



Tiago Miguel dos Santos Monteiro

## O Sistema ABC no Setor Público

Um modelo de implementação numa Unidade de Saúde Familiar

Trabalho de Projeto do Mestrado em Gestão,  
apresentado à Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra  
para obtenção do grau de Mestre em Gestão

Coimbra, Junho de 2017



UNIVERSIDADE DE COIMBRA





• U • C •

FEUC FACULDADE DE ECONOMIA  
UNIVERSIDADE DE COIMBRA

Tiago Miguel dos Santos Monteiro

# O Sistema ABC no Setor Público

**Um modelo de implementação numa Unidade de Saúde Familiar**

Trabalho de Projeto do Mestrado em Gestão,  
apresentado à Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra  
para obtenção do grau de Mestre em Gestão

Orientador: Prof. Doutora Isabel Maria Correia da Cruz

Professora Auxiliar da Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra

Coimbra

2017

---

<sup>1</sup> Fonte da capa da imagem da capa: [http://www.freepik.com/free-photo/silhouette-of-a-businessman-with-glasses\\_851284.htm#term=management&page=1&position=18](http://www.freepik.com/free-photo/silhouette-of-a-businessman-with-glasses_851284.htm#term=management&page=1&position=18) [5 de Junho de 2016]



## **Agradecimentos**

Para que a realização deste trabalho fosse possível houve muitas pessoas que me ajudaram e motivaram, pelo que é necessário agradecer aqueles que tiveram um peso maior.

Em primeiro, tenho de agradecer aos meus pais pois possibilitaram o ingresso no mestrado em gestão e foram a minha principal fonte de motivação. Pelo que lhes devo a obtenção do grau de mestre em gestão.

Depois, agradeço à minha irmã por todo o apoio e motivação durante este percurso, e por tentar aprender sempre comigo, estando sempre presente o sentimento de orgulho por conseguir chegar onde estou.

Importa também agradecer à minha namorada por acompanhar de perto esta etapa, por todos os dias me motivar e ajudar no que era preciso e no que ela podia.

Agradeço ainda a toda a minha família e aos meus amigos por me apoiarem neste desafio, estando disponíveis sempre que precisasse e por me ajudarem a descontraír da realização deste trabalho.

Deixo também uma palavra de agradecimento à Professora Doutora Isabel por ter aceite o desafio de ser a minha orientadora, tendo-me ajudado na elaboração deste trabalho, através dos seus conselhos e da sua experiência.

Por último agradeço, à responsável dos recursos humanos da USF ABC por permitir que fosse possível efetuar a criação do modelo ABC para uma unidade de saúde.



As companhias prestam muita atenção ao custo de fazer alguma coisa. Deviam preocupar-se mais com os custos de fazer nada.

Philip Kotler





## **Resumo**

Este trabalho tem como objetivo aprofundar o que foi aprendido no mestrado em gestão e também na minha licenciatura em Administração Público-Privada.

Com a aprovação do SNC-AP, a maioria das entidades do setor público passaram a ser obrigadas a ter um sistema de custeio baseado nas atividades. Este foi o mote para reconhecer a necessidade de um sistema contabilístico que apoie a tomada de decisão e, agora, possibilite a informação sobre os requisitos mínimos obrigatórios a ser divulgados no relatório de gestão. Este trabalho foca-se no estudo dos sistemas ABC e no desenvolvimento de um modelo para uma unidade de saúde familiar, que permita, a título exemplo, descrever a sequência de procedimentos necessários ao desenvolvimento de um sistema ABC. e, possivelmente, estabelecer um modelo que seja reconhecido como um ponto de partida para outras unidades de saúde familiares reajustarem face às suas especificidades.

Com base na NCP 27 do SNC-AP foi feito um estudo de caso a uma unidade de saúde familiar. Para identificar as atividades realizou-se um questionário, recolheu-se documentação e observaram-se os procedimentos existentes na unidade. Foram então identificadas como atividades principais o agendamento, a receção ao utente, a consulta de enfermagem e a consulta médica. Estas atividades contribuem para o custo das diversas linhas de serviços prestados na USF, tendo-se como objetos de custeio a consulta de agudos, a consulta programa de planeamento familiar, a consulta programada de saúde materna, a consulta programada de saúde infantil, a consulta programada de diabetes, a consulta programada de hipertensão arterial, a visita domiciliária a consulta programada de medicina geral e familiar, a consulta não presencial e os atos de enfermagem.

A criação deste modelo ABC possibilitou o conhecimento do custo de cada uma das atividades desenvolvidas na USF ABC, permitindo aos superiores perceber como se pode prestar o serviço de saúde com o mesmo custo ou, até, com um custo inferior.

## **Abstract**

The objective of this work project is to deepen the knowledge learned during the Masters in Management and on my graduation in Public-Private Administration.

With the approval of the SNC-AP, the most of the public-sector entities were forced to have a cost system based on their activities. This was the argument to recognize the necessity of an accountability system that supports the decision-making and that allows for information about the minimum requirements mandatory to be present in the management report. This project work focuses on the study of ABC systems and on the development of a model for the family health unit that allows, for example, to describe the sequence of proceedings necessary to the development of a ABC system and, possibly, to establish a model that is recognized as a starting point for other family health units to adjust to their own specialties.

Based on the NCP 27 of the SNC-AP a case study was conducted on a family health unit. To identify the activities a questionnaire was made, documentation about the unit was gathered and the proceedings were observed. The principal activities identified were scheduling, patient reception, nursing consultation and medical consultation. These activities contribute to the cost of different lines of services provided by the family health unit, where the cost objects are the family planning, maternal health, arterial hypertension, infant health, diabetes and general health and family consultations as well as the non-presence consultation and the nursing acts.

The creation of the ABC model makes possible the knowledge about the cost of each activity developed by the family health unit's ABC, allowing management to understand how to provide the health service with the same or inferior costs.

## **Lista de siglas**

ABC – *Activity Based Costing*

ABM - *Activity Based Management*

ACeS – Agrupamento de Centros de Saúde

SNC-AP – Sistema de Normalização Contabilística da Administração  
Pública

USF – Unidade de Saúde Familiar



## **Índice de Figuras**

Figura 1 - O Sistema ABC.....	13
Figura 2 - Organograma da USF ABC .....	31
Figura 3 - Processo de acesso à consulta de grupos vulneráveis e de grupos de risco .....	33
Figura 4 - Processo de acesso à consulta de medicina geral e familiar.....	34
Figura 5 - Processo de acesso à consulta de situações agudas.....	34
Figura 6 - Processo de acesso à consulta domiciliária .....	35
Figura 7 - Processo de acesso aos atos de enfermagem .....	35

## **Índice de Tabelas**

Tabela 1 - Distribuição dos recursos consumidos pelas atividades	39
Tabela 2 - Indutores de custo das atividades	40
Tabela 3 - Tempo médio por tipo de consulta de enfermagem	41
Tabela 4 - Tempo médio por tipo de consulta médica	42
Tabela 5 - Indutores de custos dos recursos consumidos	43
Tabela 6 – Atribuição dos custos dos recursos consumidos às atividades	45
Tabela 7 – Atribuição dos custos das atividades aos objetos de custeio	47



## **Índice**

I. Introdução .....	1
II. Contabilidade Financeira, Contabilidade de Gestão e Contabilidade de Custos	3
III. Os sistemas de contabilidade de custos .....	5
III.1. Sistema de Custeio Tradicional .....	5
III.2. Sistema de Custeio Baseado nas Atividades .....	6
III.3. Sistema de Custeio Tradicional vs Sistema ABC.....	7
IV. O Custeio Baseado nas Atividades .....	9
IV.1. Evolução Histórica do ABC .....	9
IV.2. O sistema ABC .....	12
IV.2.1. Atividades.....	13
IV.2.2. Indutores de custo.....	14
IV.2.3. Atribuição de custos .....	15
IV.3. Relevância do ABC para a tomada de decisão .....	17
IV.4. Benefícios do ABC .....	19
IV.5. Desvantagens do ABC .....	20
IV.6. ABC nos cuidados de saúde .....	21
V. Implementação ABC .....	25
V.1. Etapas de um sistema ABC.....	26
VI. A Unidade de Saúde Familiar ABC.....	29
VI.1. Enquadramento Teórico .....	29
VI.2. Apresentação da USF .....	30
VI.3. Estrutura da USF .....	30

VII. Modelo de custeio ABC para a USF ABC .....	33
VII.1. Identificação das atividades e dos recursos consumidos.....	36
VII.1.1. Identificação das atividades.....	36
VII.1.2. Identificação dos recursos consumidos .....	37
VII.2. Seleção dos indutores de custo .....	40
VII.2.1. Seleção dos indutores das atividades.....	40
VII.2.2. Seleção dos indutores dos recursos .....	42
VII.3. Atribuição dos custos dos recursos às atividades .....	44
VII.4. Atribuição dos custos das atividades aos objetos de custeio.....	46
VIII. Conclusão .....	50
Referências Bibliográficas .....	53
Anexos.....	57
Anexo I – Questionário feito à Responsável de Recursos Humanos .....	57
Anexo II – Balancete da USF ABC .....	59
Anexo III – Área por atividade .....	59
Anexo IV – Tempo Anual de Consultas Médicas.....	59
Anexo V – Tempo Anual de Consultas de Enfermagem .....	60



## **I. Introdução**

Para fazer face ao atual o contexto internacional, foi aprovado, pelo Dec. Lei nº 192/2015 de 11 de setembro, o SNC-AP, que vem resolver a fragmentação e as inconsistências do atual sistema de contabilidade do setor público, o POCP. A data de produção de efeitos desse decreto lei era a 1 de janeiro de 2017, porém veio o Dec. Lei nº 85/2016 de 21 de dezembro como data de produção de efeitos o dia 1 de janeiro de 2018. No referido decreto-lei que fundamenta o SNC-AP, surge pela primeira vez uma norma dedicada à contabilidade de gestão (NCP 27). De acordo com o nº 4 do seu artigo 4º evidencia-se claramente que “A contabilidade de gestão permite avaliar o resultado das atividades e projetos que contribuem para a realização das políticas públicas e o cumprimento dos objetivos em termos de serviços a prestar aos cidadãos”. Esta referência vai de encontro a uma lacuna que era evidente na administração-pública.

Neste sentido, propõe-se neste trabalho investigar o enquadramento teórico subjacente ao sistema de contabilidade de gestão enunciado na referida norma e concretizar através de um estudo de caso.

Segundo Helden *et al.* (2010), as investigações dos académicos, na sua maioria, poderão ter relevância prática, pois há investigações que podem ser diretamente relevantes para a prática, particularmente aplicada e orientada para os problemas. Porém, de acordo com Helden e Uddin (2015), a relevância prática não é a maior questão, isto porque alguns artigos na análise deles são na sua maioria descritivos, e outros apesar de avançados na teoria, não têm implicações práticas percebíveis facilmente. Na opinião de Helden e Northcott (2010), caso existisse uma comunicação eficaz das implicações práticas dessas investigações isso traduzir-se-ia num reforço das conexões entre a teoria e a prática.

Estes autores corroboram, mais uma vez a existência da falta de ligação entre a investigação teórica e as implicações práticas na área da contabilidade de gestão do setor público, sendo que isso deveria ser ultrapassado para haver benefícios para a área. Neste pressuposto, este trabalho pretende contribuir de uma forma mais prática como é que as entidades poderão concretizar as normas do SNC-AP à sua realidade.

A revisão bibliográfica acerca do sistema baseado nas atividades, sistema recomendado pelo SNC-AP (parágrafo 25 da NCP 27), permitiu rever os conceitos subjacentes à forma como deve ser feita a atribuição dos custos às atividades de uma organização, que contribuem com informação de custos útil para a tomada de decisão.

Este trabalho direcionou-se para uma unidade de saúde familiar, um contexto que permitiu um estudo exaustivo que permitisse desenvolver um sistema para apurar um dos objetos de custeio enunciados no parágrafo 36 da NCP 27, do SNC-AP, tendo sido escolhidas as consultas, já que era o objeto que mais se adequava à unidade em estudo. Convém fazer referência que neste estudo foram utilizadas as contas de acordo com este novo normativo.

De forma a introduzir o tema de contabilidade de gestão é apresentado no capítulo II uma distinção entre contabilidade financeira, contabilidade de gestão e contabilidade de custos. De seguida são apresentados dois sistemas de contabilidade de custos, o sistema de custeio tradicional e o sistema de custeio baseado nas atividades, no capítulo III.

