	Nunca	Raramente	Às vezes	Frequentemente	Sempre
Decisões de instalação de novos serviços prestados e/ou especialidades	<input type="checkbox"/>				
Decisões de diminuição do número de serviços prestados e/ou especialidades	<input type="checkbox"/>				
Decisões de extensão de serviços prestados e/ou especialidades	<input type="checkbox"/>				
Decisões de redução das instalações, equipamentos e recursos humanos	<input type="checkbox"/>				

Decisões relativas à distribuição de recursos financeiros, com o objetivo de alcançar as metas definidas	<input type="checkbox"/>				
Decisões sobre as necessidades aumento de recursos humanos	<input type="checkbox"/>				
Decisões sobre instalações de novos serviços prestados	<input type="checkbox"/>				
Decisões sobre a aquisição de novos equipamentos	<input type="checkbox"/>				
Decisões de compra de equipamento técnico especializado e dispendioso	<input type="checkbox"/>				
Decisões sobre melhoria de processos	<input type="checkbox"/>				

4.3.1. No caso de considerar que existem decisões onde a informação fornecida pelo sistema de controlo de gestão é útil, para além das mencionadas anteriormente, por favor especifique.

4.4. Os dados disponibilizados pelo sistema de controlo de gestão, atendem às necessidades de informação para tomar decisões?

Sim

Não

4.5. Existe um controlo regular e eficaz dos recursos existentes?

Sim

Não

4.6. É possível melhorar a eficiência da gestão, recorrendo à eliminação de desperdícios?

Sim, é possível.

Sim, mas com a realização de uma avaliação previa, relativamente ao impacto das medidas a implementar.

Não é possível.

Não, a realização de uma eliminação de desperdícios poderá ter impacto na qualidade do serviço, podendo comprometer a saúde e o bem-estar dos utentes.

4.7. Após a implementação das decisões é realizado o acompanhamento e controlo, como forma de detetar a necessidade de aplicação de medidas corretivas?

Sim

Não

5.^a Secção – Plano estratégico

5.1. A que órgão cabe a competência do desenho e planeamento estratégico do hospital?

Administração Central do Sistema de Saúde

Administrações Regionais de Saúde

Conselho de Administração

Conselho de Administração em colaboração com a gestão intermédia (Diretores de serviço)

Outra: _____

5.2. Como considera a utilidade do processo de *benchmarking* (disponibilizado pela ACSS) para o planeamento estratégico?

- Extremamente útil
- Muito útil
- Mais ou menos útil
- Pouco útil
- Nem um pouco útil

5.3. Que fatores são considerados na elaboração do plano estratégico?

Por favor, classifique por ordem de importância.

	Sem importância	Pouco importante	Razoavelmente importante	Importante	Muito importante
Incrementação e consolidação de indicadores de produtividade e económico financeiros	<input type="checkbox"/>				
Transformação de processos para o digital	<input type="checkbox"/>				
Melhoria de processos de gestão de utentes	<input type="checkbox"/>				
Desenvolvimento de boas condições de acolhimento, segurança e atendimento	<input type="checkbox"/>				

Promoção de Centros de Referência para melhorar a gestão clínica	<input type="checkbox"/>				
Princípios de impacto social	<input type="checkbox"/>				
Princípios de sustentabilidade ambiental	<input type="checkbox"/>				
Otimizar a produtividade dos serviços e colaboradores	<input type="checkbox"/>				
Adequação e atualização tecnológica dos equipamentos e dos espaços físicos	<input type="checkbox"/>				
Garantir o controlo do negócio e gestão de custos	<input type="checkbox"/>				
Desenvolvimento pessoal e profissional	<input type="checkbox"/>				
Desenvolvimento da investigação	<input type="checkbox"/>				
Implementar sistemas de informação para	<input type="checkbox"/>				

suportar os
processos
internos

Equilíbrio
financeiro

Consolidar boas
práticas da
economia
circular

Agradeço a sua colaboração e o tempo despendido para o preenchimento do presente questionário.

Se pretender uma copia do relatório final, agradecemos o seu contacto para:

Ana Sofia Garrote - E-mail: uc2020138668@student.uc.pt