Após esta breve contextualização, passa-se ao estudo, em concreto, do custeio baseado nas atividades, no capítulo IV, onde se dá ênfase à sua relevância para a tomada de decisão, aos seus benefícios e aos seus constrangimentos, nomeadamente em organizações que prestam cuidados de saúde. No capítulo seguinte, aprofundou-se teoricamente a forma como se desenvolve um sistema ABC.

Os três capítulos seguintes aplicam todos estes conhecimentos teóricos ao contexto real de uma unidade de saúde familiar. Assim é apresentado no capítulo VI a entidade para a qual se criou um modelo de custeio baseado nas atividades. Enunciam-se todos os procedimentos efetuados no desenvolvimento modelo no capítulo VII. E finalmente, expõem-se algumas notas conclusivas de como foi possível mensurar algumas linhas de prestar serviços de cuidados de saúde, as consultas, de acordo com os objetivos estipulados no recente enquadramento normativo.





## **II. Contabilidade Financeira, Contabilidade de Gestão e Contabilidade de Custos**

A contabilidade é, segundo Drury (1996), uma forma de comunicar informações económicas aos interessados numa organização. Finkler *et al.* (2013), têm a mesma opinião, pois afirmam que a contabilidade é um sistema que fornece informações financeiras. No nosso país, a associação portuguesa de técnicos de contabilidade (2010), considera a contabilidade como “um processo de identificar, medir, e comunicar informação económica para permitir juízos e decisões fundamentadas aos utilizadores da informação”.

Tanto Drury (1996), como Finkler *et al.* (2013), distinguem a contabilidade em dois tipos:

1. Contabilidade Financeira;
2. Contabilidade de Gestão;

De acordo com Drury (1996), a contabilidade financeira preocupa-se com a informação fornecida a entidades externas à organização, isto é, aos “acionistas, credores, bancos, seguradoras, trabalhadores, sindicatos e administração pública” (Ferreira, 2014, p. 35). Segundo Finkler *et al.* (2013), essas entidades recebem informações através de balanços e de demonstrações financeiras. Porém, na opinião de Ferreira (2014), essa informação tem um valor reduzido para quem toma decisões, devido a ter uma informação muito composta, para além de ser uma informação do passado.

Enquanto a contabilidade financeira tem como alvo, principalmente, os utilizadores externos, a contabilidade de gestão destina-se, de acordo com Ferreira (2014), aos responsáveis internos. A contabilidade de gestão, segundo Horngren *et al.* (2012), mede, analisa e relata informação financeira e não financeira, pretendendo “contribuir com informação relevante, histórica ou previsional, monetária ou não monetária, segmentada ou global, sobre a situação interna da empresa, para a tomada de decisões” (Ferreira, 2014, p. 37). Drury (1996), tal como Ferreira (2014), afirma também que a informação que advém da contabilidade de gestão preocupa-se com o fornecimento de informação que ajude na tomada de

decisão. Na perspetiva de Ferreira (2014), este tipo de contabilidade tem três objetivos primordiais, que são os seguintes:

1. Fornecer a informação que os vários departamentos de uma organização precisam;
2. Ajudar a atingir as metas da organização, através da utilização dos recursos de forma eficaz e eficiente;
3. Ajudar na motivação dos responsáveis, articulando o controlo de gestão com sistemas de incentivos.

Em conformidade com Ferreira (2014), existem inter-relações entre estes dois tipos de contabilidade, pois tanto a contabilidade de gestão utiliza informação da contabilidade financeira, como lhe fornece informação.

De acordo com Horngren *et al.* (2012), a contabilidade de gestão é muitas vezes confundida com a contabilidade de custos, sendo os termos utilizados muitas vezes como se fossem iguais. A contabilidade de custos “tem por objetivo fundamental a informação detalhada relativa aos custos dos produtos fabricados e dos serviços prestados pelas empresas” (Ferreira, 2014, p. 41). Para tal, segundo Horngren *et al.* (2012), a contabilidade de custos mede, analisa e relata informações financeiras e não financeiras relacionadas com os custos de aquisição ou o uso de recursos numa organização. Assim, tal como Finkler (1994), referiu, a contabilidade de custos é um apoio para gestão, já que gera informação acerca dos custos de uma organização.

Pode-se dizer que estes três tipos de contabilidade estão relacionados, pois como acima descrito, apesar da divisão entre contabilidade financeira e a contabilidade de gestão, estas fornecem dados uma à outra, assim como a contabilidade custos fornece dados a estes tipos de contabilidade.

Para uma empresa ter uma contabilidade de custos, necessita de construir um sistema de contabilidade de custos, devendo ter em conta as suas necessidades e quais os objetivos que pretende, pelo que se ilustra no capítulo seguinte mais acerca destes sistemas.

### **III. Os sistemas de contabilidade de custos**

Um custo<sup>2</sup>, segundo Horngren *et al.* (2008), é um sacrifício de recursos com um propósito específico. Segundo os mesmos autores, os gestores usam os dados desses custos na tomada de decisão.

Para que existam dados sobre os custos são utilizados sistemas de contabilidade de custos, que Horngren *et al.* (2008), definem como as técnicas utilizadas para determinar o custo de um produto, serviço, cliente ou outro objeto de custo.

Para além disso, conforme Horngren *et al.* (2008), referem, esses sistemas têm que contribuir com informação de custos precisa e oportuna para ajudar os gestores a tomar decisões, pois se não for assim muitas das decisões podem ser francamente prejudiciais.

De forma a saber-se mais acerca destes sistemas de contabilidade, nos tópicos seguintes abordam-se dois dos vários tipos de sistemas de contabilidade de custos, o sistema tradicional de custeio e o sistema de custeio baseado nas atividades (ABC – Activity Based Costing). Esta opção foi tomada, não pela menor importância dos outros tipos de sistemas de contabilidade de custos, mas por este trabalho se focar nos sistemas ABC, pelo que é imperativo falar destes sistemas, mas também dos sistemas de custeio tradicional por ter sido a partir destes que surgiram os sistemas ABC.

#### **III.1. Sistema de Custeio Tradicional**

Os sistemas tradicionais de custeio, segundo Drury (1996), utilizam sempre medidas relacionadas com o volume. Isto quer dizer que estes sistemas, conforme Cooper e Kaplan (1991), referem, baseiam-se nas horas de mão de obra e nas

---

<sup>2</sup> Ao longo do trabalho será apenas utilizado o termo custo, já que de acordo com o parágrafo 104 da Estrutura Conceptual do SNC-AP “gastos são diminuições no património líquido, que não sejam as resultantes de distribuições do património líquido”, não sendo a diminuição do património líquido que será tratada, mas sim os custos incorridos para se fornecer um produto ou um serviço.

horas de trabalho das máquinas para alocar as despesas das atividades indiretas e de suporte aos produtos. Por isso, Horngren *et al.* (2008), afirmam que este tipo de sistema funciona bem com sistemas simples de produção e de funcionamento.

Drury (1996), afirma que devido existirem muitos recursos que não estão relacionados com o volume, estes sistemas podem relatar custos dos produtos ou dos serviços distorcidos, podendo, segundo Cokins (1999), as organizações não estarem a ter lucro em determinados produtos ou serviços, apesar de ser considerado lucrativo pelo sistema de contabilidade.

Cokins (1999), enumera três dos erros mais comuns que podem levar a que este tipo de sistemas, normalmente, falhe na alocação de custos:

1. Grande parte dos custos serem agrupados em categorias;
2. Os indutores de custo selecionados para os vários recursos, serem muito amplos;
3. Serem utilizados fatores irrelevantes como suporte para alocar os custos indiretos.

### **III.2. Sistema de Custeio Baseado nas Atividades**

Os sistemas de custeio baseado nas atividades, de acordo com Cokins (1999), vieram corrigir as limitações dos sistemas de custeio tradicional, identificando todas as atividades e os seus custos, sendo por isso uma solução prática para os problemas associados aos sistemas tradicionais de custeio.

Segundo Horngren *et al.* (2008), os sistemas de custeio baseados nas atividades são sistemas que em primeiro lugar agregam os custos dos recursos indiretos para cada uma das atividades de um determinado departamento, função ou organização, e depois atribuem o custo de cada atividade aos produtos, serviços ou outros custos de objetos que exigem essa atividade. Conforme Cooper e Kaplan (1991), essa atribuição das despesas dos recursos indiretos e de suporte é baseada em indutores de custo.



Por isto, Horngren *et al.* (2008), alegam que os sistemas ABC contribuem com um maior rigor dos custos dos produtos ou dos clientes, ajudando os gestores a entender a relação causa-efeito entre as atividades do dia a dia e os custos do produto ou do cliente e, deste modo, ajuda-os a gerir melhor as suas organizações.

### **III.3. Sistema de Custeio Tradicional vs Sistema ABC**

Na opinião de Innes e Mitchell (2002), os sistemas ABC têm um grau de refinamento e de exatidão muito elevado, fazendo com que esses sistemas tenham informação mais enriquecida do que a dos sistemas de custeio tradicional.

De acordo com Major e Vieira (2009), esse grau de refinamento e exatidão é muito elevado porque são procuradas as causas reais dos custos, de forma a que seja possível atribuir os custos com maior rigor a cada objeto de custeio, enquanto nos sistemas de custeio tradicional, são utilizados critérios de imputação de custos baseados no volume, que são, normalmente, arbitrários e inadequados.

Para além desta arbitrariedade dos sistemas de custeio tradicional, no entendimento de Horngren *et al.* (2008), estes sistemas, geralmente, atribuem apenas os custos de produção aos produtos, não atribuindo, normalmente, os custos de outras funções da cadeia de valor, como por exemplo as despesas administrativas e as despesas com publicidade. Os mesmos autores afirmam que em contraste, os sistemas ABC expandem, frequentemente, a atribuição dos custos além da produção, em processos como o design, marketing, processamento de pedidos e atendimento ao cliente, tornando-os mais complexos, mas com o benefício de terem custos mais precisos e úteis para a tomada de decisão

Para além disso, conforme Horngren *et al.* (2008), os sistemas ABC fazem com que os gestores olhem atentamente para as relações entre os custos dos recursos, as atividades e os objetos de custeio para conhecerem os procedimentos das várias operações desenvolvidas na organização, o que não acontecia com os sistemas de custeio tradicional, já que eram sempre utilizadas medidas relacionadas com o volume.

Assim, pode-se dizer que, para além das semelhanças entre os dois sistemas, o sistema de custeio baseado nas atividades é um sistema de contabilidade de custos que fornece informações de custo mais precisas e úteis do que um sistema de custeio tradicional, dando a oportunidade aos gestores de tomarem melhores decisões.

## **IV. O Custeio Baseado nas Atividades**

### **IV.1. Evolução Histórica do ABC**

Os sistemas de custeio baseados nas atividades têm vindo a evoluir ao longo do tempo, porém, na literatura, não há uma data consensual da sua origem.

Johnson (1992), diz que o ABC teve os seus primórdios no final da década de 70, sendo nessa altura a solução encontrada para resolver as distorções de informação de custo que resultavam dos sistemas de custeio tradicional.

Innes e Mitchell (2002), alegam que os principais percursores do ABC foram Cooper e Kaplan, pois estes expuseram várias deficiências para a tomada de decisão por parte dos gestores, na utilização da informação de custo que provinha dos sistemas de custeio tradicional. Segundo Major e Vieira (2009), eles inspiraram-se, principalmente:

1. No pensamento estratégico de Porter, ou seja, que a vantagem competitiva advém da possibilidade de um cliente poder adquirir um valor equivalente ao dos concorrentes, mas a um custo menor;
2. No trabalho de Miller e Vollmann, em que se chama a atenção do impacto dos custos indiretos nos produtos ou serviços fornecidos pelas organizações.

Segundo Cokins (1999), com o forte aumento da concorrência os sistemas de custeio tradicional fracassaram, pois, muitas organizações começaram a perceber, no início dos anos 80, que os seus sistemas estavam a gerar informações imprecisas sobre os custos. Em concordância, Major e Vieira (2009), afirmam que foi devido à necessidade de informação acerca desses custos que se desenvolveu o ABC, sendo considerada por Cokins (1999), uma solução prática para os problemas associados aos sistemas de custeio tradicional.

Não obstante, Johnson (1992), reconhece que o ABC foi o resultado dos esforços para melhorar a qualidade da informação da contabilidade de custos, no início da década de 80. Contudo, Cooper e Kaplan (1992), identificaram que muitas

peças tentaram interpretar, erradamente, os sistemas de custeio baseado nas atividades como uma estrutura que comparava os custos fixos com os custos variáveis, já que a estrutura dos sistemas ABC não se adequava à medição dos custos dos recursos utilizados.

De acordo com Horngren *et al.* (2008), durante a maior parte do século XX, quase todas as organizações utilizavam os sistemas de custeio tradicional, pois em conformidade com Cokins (1999), o ABC era considerado um projeto de gestão caro, onde apenas grandes organizações, com muitos recursos podiam ter.

Innes e Mitchel (2002), afirmam que devido as organizações deterem sistemas operacionais em que existiam elevados custos gerais que não estavam relacionados com o volume, os sistemas de custeio tradicional podiam não conseguir contribuir com informação de custos correta, pelo que quando as tecnologias começaram a tornar-se mais baratas, em conformidade com Cooper e Kaplan (1992), as organizações reduziram a sua dependência nesses sistemas, e começaram a desenvolver sistemas de custeio baseado nas atividades.

Assim, segundo Cokins (1999), os sistemas ABC vieram resolver a dificuldade de alocação dos custos indiretos e gerais aos produtos ou serviços, pelo que, em harmonia com Drury (1996), alguns escritores afirmam que todos os custos podem ser rastreados, com rigor, até aos produtos, tendo-se informação dos custos relevante para a tomada de decisão. Todavia, Kaplan (1992), afirma que para se terem informações económicas valiosas para a organização, é necessário que elas integrem as informações dos custos com as informações acerca das receitas, das preferências dos clientes, da qualidade do processo e dos tempos de ciclo.

De acordo com Cooper e Kaplan (1991), podemos dizer que no início o ABC era visto pelos gestores como uma forma de calcular os custos dos produtos com mais rigor. Segundo Major e Vieira (2009), a partir da década de 90 se passou a dar relevo em como gerir as atividades e os correspondentes custos. Em harmonia com Cooper e Kaplan (1991), os sistemas ABC mostraram-se como um guia bastante útil para as ações de gestão.

Drury (1996), indica que para estabelecer o ABC como o novo sistema de contabilidade de produção, alguns defensores do ABC têm feito afirmações extravagantes acerca da sua utilização e dos seus benefícios, sendo dito que podem ser rastreados, com rigor, todos os custos, assim como que todos os custos são relevantes para a tomada decisão.

Isso fez, com que os sistemas ABC tivessem um crescente sucesso, tendo contribuído, segundo Cokins (1999), principalmente dois fatores económicos:

1. A inovação tecnológica fez com que fossem processados e armazenados mais dados contabilísticos;
2. O aumento da concorrência forçar as organizações a não se concentrarem apenas nas vendas ou no financiamento orçamental, mas também em entender os seus custos.

No que respeita à implementação e utilização dos sistemas ABC, importa ver as dificuldades na implementação desse sistema em cinco hospitais piloto no nosso país. Segundo Borges *et al.* (2010), as grandes dificuldades foram definir as atividades que contribuem para os objetos de custeio e a falta de informação para definir os indutores de custo. Para além disso, de acordo com os mesmos autores, foi necessário envolver muitas pessoas para se obter informação correta para o desenvolvimento do sistema. Na opinião de Borges *et al.* (2010), os três hospitais que implementaram o ABC passaram a ter uma informação transparente dos custos incorridos. Para além esse benefício, os hospitais podem “compara a sua performance com outros, identificar ineficiências e adotar boas práticas para reduzir os custos” (Borges, et al., 2010, pp. 154-155).

Outro estudo acerca da implementação e utilização dos sistemas ABC é o de Norris (2002), que estudou a implementação do sistema ABC em dois bancos, em que um banco utilizava o ABC na tomada de decisão e outro não, conclui-se que isso acontecia devido à diferença do nível de educação, comunicação, experiência e dedicação que os gestores tinham com o ABC.

Major (2014), também estuda acerca desse assunto, fazendo um estudo sobre a “International Telecom”, que adotou um sistema ABC para cumprir as

obrigações jurídicas relativas ao fornecimento de dados sobre custos em qualquer altura, permitindo para além disso justificar os preços praticados. Segundo a autora a adoção desse sistema correspondeu às expetativas de modernização do sistema das telecomunicações.

#### **IV.2. O sistema ABC**

Kaplan (1992), define os sistemas ABC como modelos económicos que integram dados de vários sistemas de informação, isto é, sistemas de informação financeira e sistemas de informação operacional. Já Drury (1996), define os sistemas ABC como um modelo de consumo de recursos, já que o objetivo deste sistema é tentar medir o custo de usar recursos. De acordo com o parágrafo 19 da NCP 27, do Sistema de Normalização Contabilista da Administração Pública (SNC-AP) esse sistema “caracteriza-se pela imputação dos custos indiretos às atividades desenvolvidas para satisfazer as necessidades dos cidadãos”.

Assim, pode-se dizer que os sistemas ABC são um sistema que tem como objetivo contribuir com informação de custos rigorosa aos gestores, através da atribuição de todos os custos dos recursos consumidos, quer eles sejam custos diretos ou indiretos.

Em conformidade com Drury (1996), num sistema ABC as empresas devem entender os fatores que guiam cada atividade principal, o custo das atividades e como as atividades se relacionam com os produtos ou os serviços, de forma a se atribuir os custos das atividades aos produtos ou aos serviços, com base no seu consumo individual ou na procura por cada atividade. Para um melhor entendimento, apresenta-se a Figura 1, com esta informação sintetizada.

*Figura 1 - O Sistema ABC*



Fonte: Major e Vieira (2009, p. 251, adaptado)

Segundo Drury (1996), os sistemas ABC têm de verificar o que causa os custos gerais e como eles se relacionam com os produtos ou serviços. Dessa forma, na opinião de Finkler (1994), atribui-se com maior rigor esses custos indiretos aos produtos ou aos serviços, sendo melhorada o rigor do cálculo dos custos. Cokins (1999), entende que assim se obtêm informações financeiras úteis sobre as operações de uma organização.

Para além dos custos indiretos, que para Horngren *et al.* (2008), são os custos em que não se pode identificar especificamente e exclusivamente a quantidade do custo relacionado a um determinado objeto de custeio de uma forma economicamente viável, tem de se identificar os custos diretos, que no entendimento de Finkler (1994), são aqueles custos que são diretamente rastreados e associados a cada atividade, com base na causa-efeito.

Neste contexto, Cooper e Kaplan (1992), argumentam que a informação sobre os custos dos recursos utilizados que provem dos sistemas ABC, pode ser utilizada no apoio à tomada de decisão dos gestores. Em harmonia, Johnson (1992), entende que os sistemas dão a conhecer as consequências financeiras das ações tomadas.

#### IV.2.1. Atividades

Segundo Drury (1996), uma atividade consiste na agregação de várias tarefas diferentes, sendo cada atividade selecionada se tiver um nível razoável de agregação com base num critério de custo-benefício.

De acordo com Drury (1996), Cooper classificou as atividades em:

1. Atividades ao nível da unidade: atividades realizadas cada vez que é produzido uma unidade de um produto ou serviço;
2. Atividades relacionadas com o lote: atividades que variam consoante o número de lotes fabricados;
3. Atividades de manutenção dos produtos: atividades que são independentes da quantidade de unidades ou lotes de produtos produzidos.

Para além destes três tipos de atividades, segundo Drury (1996), Cooper identifica as atividades de suporte ao negócio, que é caracterizada pelas despesas que não podem ser atribuídas diretamente aos produtos individualmente.

Após a identificação das atividades, de acordo com Drury (1996), os custos dos recursos consumidos num determinado período específico têm de ser atribuídos a cada atividade, sendo alguns diretamente atribuíveis e outros podem ser indiretos e conjuntamente partilhados por várias atividades, pelo que têm de ser repartidos numa base adequada.

#### IV.2.2. Indutores de custo

Para Kaplan (1998), as atividades e os objetos de custeio, quer sejam produtos, serviços ou clientes, são ligados através dos indutores de custo, ou seja, através de uma medida quantitativa do *output* de uma atividade.

De acordo com Kaplan (1998), nos sistemas de custeio tradicional eram utilizados indutores de custo proporcionais ao volume, o que criava erros significativos nos custos atribuídos aos produtos individuais, já que existem vários custos que não estão relacionados com o volume. Por isso, na opinião de Johnson (1992), com os sistemas ABC essas distorções das informações foram suprimidas, pois como Kaplan (1998), refere, os indutores de custo destes sistemas têm a capacidade de medir e atribuir os custos de tratamento das diversas atividades.



Na opinião de Drury (1996), quando um indutor de custo está a ser selecionado deve-se ter em conta se ele é mensurável, para que se consiga identificar o indutor com os produtos/serviços individuais, e, ainda, se tem dados fáceis de obter. Horngren *et al.* (2008), acrescentam que se deve ter atenção se os indutores de custo são uma medida razoavelmente homogénea.

Para além disso, segundo Cooper (1993, *apud* Major e Vieira, 2009), deve-se articular o tipo de atividades com o tipo de indutores de custos, quando se define um sistema ABC. Para essa articulação, existem três tipos de indutores de custo, abordados por Kaplan (1998), que são os seguintes:

1. Indutores de custo de transação: assumem que a quantidade de recursos requerida pelas atividades é sempre igual, contabilizando as vezes que uma atividade é realizada.
2. Indutores de custo de duração: representam a quantidade tempo necessária para realizar uma atividade, devido a existirem variações significativas na quantidade de atividades requeridas para os diferentes *outputs*.
3. Indutores de custo de intensidade: medem os recursos utilizados cada vez que uma atividade é realizada, sendo atribuído diretamente os custos às atividades.

Identificadas as atividades e selecionados os indutores de custo, após a devida articulação entre estes, já que são os indutores de custo que ligam as atividades aos objetos de custeio, sejam eles produtos ou serviços, passa-se à atribuição dos custos.

#### IV.2.3. Atribuição de custos

Segundo Kaplan (1992), o processo de obtenção dos custos das atividades e dos indutores de custos é uma estimativa, não uma alocação, já que se estima o custo de executar uma configuração ou de processar uma ordem de compra, pelo que o correto é utilizar o termo atribuição de custos ao invés de alocação de custos.

A atribuição de custos, de acordo com Horngren, *et al.* (2008), é um processo de cinco etapas:

1. Acumular custos indiretos por um período de tempo em um ou mais conjuntos de custos, isto é, num grupo de custos individuais;
2. Selecionar uma base de alocação para cada conjunto de custos, devendo ser, preferencialmente, um indutor de custo;
3. Medir as unidades da base de alocação de custos utilizadas para cada objeto de custo e calcular o total de unidades utilizadas para o total de objetos de custeio.
4. Determinar a percentagem das unidades de base de alocação de custos totais para cada objeto de custo.
5. Multiplicar a percentagem da etapa pelo total de custos no conjunto de custos para determinar o custo alocado a cada objeto de custo.

Drury (1996), chama à atenção para a segunda etapa, pois a seleção da base de alocação pode ter um profundo efeito no cálculo das taxas gerais fixas e, além disso, dos custos do produto ou serviço, pelo que é necessário ter cuidado na sua seleção.

Após o cuidado na seleção da base de alocação, segundo Kaplan (1998), é necessário conhecer-se a quantidade de cada indutor de custo para cada objeto de custeio. Drury (1996), acrescenta que só assim se consegue aplicar as taxas dos indutores de custo aos produtos ou serviços.

Por vezes, no entender de Horngren *et al.* (2008), existem alguns custos em que é difícil identificar qualquer relação com um objeto de custo, pelo que é preferível não atribuir esses custos aos objetos de custeio.

Pode-se assim dizer, que a atribuição de custos é um processo em que há atribuição dos custos incorridos pelas atividades numa organização aos objetos de custeio, quer sejam produtos ou serviços, de forma a obter-se informação dos sistemas ABC.

### **IV.3. Relevância do ABC para a tomada de decisão**

De acordo com Cokins (1999), os sistemas ABC vieram ajudar os gestores na tomada de decisão, pois no entendimento de Cooper e Kaplan (1991), as demonstrações financeiras, resultantes da contabilidade geral, apenas refletem as decisões tomadas na organização. Na opinião de Cooper e Kaplan (1992), a utilização de um sistema ABC tem como objetivo, primordial, o aumento dos lucros.

Segundo Cokins (1999), os relatórios do ABC fornecem informações que podem ser aplicadas à gestão de custos, pois, em harmonia com Horngren *et al.* (2008), os sistemas ABC desenvolvem custos mais precisos e focam-se também nas atividades.

Cooper e Kaplan (1991), referem que os sistemas ABC revelam a ligação entre a realização de uma atividade específica e da procura que essa tem nos recursos da organização, dando uma visão clara aos gestores de como os objetos de custeio geram receitas e consomem recursos.

Assim, no entender de Cooper e Kaplan (1992), as organizações podem utilizar essas informações para reapreciar os seus produtos, serviços ou clientes, de modo a que as receitas recebidas excedam os custos dos recursos utilizados para produzir produtos ou serviços.

De acordo com os mesmos autores, os sistemas ABC calculam a soma de pequenos efeitos em algo bastante substancial, servindo, assim, para ajudar os gestores a terem uma análise mais detalhada dos custos. Através dessa análise, na opinião de Cooper e Kaplan (1991), os gestores ficam possibilitados de conseguir explorar formas de reduzir os recursos consumidos pelas atividades em causa.

Segundo Horngren *et al.* (2008), quando os gestores utilizam a informação dos sistemas ABC fazem uma gestão baseada nas atividades (ABM – *Activity Based Management*), de forma a apoiar a tomada de decisões estratégicas e para melhorar o controlo operacional de uma empresa. De acordo com o mesmo autor, o ABM distingue os custos em:

- Custos de valor acrescentado: custo de uma atividade que uma organização não pode eliminar sem afetar o valor de um produto para o consumidor.
- Custos sem valor acrescentado: custos que uma empresa pode eliminar sem afetar o valor de um produto para o consumidor.

No entender de Horngren *et al.* (2008), fazendo-se essa distinção, os gestores, através do ABM, podem minimizar os custos sem valor acrescentado, de forma a minimizar os custos dos objetos de custeio. Cooper e Kaplan (1991), defendem que a combinação entre essa distinção e a análise que provém do sistema ABC ajuda os gestores a concentrarem-se na melhoria das atividades que têm maior impacto.

Para além disso, segundo Cooper e Kaplan (1992), podem-se aumentar os lucros de uma organização através da redução do consumo de recursos de duas maneiras:

1. Reduzir o consumo de recursos de suporte;
2. Aumentar a eficiência das atividades.

A redução do consumo de recurso de suporte, de acordo com Cooper e Kaplan (1992), pode ser conseguida tomando-se, individualmente ou em conjunto, as seguintes decisões:

- Estabelecer quantidades mínimas para cada pedido, de forma a reduzir o grande número de atividades desencadeadas por pequenas encomendas.
- Desencorajar os funcionários a alterarem, excessivamente, projetos de produtos existentes.
- Desencorajar as mudanças solicitadas pelos clientes em produtos ou serviços e nos prazos de entrega, ou então cobrar-se um prémio por essas mudanças.
- Os engenheiros devem, tanto na introdução de um projeto, como na sua manutenção, desenvolver projetos de produtos ou serviços que

usam um menor número de peças, e que estas sejam o mais comum possível.

Relativamente ao aumento da eficiência das atividades Cooper e Kaplan (1992), mencionam as seguintes formas, que como na redução do consumo de recursos de suporte, podem ser tomadas individualmente ou em conjunto:

- Programas de melhoria contínua, como a gestão de qualidade e a redução do tempo do ciclo;
- Utilização de equipamento de design e engenharia assistido por computador;
- Sistemas de produção flexíveis e produção integrada por computador;
- Intercâmbio eletrónico de dados e transferência eletrónica de fundos, de forma a vincular as empresas com os fornecedores e clientes.

Na opinião de Cooper e Kaplan (1992), apesar da redução na procura por recursos indiretos e de suporte as organizações conseguem manter a rentabilidade de produção, permitindo aumentar os lucros da organização.

Os sistemas ABC, têm por estes motivos, um grande papel na tomada de decisão, pois ajudam os gestores a perceber quais os produtos ou serviços que estão a ser rentáveis, e aqueles que não, e para além disso, ajudam a perceber o porquê, pois os gestores conseguem perceber quais as atividades que estão a ser consumidos pelos objetos de custeio. Com essas informações os gestores podem tomar várias decisões, que foram apresentadas acima, de forma a melhorar os lucros da organização, através do aumento da rentabilidade dos objetos de custeio.

#### **IV.4. Benefícios do ABC**

Desde as subsecções anteriores que se têm evidenciado vantagens dos sistemas ABC, desde logo, e também referido por Finkler (1994), a contribuição com informações de custo com maior rigor, possibilita os gestores a tomarem decisões melhores.

Para além desses benefícios apontados, Innes e Mitchel (2002), referem outros, sendo os seguintes:

- Ser flexível de forma a analisar os custos por objetos de custeio, e não apenas por produtos ou serviços;
- Auxiliar o reconhecimento e o entendimento de como se comportam os custos;
- Proporcionar uma maior coerência, admissibilidade e compreensão das bases de custeio.

Existem, ainda, mais benefícios dos que já apontados, sendo completados por Ferreira (2014), que identifica os seguintes benefícios:

- Saber quais os recursos que as atividades consomem, ou o mais próximo da realidade;
- Calcular o real custo dos produtos/serviços;
- Suprimir as atividades que criam desperdício, de forma a que este seja eliminado.

Assim, vê-se que existem vários benefícios para as organizações implementarem o ABC, contudo importa ver quais as desvantagens do sistema, de forma a se saber se é benéfico a sua implementação numa organização, pois existem vários fatores que diferem de organização para organização.

#### **IV.5. Desvantagens do ABC**

Tal como existem vários benefícios apontados aos sistemas ABC, também lhe são apontadas várias desvantagens, sendo que para Ferreira (2014), as principais desvantagens são as seguintes:

- O sistema ABC é um sistema complexo de implementar, e caro, podendo não compensar os benefícios que advém dele à organização;
- Podem existir alguns erros na informação de custos, por não serem imputados aos objetos de custeio determinados custos indiretos;

- Os colaboradores podem ter comportamentos de resistência, por acharem desnecessário existir um controlo contínuo das atividades da organização;
- É um sistema rígido, o 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 manutenção dos mesmos.

Para além das desvantagens apontadas por esse autor aos sistemas ABC, Innes e Mitchel (2002), mencionam que há carência de relevância direta para as decisões estratégicas futuras, devido a sua informação ser histórica e orientada internamente.

Apontadas as desvantagens, importa ainda ver quais as críticas que são feitas a esses sistemas, uma delas, feita por Innes e Mitchel (2002), é que a inovação dos sistemas ABC é questionável, pois podem ser vistos apenas como sistemas de custeio tradicional que têm uma aplicação mais rigorosa. Para além de haver quem considere que é apenas um sistema de custeio tradicional, de acordo com Cokins (1999), os críticos do ABC argumentam que o processo de custeio é apenas outra maneira de mudar os dados financeiros.

Tendo em atenção as desvantagens e as críticas elencadas acima, assim como os benefícios apontados ao sistema, as organizações devem decidir se no contexto em que inserem é ou não benéfico, a implementação de um sistema ABC, pois, em harmonia com Horngren *et. al.* (2008), existem organizações que devido a terem operações relativamente simples pode não ser benéfico terem um sistema ABC, podendo ser preferível optar por um sistema de custeio tradicional.

#### **IV.6. ABC nos cuidados de saúde**

As organizações de saúde, de acordo com Finkler (1994), têm de cumprir os regulamentos/leis para a preparação das demonstrações financeiras, contudo não é obrigatório que as utilizem internamente, podendo aplicar abordagens alternativas para determinar os custos, de forma a que os gestores tenham informação de custos mais úteis para tomarem decisões.

Para se implementar um sistema de custos nos cuidados de saúde, segundo West e West (1997), esse tem que satisfazer duas condições:

1. O sistema tem de medir com mais rigor o custo do serviço;
2. O sistema tem que otimizar os incentivos e o comportamento dos envolvidos com os tratamentos.

Um sistema ABC aplicado aos cuidados de saúde serve, segundo Finkler (1994), para determinar o custo dos pacientes ou de grupos de pacientes semelhantes, fornecendo informações rigorosas sobre o custo dos cuidados de saúde para cada tipo de paciente. Assim, na opinião de West e West (1997), tem-se uma análise mais completa acerca dos recursos clínicos consumidos e da rendibilidade dos tratamentos.

Os principais custos incorridos nos cuidados de saúde, de acordo com Finkler (1994), são custos diretos, pois tanto o trabalho dos enfermeiros, como dos técnicos que cuidam dos pacientes, assim como os recursos clínicos utilizados são custos diretos.

Para além desses custos, existem os custos indiretos, que conforme West e West (1997), representam os recursos disponíveis, sendo necessário identificar as atividades fornecidas com esses recursos. Segundo Finkler (1994), o ABC é uma ferramenta importante para as organizações de cuidados de saúde quando os custos indiretos constituem uma grande parte dos custos atribuídos. Para se fazer a atribuição desses custos é necessário fazer, como West e West (1997), referem, identificar dos indutores de custos apropriados, sendo que este é um desafio dos sistemas ABC aplicados aos cuidados de saúde, tal como nas outras organizações.

De acordo com West e West (1997), este sistema irá oferecer uma análise mais completa dos recursos clínicos consumidos e da rendibilidade do tratamento, tornando possível, na opinião de Finkler (1994), a redução direta dos custos, sem reduzir o número de pacientes. Contudo, Øvretveit (2012), refere que apesar de a poupança de custos poder motivar os gestores de saúde e os decisores políticos, isso não é uma prioridade para quem trabalha em serviços de saúde.



A redução das despesas nos cuidados de saúde, segundo Øvretveit (2012), deve ser feita através de métodos de melhoria de qualidade, pois estes potenciam a poupança de dinheiro e a redução do sofrimento dos pacientes. Segundo o mesmo autor, essas mudanças de melhoria de qualidade têm o intuito de reorganizar o trabalho de forma a servir melhor os pacientes, mas para além disso, de reduzir os desperdícios e os custos.

Para além disso, no entender de Borges *et al.* (2010), os sistemas ABC facilitam o processo de contratualização (modelo de financiamento) com os cuidados de saúde, já que fornecem os custos precisos incorridos por cada atividade, contribuindo, assim, para o conhecimento do preço da prestação de cada serviço que a entidade financiadora terá de pagar. Desta forma, a entidade financiadora não estará a sobre-financiar ou a sub-financiar o prestador de cuidados de saúde.

Assim, pode-se dizer que os sistemas ABC fornecem informação útil e precisa dos custos dos cuidados de saúde, o que ajuda os prestadores de cuidados de saúde na contratualização, e, para além disso, fornece informação útil que os possibilita na redução desses custos, que deve ser feita, preferencialmente, através da melhoria dos processos, e se possível, dando uma melhor qualidade aos pacientes.



## **V. Implementação ABC**

A decisão de implementar os sistemas ABC deve, no entender de Drury (1996), ser avaliada numa base de benefícios versus custos, sendo que quanto maior o grau de sofisticação, maior o custo de desenvolver, implementar e operar o sistema.

Para além dessa avaliação, deve-se responder a cinco perguntas segundo Cooper (1990, *apud* Major e Vieira, 2009), que são as seguintes:

1. O sistema ABC deve ser integrado na contabilidade financeira ou ser um sistema independente?
2. É necessário fazer um *design*, formal, do sistema ABC?
3. Quem irá gerir o sistema ABC?
4. O sistema irá reportar informação histórica ou previsional?
5. O *design* do sistema ABC deve ser simples ou complexo?

Respondidas as perguntas acima, Major e Vieira (2009), referem que devem ser feitas entrevistas ao pessoal da organização, preferencialmente, numa fase inicial da conceção do sistema ABC, para compreender melhor a organização onde esse vai ser implementado, assim como se deve criar uma comissão com, pelo menos, um representante de cada área da organização, que devem estar envolvidos a tempo inteiro no processo de implementação do sistema ABC.

Após o sistema ABC estar implementado na organização, na opinião de Major e Vieira (2009), deve existir uma análise contínua, semestralmente, do sistema, de forma a avaliar se os custos das atividades estão a ser apurados corretamente, pois podem existir alterações que motivem a reavaliação das atividades realizadas ou dos indutores de custo.

De acordo com Drury (1996), os benefícios que vão derivar da implementação do sistema ABC serão influenciados pelo nível de competição, o número de produtos/serviços vendidos, a diversidade da gama de produtos/serviços e a proporção de despesas gerais ou a estrutura de custos de uma empresa.

Para além do explanado acima, devem-se conhecer as etapas que um sistema ABC deve seguir, pelo que se apresentam as principais propostas de alguns autores no tópico seguinte.

### **V.1. Etapas de um sistema ABC**

As etapas de um sistema ABC foram apresentadas de uma breve forma na secção III, porém é imperativo que se apresenta uma forma mais elencada das várias etapas desse sistema. Para tal serão aqui apresentadas quatro abordagens relativamente às etapas que um sistema ABC deve seguir para ser implementado numa organização.

Uma primeira abordagem é a de Cokins (1999), em que os sistemas ABC se ajustam para determinar os custos verdadeiros, começando com as previsões da produção de um produto ou serviço, depois adiciona-se as várias taxas dos indutores de custo às atividades, e assim o custo total pode ser determinado

Outra abordagem é a de Kaplan (1992), em que inicialmente os analistas devem desenvolver uma estrutura para o modelo ABC e depois identificar as fontes de dados disponíveis.

Segundo Kaplan (1992), para se desenvolver a estrutura do modelo ABC os analistas podem fundamentá-la em experiências históricas, através da análise dos custos e dos lucros passados, já que eles revelam, muitas vezes, certas atividades que não se espera que sejam caras, e produtos/serviços e clientes que não são rentáveis, fornecendo, assim, uma imagem clara das operações passadas, podendo depois estimar o modelo com base em informações atuais ou do orçamento.

Desenvolvida a estrutura do modelo ABC, segundo Kaplan (1992), identificam-se as fontes de dados, sendo os dados das despesas retirados dos sistemas financeiros e de contabilidade e os restantes dados provêm de sistemas como o de controlo de produção, o de ordens de venda e o de engenharia, entre outros.

Uma terceira abordagem é a de Innes e Mitchel (2002), em que se identificam os custos diretos, através do registo dos materiais que são utilizados para a realização da atividade e da análise do tempo de trabalho, porém os custos indiretos não são tão fáceis de identificar, devido dizerem respeito a recursos consumidos que são partilhados por vários produtos ou serviços.

Assim, para se proceder à atribuição dos custos gerais, procede-se a duas etapas, que segundo Innes e Mitchel (2002), são as seguintes:

1. Atribuição dos custos gerais às atividades;
2. Obter e utilizar taxas base de indutores de custos para atribuir os custos indiretos às linhas de produtos.

De acordo com Innes e Mitchel (2002), para se escolherem os centros de custos, em primeiro, identifica-se as atividades que estão relacionadas com os custos gerais. Segundo os mesmos autores, essa identificação deve ser feita pelos chefes de departamento, já que eles têm mais conhecimento sobre o departamento que chefiam, e assim, sabe-se que as atividades serão relevantes para o sistema ABC.

Identificados os centros de custos, Innes e Mitchel (2002), referem que se agrupam os custos gerais nesses centros de custos, sendo depois ligados diretamente, através de taxas baseadas nos indutores de custos, aos produtos ou serviços.

Por último, tem-se a abordagem de Drury (1996), em que um sistema ABC envolve quatro etapas, que são as seguintes:

1. Identificar as principais atividades que ocorrem na organização;
2. Criar um conjunto de custos / centro de custo para cada atividade;
3. Determinar os indutores de custo para cada atividade principal;
4. Atribuir o custo das atividades aos produtos ou serviços de acordo com a procura dos produtos ou serviços por atividade.

Drury (1996), refere que na primeira etapa se identificam as atividades principais na organização, como por exemplo atividades relacionadas com as máquinas, a mão de obra direta e o apoio dado aos clientes.

Depois, de acordo com Drury (1996), são criados centros de custo separados para cada atividade principal, onde se utilizam, na prática, muitos fatores como bases de alocação, e por esse motivo, as taxas dos indutores de custo a utilizar, devem estar relacionadas com o que causa os custos gerais.

Por esse motivo, segundo Drury (1996), na terceira etapa identificam-se os fatores que influenciam os custos de uma atividade em particular, ou seja, identificam-se os indutores de custos, sendo que o rastreamento dos custos gerais dos produtos exige que o comportamento do custo seja compreendido de modo a que sejam identificados os indutores de custo corretos.

Por último, Drury (1996), refere que a última etapa serve para traçar o custo das atividades de acordo com as necessidades dos produtos ou serviços por essas, sendo essa necessidade medida pelo número de transações geradas pelos indutores de custo.

Das várias abordagens elencadas aqui, para além do objetivo comum de se obter o custo correto das atividades desenvolvidas na organização, denota-se que existem várias semelhanças entre as várias abordagens, sendo a abordagem de Drury a mais completa, pois tem em conta a maioria das etapas referidas pelas outras abordagens.

## **VI. A Unidade de Saúde Familiar ABC**

### **VI.1. Enquadramento Teórico**

Uma unidade de saúde familiar (USF) é uma unidade que tem

“pequenas equipas multiprofissionais e auto-organizadas, dispondo de autonomia funcional e técnica e sujeitas a uma contratualização de carteira básica de serviços, com meios de diagnóstico descentralizados e um sistema retributivo facilitador de maior produtividade, acessibilidade e qualidade” (Ferreira, *et al.*, 2010, p. 12)

De acordo com Ferreira *et al.* (2010), as USF inserem-se nos cuidados de saúde primários, que são o primeiro nível de contacto dos utentes com o sistema de saúde. Estas unidades são classificadas, pelo Despacho nº 24101/2007, de 22 de outubro de 2007, em três modelos:

- USF Modelo A – As USF deste modelo encontram-se a aprender e a aperfeiçoar o trabalho em equipa, visto ainda se encontrar implantado o trabalho individual isolado, e têm o primeiro contacto com a contratualização interna.
- USF Modelo B – As USF deste modelo são equipas que já estão habituadas ao trabalho em equipa, onde a contratualização tem patamares de desempenho exigentes.
- USF Modelo C – As USF deste modelo são caracterizadas por um contrato programa.

Uma USF tem a nível superior um agrupamento de centros de saúde (ACeS). Para Ferreira *et al.* (2010), uma ACeS é uma entidade organizativa e de gestão, que foi criada aquando a reforma dos cuidados de saúde primários, a par da extinção das sub-regiões de saúde.

## **VI.2. Apresentação da USF**

A USF ABC é uma unidade funcional que presta cuidados de saúde primários, e que tem autonomia funcional, técnica e organizacional, classificada como modelo A. Esta USF iniciou funções a 2 de julho de 2007, sendo constituída por 5 médicos, 6 enfermeiros e 4 secretários clínicos.

Pertencem à área de atuação da USF ABC 2 uniões de freguesias e 2 freguesias, tendo, inscritos cerca de 9000 utentes.

Esta USF tem como missão garantir a acessibilidade, globalidade, qualidade e continuidade na prestação de cuidados de saúde personalizados, propondo-se a realçar o fator humano e a ser uma referência nos cuidados de saúde. A USF considera como valores a qualidade, o profissionalismo, a ética, a deontologia e a cooperação.

## **VI.3. Estrutura da USF**

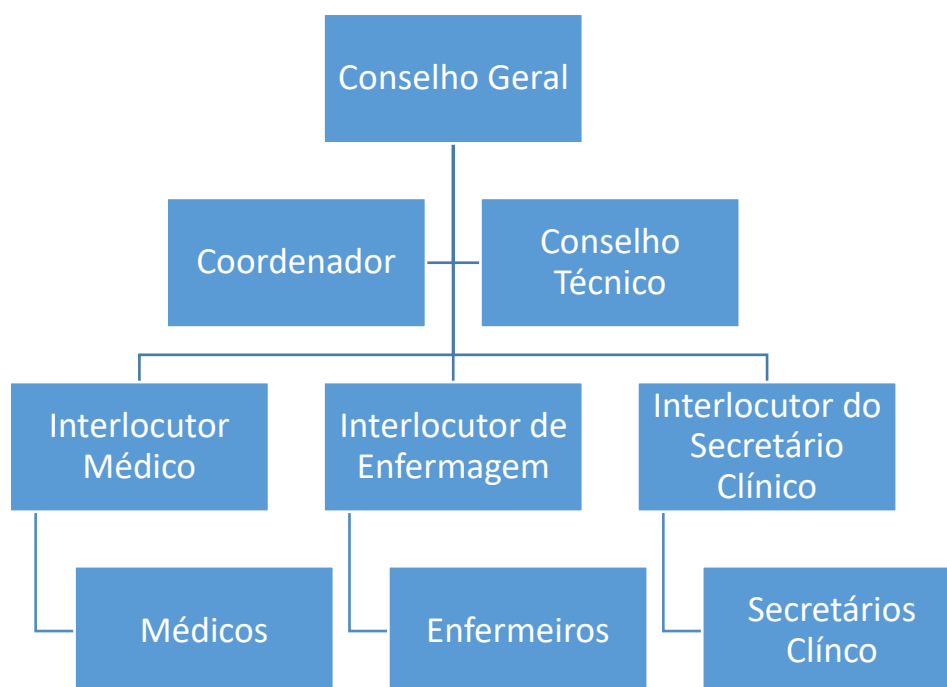
A estrutura organizacional da USF ABC serve para ordenar e dividir, as várias tarefas, para que haja um nível de desempenho elevado. Por esse motivo a estrutura desta USF é a seguinte:

- Conselho geral: composto por todos os profissionais da USF;
- Conselho Técnico: composto por um elemento médico e um elemento de enfermagem;
- Coordenador da USF: composto por um médico;
- Interlocutor Médico: composto pelo elemento de médico que faz parte do conselho técnico;
- Interlocutor de Enfermagem: composto pelo elemento de enfermagem que faz parte do conselho técnico;
- Interlocutor dos Secretários clínicos: composto por um secretário clínico.

A estrutura organizacional da USF ABC é, assim, a apresentada pelo organograma da Figura 2.



Figura 2 - Organograma da USF ABC



**Fonte:** Elaborado pelo autor.



## **VII. Modelo de custeio ABC para a USF ABC**

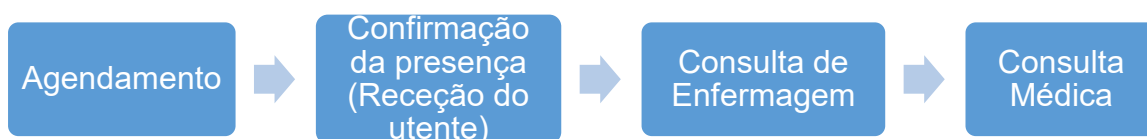
Após ter sido feito o enquadramento teórico aos sistemas ABC, assim como da forma de implementação desses, apresenta-se neste capítulo uma proposta de um modelo ABC para a USF ABC, que foi apresentada no capítulo anterior.

Tendo em conta as etapas de implementação de um sistema ABC apresentadas anteriormente, serão seguidas as seguintes etapas na criação do modelo ABC da USF ABC:

1. Identificação das atividades e dos recursos consumidos;
2. Seleção dos indutores de custo;
3. Atribuição dos custos dos recursos consumidos às atividades;
4. Atribuição dos custos das atividades aos objetos de custeio.

Os objetos de custeio deste modelo serão os vários tipos de consultas realizadas na USF ABC. Para se entender melhor o processo de acesso às consultas de grupos vulneráveis – planeamento familiar, saúde materna e saúde infantil e juvenil – e de grupos de risco – diabetes e de hipertensão arterial – apresenta-se abaixo a Figura 3 com o cronograma desse processo.

*Figura 3 - Processo de acesso à consulta de grupos vulneráveis e de grupos de risco*



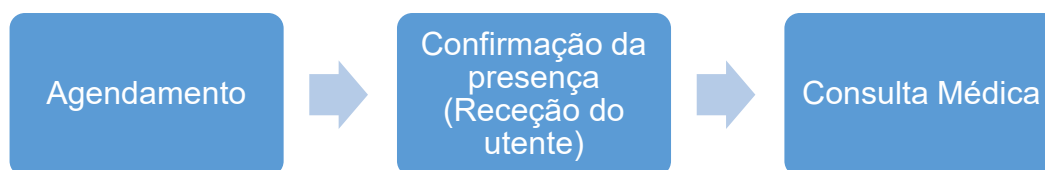
**Fonte:** Elaborado pelo autor

Inicialmente o processo de acesso à consulta começa pelo agendamento, através da marcação da consulta no balcão de atendimento, por telefone, e-mail ou e-agenda. No dia de consulta o utente dirige-se ao secretário clínico para confirmar a sua presença, dez minutos antes da hora prevista para a realização de consulta.

Após a confirmação deve aguardar na sala de espera. Será então o utente chamado para a consulta de enfermagem e depois para a consulta médica.

Para além desse processo de acesso a consultas médicas, há outros a conhecer, desde logo o acesso à consulta programada de medicina geral e familiar (MGF), que é apresentado na Figura 4.

*Figura 4 - Processo de acesso à consulta de medicina geral e familiar*

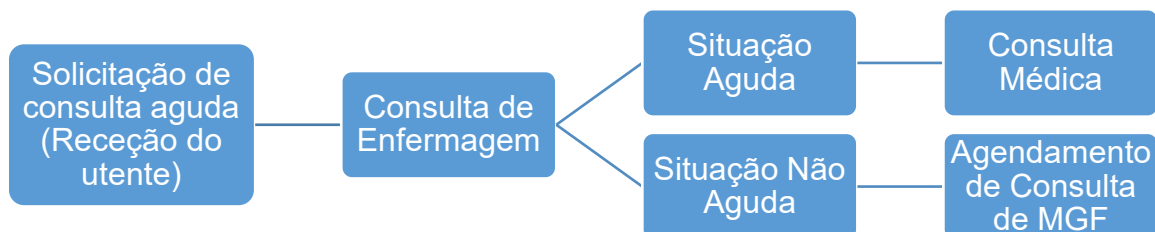


**Fonte:** Elaborado pelo autor

O processo de acesso à consulta de MGF também pelo agendamento que tem procedimentos idênticos ao tipo de consulta referido anteriormente, que se diferenciar apenas pela existência da chamada para a consulta médica, não havendo a consulta de enfermagem.

Outro processo de acesso a consultas a conhecer, é o acesso à consulta de agudos, apresentado na Figura 5.

*Figura 5 - Processo de acesso à consulta de situações agudas*



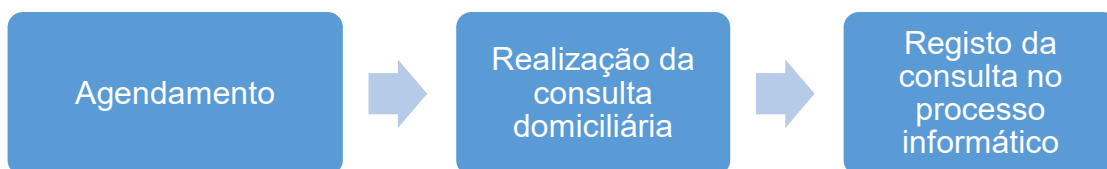
**Fonte:** Elaborado pelo autor

Inicialmente o processo de acesso à consulta de situações agudas começa pela solicitação, por parte do utente, de uma consulta de situação aguda junto do

secretariado clínico. Será avaliada a situação através de uma consulta de enfermagem. Caso seja detetada uma situação que necessita de consulta nesse mesmo dia é marcada uma consulta aberta, caso o médico de família do utente tenha disponibilidade, ou de intersubstituição, caso o utente não possa ser atendido pelo seu médico de família. Tanto numa situação como noutra não há diferença no tempo de consulta e no consumo de outros recursos, pelo que genericamente é considerado consulta de agudos. Se não se tratar de uma situação aguda será agendada uma consulta de medicina geral e familiar.

Importa também conhecer o processo da visita domiciliária, pelo que é apresentado na Figura 6.

*Figura 6 - Processo de acesso à consulta domiciliária*

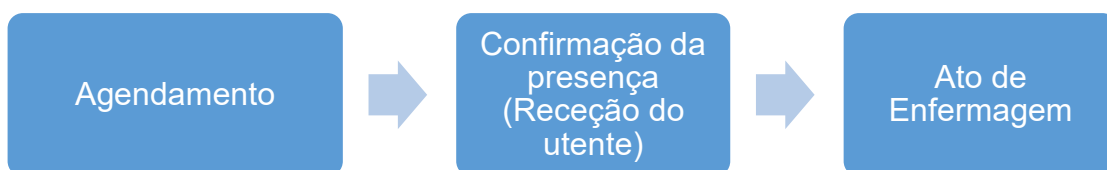


**Fonte:** Elaborado pelo autor

O processo de visita domiciliária é efetuado pelo médico e enfermeiro, que começa pelo agendamento, depois realiza-se a consulta domiciliária, e por último faz-se o registo da consulta no processo informático.

Por último, restam apenas os atos de enfermagem, sendo o seu percurso apresentado na Figura 7.

*Figura 7 - Processo de acesso aos atos de enfermagem*



**Fonte:** Elaborado pelo autor

O processo de acesso aos atos de enfermagem começa pelo agendamento, em tudo idêntico aos procedimentos relacionados com as consultas de MGF, diferenciando-se pela chamada do utente apenas para o ato de enfermagem, sem realizar uma consulta médica.

### **VII.1. Identificação das atividades e dos recursos consumidos**

A primeira etapa do desenvolvimento de um sistema ABC é a identificação das atividades e dos recursos consumidos, para tal foi realizado um questionário (Anexo I) de forma a identificar corretamente as atividades realizadas na USF ABC.

#### VII.1.1. Identificação das atividades

As atividades, no entendimento de Borges *et al.* (2010), podem ser vistas como o trabalho realizado para prestar os serviços de cuidados de saúde, sendo identificadas, normalmente, as atividades de prestação de cuidados de saúde e as atividades de suporte.

Esta questão é de extrema importância e base para a conceção de um dicionário de atividades, que segundo Major (2014), é um dicionário onde estão todas as atividades e onde está definido o âmbito de cada uma, devendo ser parte integrante de todo o desenvolvimento e implementação de um sistema ABC.

As atividades de prestação de cuidados de saúde podem ser identificadas pela análise das várias figuras anteriormente apresentadas (Figuras 3-7):

1. Agendamento
2. Receção do utente
3. Consulta de Enfermagem
4. Consulta Médica

O agendamento é a atividade que ocorre quando um utente, um médico ou um enfermeiro decide agendar uma consulta. Esta atividade permite ao utente conhecer a data e hora da realização da consulta.

A receção do utente é a atividade que acontece quando um utente confirma a sua presença no secretariado clínico da unidade para uma consulta agendada previamente, ou quando utente solicita a realização de uma consulta aguda.

A consulta de enfermagem é a atividade que visa a realização de uma avaliação ou a estabelecer um plano de cuidados de enfermagem ao utente.

A consulta médica, dependendo do tipo de especialidade, é a atividade de acompanhamento, vigilância e tratamento do utente.

Para além destas atividades relacionadas diretamente com a prestação de cuidados de saúde ao utente, existem diversas atividades de suporte ou de apoio, como por exemplo as reuniões e o conselho técnico, que serão englobadas num grupo de atividades denominado de “Atividades de Suporte”, por serem atividades que não variam consoante a prestação de cuidados de saúde e se distribuírem igualmente pelos objetos de custeio.

#### VII.1.2. Identificação dos recursos consumidos

No mesmo questionário colocou-se um quadro de dupla entrada para que os inquiridos identificassem os recursos consumidos por cada uma das atividades anteriormente referidas na subsecção anterior.

Através do questionário realizado foram identificados como recursos consumidos pelas atividades: a (1) remuneração de pessoal, (2) material de consumo clínico, (3) subcontratos de serviços de saúde, (4) eletricidade, (5) água, (6) transporte de pessoal, (7) comunicação, (8) limpeza, higiene e conforto, (9) conservação e reparação, (10) vigilância e segurança, (11) medicamentos e artigos para a saúde, (12) gastos de depreciação e de amortização, (13) outros gastos e perdas e (14) gastos e perdas por juros e outros encargos.

Identificados os recursos consumidos pelas atividades que foram identificadas no tópico anterior, pode ser construída uma tabela de forma a identificar como os recursos são consumidos pelas atividades.

Deste processo resultou a Tabela 1, abaixo apresentada, a qual possibilita uma análise detalhada de onde vêm os custos das atividades desenvolvidas na USF ABC.



**Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra**  
**O Sistema ABC no Setor Público**

Tabela 1 - Distribuição dos recursos consumidos pelas atividades

	Atividades Principais				Atividades Auxiliares		
	Agendamento	Receção do Utente	Consulta de Enfermagem	Consulta Médica	Atividades de Suporte	Gastos Comuns	Outros Gastos Administrativos e Financeiros
<b>Custos Diretos</b>							
Remuneração de pessoal	X	X	X	X	X		
Conservação e Reparação - Assistência Técnica						X	
Água						X	
Transporte de pessoal						X	
Gastos de depreciação e de amortização							X
Outros gastos e perdas							X
Gastos e perdas por juros e outros encargos							X
<b>Custos Indiretos</b>							
Material de consumo clínico			X	X			
Subcontratos de Serviços de Saúde				X			
Vigilância e segurança	X	X	X	X	X		
Medicamentos e artigos para a saúde			X	X			
Eletricidade	X	X	X	X	X		
Comunicação	X	X	X	X	X		
Limpeza, higiene e conforto	X	X	X	X	X		

## **VII.2. Seleção dos indutores de custo**

Identificadas as atividades realizadas na USF ABC, e os recursos consumidos por essas, é necessário selecionar os indutores de custos. Para tal serão selecionados, em primeiro, os indutores das atividades, e depois, os indutores de recursos.

### VII.2.1. Seleção dos indutores das atividades

De acordo com a observação direta das atividades foram selecionados os respetivos indutores de custos, que são apresentados na Tabela 2.

*Tabela 2 - Indutores de custo das atividades*

<b>Atividades</b>	<b>Indutor de custo das atividades</b>	<b>Unidade</b>
<b>Agendamento</b>	Percentagem de consultas realizadas.	%
<b>Receção do Utente</b>	Percentagem de consultas realizadas.	%
<b>Consulta de Enfermagem</b>	Tempo médio em minutos de cada consulta de enfermagem por paciente.	Min.
<b>Consulta Médica</b>	Tempo médio em minutos de cada consulta médica por paciente.	Min.
<b>Atividades de Suporte</b>	Percentagem de consultas realizadas.	%
<b>Gastos Comuns</b>	Percentagem de consultas realizadas.	%
<b>Outros gastos administrativos e financeiros</b>	Percentagem de consultas realizadas.	%

O “agendamento” é uma atividade com duração média de 4 minutos, quer seja realizado presencialmente, e-mail, telefone ou e-agenda. Esta atividade é sempre realizada que um utente tem uma consulta, exceto na consulta de agudos,

variando consoante o número de consultas realizadas, pelo que o indutor de custo de atividade escolhido é a percentagem de consultas realizadas.

A “recepção do utente” é a atividade realizada, no secretariado clínico, sempre que um utente chega à unidade para a realização de uma consulta médica ou de uma consulta de enfermagem, tendo uma com duração média de 2 minutos. Esta atividade é sempre realizada que um utente tem uma consulta, exceto nas visitas domiciliárias, variando consoante o número de consultas realizadas, pelo que o indutor de custo de atividade selecionado é a percentagem de consultas realizadas.

De acordo com o manual interno da unidade, para atividade “consulta de enfermagem” correspondem diferentes tempos médios, dependendo do tipo de consulta que o utente realiza. Estes tempos médios por tipo de consulta são descritos na tabela abaixo.

*Tabela 3 - Tempo médio por tipo de consulta de enfermagem*

<b>Tipo de Consulta</b>	<b>Tempo Médio (min)</b>
Consulta de Agudos	10
Consulta de Planeamento Familiar	20
Consulta de Saúde Materna	30
Consulta de Saúde Infantil	20
Consulta de Diabetes	20
Consulta de Hipertensão Arterial	20
Visita Domiciliária	60
Atos de Enfermagem	15

Tal como na anterior atividade, também a atividade “consulta médica”, de acordo com o manual interno da unidade, tem diferentes tempos médios dependendo do tipo de consulta que o utente realiza, pelo que se apresentam esses tempos na Tabela 4.

*Tabela 4 - Tempo médio por tipo de consulta médica*

<b>Tipo de Consulta</b>	<b>Tempo Médio (min)</b>
Consulta de Agudos	15
Consulta de Planeamento Familiar	20
Consulta de Saúde Materna	30
Consulta de Saúde Infantil	20
Consulta de Diabetes	20
Consulta de Hipertensão Arterial	20
Visita Domiciliária	60
Consulta Programada de MGF	20
Consulta Não Presencial	10

Para as restantes atividades, “atividades de suporte”, “gastos comuns” e “outros gastos administrativos financeiros”, de acordo com o manual interno, concluiu-se que são atividades que variam consoante o número de consultas realizadas, pelo que o indutor de custo de atividade selecionado é a percentagem de cada de consultas realizadas.

#### VII.2.2. Seleção dos indutores dos recursos

Após selecionados os indutores das atividades, passa-se aos indutores dos recursos, de forma a tornar-se possível a atribuição dos custos dos recursos consumidos às atividades. É apresentado na Tabela 5 o indutor de custo de cada recurso consumido.

*Tabela 5 - Indutores de custos dos recursos consumidos*

<b>Custos Indiretos</b>	<b>Indutor de Custo</b>	<b>Unidade</b>
Material de consumo clínico	Percentagem de consultas realizadas.	%
Subcontratos de Serviços de Saúde	Percentagem de trabalhos que se obteve cooperação de outras entidades.	%
Eletricidade	Área de cada atividade.	m <sup>2</sup>
Comunicação	Percentagem de utilização de chamadas, internet e correio.	%
Limpeza, higiene e conforto	Área de cada atividade.	m <sup>2</sup>
Vigilância e segurança	Área de cada atividade.	m <sup>2</sup>
Medicamentos e artigos para a saúde	Percentagem das consultas realizadas.	%

Relativamente ao recurso “material de consumo clínico”, devido não ter sido possível obter o consumo clínico exato de cada tipo de consulta, foi escolhido como indutor de custo a percentagem de consultas realizadas.

Para o recurso “subcontratos de serviços de saúde” foi estimada a percentagem de trabalhos em que se obteve a cooperação de outras entidades para cada atividade, pois concluiu-se que este recurso é consumido na sua totalidade pelas consultas médicas.

O recurso “eletricidade” tem como indutor de custo a área que cada uma das atividades ocupa no edifício, pois não existe informação acerca do consumo específico de cada uma das atividades.

Tendo sido possível estimar a percentagem de utilização do recurso “comunicação”, e devido a este dizer respeito às chamadas, à internet e ao correio, foi definido como indutor de custo a percentagem de utilização deste recurso.

Em relação ao recurso “limpeza, higiene e conforto”, foi escolhido como indutor de custo a área de cada atividade, já que o custo deste recurso depende da dimensão do local.

No que respeita ao recurso “vigilância e segurança” foi selecionado como indutor de custo a área de cada atividade, pois o custo deste recurso varia consoante a área de cada atividade.

Devido a não existir informação acerca de como os “medicamentos e artigos para a saúde” são utilizados, foi escolhido como indutor a percentagem das consultas realizadas, pois a quantidade utilizada destes recursos dependerá do número de consultas efetuadas.

Relativamente aos outros recursos consumidos, o recurso “Remuneração de pessoal” foi considerado um custo direto por ser possível quantificar o custo para cada uma das atividades, já os outros recursos consumidos – “conservação e reparação”, “água”, “transporte de pessoal”, “gastos de depreciação e de amortização”, “outros gastos e perdas” e “gastos e perdas por juros e outros encargos” – devido não haver repartição pelas várias atividades, não foram selecionados indutores de custos de recursos, tendo sido considerados com custos diretos.

### **VII.3. Atribuição dos custos dos recursos às atividades**

Selecionados os indutores de custos dos recursos consumidos pelas atividades, pode-se passar ao preenchimento da tabela 1, ou seja, é à atribuição dos custos dos recursos consumidos às atividades.

Assim, tem-se a Tabela 6 com os valores que foram atribuídos a cada uma das atividades.

**Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra**  
**O Sistema ABC no Setor Público**

Tabela 6 – Atribuição dos custos dos recursos consumidos às atividades

	Atividades Principais				Atividades Auxiliares		
	Agendamento	Receção do Utente	Consulta de Enfermagem	Consulta Médica	Atividades de Suporte	Gastos Comuns	Outros Gastos Administrativos e Financeiros
<b>Custos Diretos</b>							
Remuneração de pessoal	35 132,04 €	20 675,54 €	191 073,95 €	367 445,56 €	61 549,10 €		
Conservação e Reparação - Assistência Técnica						18 602,15 €	
Água						3 316,95 €	
Transporte de pessoal						6 243,22 €	
Gastos de depreciação e de amortização							21 839,32 €
Outros gastos e perdas							1 127,93 €
Gastos e perdas por juros e outros encargos							243,80 €
<b>Custos Indiretos</b>							
Material de consumo clínico			24 026,86 €	21 502,63 €			
Subcontratos de Serviços de Saúde			- €	1 276 385,22 €			
Vigilância e segurança	897,28 €	897,28 €	1 615,10 €	1 435,64 €	2 691,83 €		
Medicamentos e artigos para a saúde			1 753,71 €	1 569,47 €			
Eletricidade	2 594,06 €	2 594,06 €	4 669,31 €	4 150,50 €	7 782,18 €		
Comunicação	2 717,77 €	679,44 €	1 358,89 €	679,44 €	1 358,89 €		
Limpeza, higiene e conforto	2 036,97 €	2 036,97 €	3 666,54 €	3 259,15 €	6 110,90 €		
<b>Total</b>	<b>43 378,12 €</b>	<b>26 883,28 €</b>	<b>228 164,35 €</b>	<b>1 676 427,61 €</b>	<b>79 492,89 €</b>	<b>28 162,32 €</b>	<b>23 211,05 €</b>

#### **VII.4. Atribuição dos custos das atividades aos objetos de custeio**

Após a atribuição dos custos dos recursos consumidos pelas respetivas atividades, pode-se passar à atribuição dos custos de cada atividade identificada, aos objetos de custeio tendo em conta os indutores de custo da Tabela 2.

Os objetos de custeio do estudo, como apresentados inicialmente, são:

- Consulta de Agudos;
- Consulta Programada de Planeamento Familiar;
- Consulta Programada de Saúde Materna;
- Consulta Programada de Saúde Infantil;
- Consulta Programada de Diabetes;
- Consulta Programada de Hipertensão Arterial;
- Visita Domiciliária;
- Consulta Programa de Medicina Geral e Familiar;
- Consulta Médica Não Presencial; e,
- Atos de Enfermagem.

Devido, às diferenças na duração das atividades “consulta de enfermagem” e “consulta médica”, assim, como existir apenas uma destas atividades em alguns dos objetos de custeio, e visto a mão-de-obra ser o custo direto, e o principal, neste sistema, o resultado do sistema ABC foi o apresentado na Tabela 7.



**Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra  
O Sistema ABC no Setor Público**

**Tabela 7 – Atribuição dos custos das atividades aos objetos de custeio**

	Custo da Atividade	Consulta de Agudos	Consulta Programada de Planeamento Familiar	Consulta Programada de Saúde Materna	Consulta Programada de Saúde Infantil	Consulta Programada de Diabetes	Consulta Programada de Hipertensão Arterial	Visita Domiciliária	Consulta Programada de MGF	Consulta Médica Não Presencial	Atos de Enfermagem
Agendamento	43 378,12 €	- €	1 571,67 €	538,86 €	1 571,67 €	1 616,58 €	1 347,15 €	224,52 €	7 948,16 €	8 487,02 €	20 072,48 €
Atividades Principais											
Receção do Utente	26 883,28 €	4 060,99 €	831,20 €	284,98 €	831,20 €	854,95 €	712,45 €	- €	4 203,48 €	4 488,46 €	10 615,57 €
Consulta de Enfermagem	228 164,35 €	33 078,51 €	13 540,91 €	6 963,90 €	13 540,91 €	13 927,79 €	11 606,50 €	5 803,25 €	- €	- €	129 702,58 €
Consulta Médica	1 676 427,61 €	378 025,21 €	103 164,78 €	53 056,17 €	103 164,78 €	106 112,34 €	88 426,95 €	44 213,48 €	52 171,91 €	278 544,90 €	- €
Atividades de Suporte	79 492,89 €	11 955,40 €	2 447,01 €	838,98 €	2 447,01 €	2 516,93 €	2 097,44 €	349,57 €	12 374,88 €	13 213,86 €	31 251,82 €
Atividades Auxiliares											
Gastos Comuns	28 162,32 €	4 235,49 €	866,91 €	297,23 €	866,91 €	891,68 €	743,07 €	123,84 €	4 384,11 €	4 681,34 €	11 071,73 €
Outros Gastos Administrativos	23 211,05 €	3 490,84 €	714,50 €	244,97 €	714,50 €	734,91 €	612,43 €	102,07 €	3 613,33 €	3 858,30 €	9 125,19 €
<b>Total</b>	<b>434 846,45 €</b>	<b>434 846,45 €</b>	<b>123 136,98 €</b>	<b>62 225,08 €</b>	<b>123 136,98 €</b>	<b>126 655,18 €</b>	<b>105 545,98 €</b>	<b>50 816,74 €</b>	<b>554 242,98 €</b>	<b>313 273,88 €</b>	<b>211 839,38 €</b>
Consulta por ano	8037	1645	1645	564	1645	1692	1410	235	8319	8883	21009
Custo por consulta	54,11 €	74,86 €	74,86 €	110,83 €	74,86 €	74,86 €	74,86 €	216,24 €	66,62 €	35,27 €	10,08 €

Através da análise da Tabela 7, verifica-se que o custo de cada objeto de custeio é o seguinte:

- Consulta de Agudos – 54,11€;
- Consulta Programada de Planeamento Familiar – 74,86€;
- Consulta Programada de Saúde Materna – 110,33€;
- Consulta Programada de Saúde Infantil – 74,86€;
- Consulta Programada de Diabetes – 74,86€;
- Consulta Programada de Hipertensão Arterial – 74,86€;
- Visita Domiciliária – 216,24€;
- Consulta Programada de Medicina Geral e Familiar – 66,62€;
- Consulta Médica Não Presencial – 35,27€; e,
- Atos de Enfermagem – 10,08€.

O custo de cada objeto de custeio foi conseguido através da soma do custo das atividades atribuído a cada objeto de custeio, obtendo-se um custo anual, que foi dividido pelo número de vezes que cada objeto de custeio é realizado num ano.

Tendo em conta isso, e visto existirem objetos de custeio que englobam a atividade “consulta de enfermagem” e não englobam a atividade “consulta médica”, assim como o contrário, importa vermos a distribuição das atividades no grupo de enfermagem e no grupo do pessoal médico.

Num ano o grupo de enfermagem na sua atividade profissional realiza no total 36237 consultas e atos de enfermagem, sendo distribuídos por 8037 consultas de agudos (22,2%), 1645 consultas programada de planeamento familiar (4,5%), 564 consultas programadas de saúde materna (1,6%) 1645 consultas programadas de saúde infantil (4,5%), 1692 consultas programadas de diabetes (4,7%), 1410 consultas programadas de hipertensão arterial (3,9%), 235 visitas domiciliárias (0,6%) e 21009 atos de enfermagem (58%). Através destes valores conclui-se que a principal atividade desenvolvida pelos enfermeiros são os atos de enfermagem, que engloba os atos de vacinação e os cuidados prestados aos utentes em contexto de sala de tratamentos, seguida da consulta de agudos onde efetuam o primeiro

contacto com os utentes de forma a verificar se a situação do utente é aguda ou não.

Visto isto, importa ver também a distribuição das consultas médicas, sendo que realizadas pelo pessoal médico 32430 consultas médicas num ano, que se distribuem por 8037 consultas de agudos (24,8%), 1645 consultas programada de planeamento familiar (5,1%), 564 consultas programadas de saúde materna (1,7%) 1645 consultas programadas de saúde infantil (5,1%), 1692 consultas programadas de diabetes (5,2%), 1410 consultas programadas de hipertensão arterial (4,3%), 235 visitas domiciliárias (0,7%), 8319 consultas programadas de MGF (25,7%) e 8883 consultas não presenciais (27,4%). Conclui-se que as consultas que são realizadas em maior número são as consultas não presenciais, pois são consultas que têm uma duração menor e onde não é preciso o utente estar presente, já que se destinam à renovação de medicação, à avaliação de exames, à elaboração de relatórios, entre outros, contudo a percentagem de realização dessas consultas é muito semelhante às consultas programadas de MGF, assim como das consultas agudos, não havendo uma consulta que se destaque como no grupo de enfermagem.

Caso a USF ABC fosse uma USF Modelo C poder-se-iam comprar os custos unitário de cada tipo de consulta com o valor previsto no contrato programa, porém no Modelo A, no qual se insere esta USF, e no Modelo B, esses contratos não estão existem, pelo que essa análise não pode ser feita. Apesar de não ser possível essa análise, deverão ser comparados os custos unitários por consulta desta USF com outras unidades de forma a analisar se estão a ser desperdiçados recursos.

## **VIII. Conclusão**

Estudada a forma como devia ser feita a pesquisa acerca da contabilidade de gestão no setor público, percebeu-se a importância de fazer a ligação entre a teoria e a prática. Assim, passou-se a ter neste estudo um objetivo transversal que devia ser seguido ao longo do trabalho, ou seja, fazer-se a ligação entre a teoria e a prática, isto para que este estudo tivesse implicações práticas.

Para além deste objetivo relativo à forma de realizar este trabalho, existiam outros dois, o primeiro foi fazer um enquadramento teórico acerca dos sistemas de custeio baseado nas atividades e o segundo foi criar um modelo de custeio ABC para uma unidade de saúde. De forma a cumprir esse primeiro objetivo foi feito um enquadramento teórico aos sistemas ABC, tendo-se visto as diferenças entre a contabilidade financeira, a contabilidade de gestão e a contabilidade de custo, de onde se concluiu que estes sistemas partilham informação entre eles.

Para além dessas diferenças, foram também vistas as diferenças dos sistemas de custos. Onde se viram dois principais, o sistema de custeio tradicional e o sistema de custeio ABC, tendo este último vindo substituir o primeiro, de forma a solucionar os problemas que esses tinham.

Feito esse enquadramento, passou-se ao estudo, em concreto, dos sistemas ABC, de onde se concluiu que estes sistemas fornecem informações precisas e úteis aos utilizadores internos, devido os custos dos recursos consumidos serem atribuídos com um rigor superior aos objetos de custeio.

Devido a esses sistemas contribuírem com informações precisas e com a entrada do SNC-AP, em que as entidades são obrigadas a terem sistemas ABC, foi criado um modelo de sistema ABC para a unidade de saúde familiar ABC, sendo este o segundo objetivo deste trabalho. Assim, foi criado o modelo ABC apresentado anteriormente, onde os objetos de custeio foram apenas as consultas, porém seria também importante ter mapas de informação acerca de outros objetos de custeio, como os apresentados no parágrafo 36 da NCP 27, do SNC-AP, sendo que para a unidade em questão seria também importante ter como objetos de custeio os doentes intervencionados.

Porém, devido ao tempo de elaboração do trabalho de projeto não foi possível estender o modelo ABC a mais objetos de custeio. Apesar disto não ter sido possível, este modelo poderá servir de base para os outros objetos de custeio, assim como para outras unidades de saúde.

Com este sistema foram atribuídos aos vários tipos de consultas os recursos consumidos na USF ABC. Assim, é possível analisar cada um dos tipos de consultas e descobrir quais são os recursos que fazem aumentar os custos. Através dessa análise podem-se reduzir os recursos que estão a ser consumidos em excesso, de forma a que o custo de cada tipo de consulta seja menor.

Contudo, não foi possível obter algumas informações que poderiam fazer com que se tivesse um custo mais rigoroso de cada tipo de consultas, principalmente, acerca de como o recurso “material de consumo clínico” era repartido pelas atividades “consulta de enfermagem” e “consulta médica”. Apesar da falta de informação acerca desses recursos, obteve-se informação precisa acerca do principal recurso consumido nesta unidade, o recurso “remuneração de pessoal”.

Não obstante estas limitações, o ponto fulcral da criação deste modelo é poder ajudar todas as entidades abrangidas pelo SNC-AP, principalmente as unidades de saúde, que terão de criar um sistema ABC. Assim, o modelo aqui apresentado é um ponto de partida para as outras unidades de saúde, devendo essas fazer as devidas adaptações tendo em conta as especificidades da própria unidade.

Desta maneira, foram cumpridos os objetivos a que este projeto foi proposto, ou seja, foi feita a revisão bibliográfica acerca dos sistemas ABC e a criação de um modelo ABC para a USF ABC, e com o concretizar destes objetivos foi feita uma ligação entre a teoria e a prática acerca da pesquisa dos sistemas ABC, pois a teoria foi aplicada na prática, dando a possibilidade a outras pessoas de entender como funcionam os sistemas ABC, e podendo elas aproveitar o sistema apresentado para desenvolver o seu sistema, com as suas necessidades.



## **Referências Bibliográficas**

- Associação Portuguesa de Técnicos de Contabilidade, 2010. *VI Jornada de História da Contabilidade*. [Online] Available at: <http://www.apotec.pt/gca/?id=523> [Acedido em 19 Junho 2017].
- Borges, C. M. *et al.*, 2010. Implementação de um sistema de custeio por actividades nos hospitais do SNS. *Revista Portuguesa de Saúde Pública*, pp. 141-160.
- Cokins, G., 1999. Learning to love ABC. *Journal of Accountancy*, Agosto, pp. 37-39.
- Cooper, R. & Kaplan, R. S., 1991. Profit Priorities from Activity-Based Costing. *Harvard Business Review*, Maio-Junho, pp. 130-135.
- Cooper, R. & Kaplan, R. S., 1992. Activity-Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage. *Accounting Horizons*, Setembro, pp. 1-13.
- Drury, C., 1996. *Management and cost accounting*. London: International Thomson Business Press.
- Ferreira, D., 2014. *Contabilidade de gestão: estratégia de custos e de resultados*. Lisboa: Rei dos Livros.
- Ferreira, P. L., Antunes, P. & Portugal, S., 2010. *O valor dos cuidados primários: Perspectiva dos utilizadores das USF - 2009*. 1ª ed. Lisboa: Missão para os Cuidados de Saúde Primários, Ministério da Saúde.
- Finkler, S. A., 1994. *Cost Accounting for Health Care Organizations: concepts and applications*. Gaithersburg, Maryland: Aspen Publishers, Inc..
- Finkler, S. A., Ward, D. M. & Calabrese, T. D., 2013. *Accounting Fundamentals for Health Care Management*. 2ª ed. Wall Street: Jones & Bartlett Learning.
- Helden, J., Aardema, H., Bogt, H. J. & Groot, T., 2010. Knowledge creation for practice in public sector management accounting by consultants and academics: Preliminary findings and directions for future research". *Management Accounting Research* 21, pp. 83-94.

Helden, J. & Northcott, D., 2010. Examining the practical relevance of public sector management accounting research. *Financial Accountability and Management*, Maio, pp. 213-240.

Helden, J. & Uddin, S., 2015. Public sector management accounting in emerging economies: A literature review. *Critical Perspectives on Accounting*, pp. 1-29.

Horngren, C. T., Datar, S. M. & Rajan, M., 2012. *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. Boston: Prentice Hall.

Horngren, C. T. *et al.*, 2008. *Introduction to Management Accounting*. Upper Saddle River: Pearson Prentice Hall.

Innes, J. & Mitchell, F., 2002. *Custeio Baseado em Atividades - Um Guia Prático*. Lisboa: Monitor.

Johnson, H. T., 1992. It's Time to Stop Activity-Based. *Management Accounting*, Setembro, pp. 26-35.

Kaplan, R. S., 1992. In Defense of Activity-Based Cost Management. *Management Accounting*, Novembro, pp. 58-63.

Kaplan, R. S., 1998. *Advanced Management Accounting*. s.l.:Prentice Hall.

Major, M. J., 2014. Implementing Activity-Based Costing in the Telecommunications Sector: A Case Study. *J Telecommun Syst Manage*, pp. 1-5.

Major, M. J. & Vieira, R., 2009. *Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática*. s.l.:Escolar Editora.

Norris, G., 2002. Chalk and Cheese: Grounded Theory Case Studies of the Introduction and Usage of Activity-Based Information in Two British Banks. *British Accounting Review*, pp. 223-255.

Øvretveit, J., 2012. Raising quality and reducing costs - in one improvement?. Em: *The Innovation Imperative in Health Care Organizations*. Cheltenham: Edward Elgar, pp. 23-36.

West, T. D. & West, D. A., 1997. Applying ABC to healthcare. *Management Accounting*, Fevereiro, pp. 22-33.



## **Legislação**

Decreto Lei nº 192/2015 de 11 de setembro. *Diário da República nº 178/2015 – I Série*. Ministério das Finanças. Lisboa.

Decreto Lei nº 85/2016 de 21 de dezembro. *Diário da República nº 243/2016 – I Série*. Ministério da Economia. Lisboa.

Despacho 24101/2007 de 22 de outubro. *Diário da República nº 203/2007 – II Série*. Ministério da Saúde – Gabinete do Ministro. Lisboa.



## **Anexos**

### **Anexo I – Questionário feito à Responsável de Recursos Humanos**

**Questionário no âmbito do trabalho de projeto do mestrado em Gestão na Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra dirigido à Responsável dos Recursos Humanos.**

1. Quais os tipos de atividades (consultas) existentes?

---

---

---

2. Qual o procedimento existente para a realização de uma consulta?

---

---

---

3. Qual a duração de cada atividade?

---

---

---

4. Quais são os recursos afetos às atividades?

---

---

---

5. Qual a área da unidade por atividade?

---

---

---

Anexo II – Balancete da USF ABC

		USF ABC
<b>61</b>	<b>CMVMC</b>	
6124	Material de consumo clínico	45 529,49 €
<b>62</b>	<b>Fornecimentos e Serviços Externos</b>	
6211	Subcontratos de Serviços de Saúde	1 276 385,22 €
6223	Vigilância e segurança	7 537,11 €
62262	Conservação e Reparação - Assistência Técnica	18 602,15 €
6237	Medicamentos e artigos para a saúde	3 323,18 €
6241	Eletricidade	21 790,11 €
6243	Água	3 316,95 €
6252	Transporte de pessoal	6 243,22 €
6262	Comunicação	6 794,43 €
6267	Limpeza, higiene e conforto	17 110,52 €
<b>63</b>	<b>Gastos com o pessoal</b>	
632	Remuneração do pessoal	675 876,19 €
<b>64</b>	<b>Gastos de depreciação e de amortização</b>	21 839,32 €
<b>68</b>	<b>Outros gastos e perdas</b>	1 127,93 €
<b>69</b>	<b>Gastos e perdas por juros e outros encargos</b>	243,80 €

Anexo III – Área por atividade

Agendamento	Receção do Utente	Consulta de Enfermagem	Consulta Médica	Atividades de Suporte	Total
50	50	90	80	150	420

Anexo IV – Tempo Anual de Consultas Médicas

Atividades Médicos	Tempo Médio (min)	Tempo Anual (min)
Consulta Médica de Agudos	15	120555
Consulta Médica de Planeamento Familiar	20	32900
Consulta Médica de Saúde Materna	30	16920
Consulta Médica de Saúde Infantil	20	32900
Consulta Médica de Diabetes	20	33840
Consulta Médica de Hipertensão Arterial	20	28200
Visita Domiciliária Médica	60	14100
Consulta Programada de MGF	20	166380
Consulta Médica Não Presencial	10	88830
<b>Total</b>		<b>534625</b>

**Anexo V – Tempo Anual de Consultas de Enfermagem**

<b>Atividades Enfermeiros</b>	<b>Tempo Médio (min)</b>	<b>Tempo Anual (min)</b>
<b>Consulta Enfermagem de Agudos</b>	10	80370
<b>Consulta Enfermagem de Planeamento Familiar</b>	20	32900
<b>Consulta Enfermagem de Saúde Materna</b>	30	16920
<b>Consulta Enfermagem de Saúde Infantil</b>	20	32900
<b>Consulta Enfermagem de Diabetes</b>	20	33840
<b>Consulta Enfermagem de Hipertensão Arterial</b>	20	28200
<b>Visita Domiciliária de Enfermagem</b>	60	14100
<b>Atos de Enfermagem</b>	15	315135
	<b>Total</b>	<b>554365</b>



