

# Implementação de um sistema de custeio por actividades nos hospitais do SNS

CLÁUDIA MEDEIROS BORGES  
RAQUEL RAMALHO  
MARGARIDA BAJANCA  
TELMO OLIVEIRA  
MARIA JOÃO MAJOR  
PAULO DIZ  
VANESSA RODRIGUES

**Um sistema de custeio possibilita um maior conhecimento dos custos assim como uma crescente consciencialização de que os recursos financeiros são limitados, sendo por isso**

□

Cláudia Medeiros Borges é administradora hospitalar, ACSS — Administração Central do Sistema de Saúde, IP — Unidade Operacional de Financiamento e Contratualização. Membro da Coordenação Central do Projecto de Implementação do Sistema de Custeio por Actividades nos Hospitais do SNS.

Raquel Ramalho é técnica superior, ACSS — Administração Central do Sistema de Saúde, IP — Unidade Operacional de Financiamento e Contratualização. Membro da Coordenação Central do Projecto de Implementação do Sistema de Custeio por Actividades nos Hospitais do SNS.

Margarida Bajanca é *associate partner*, Deloitte — Consulting, Public Sector, Life Sciences e Health Care. Sócia responsável pelo Projecto de Implementação do Sistema de Custeio por Actividades nos Hospitais do SNS.

Telmo Oliveira é *technical supervisor*, Deloitte — Consulting, Public Sector, Life Sciences e Health Care. Gestor do Projecto de Implementação do Sistema de Custeio por Actividades nos Hospitais do SNS.

Maria João Major é professora auxiliar de Contabilidade de Gestão da ISCTE Business School (IBS). Directora do Mestrado em Contabilidade da IBS.

Paulo Diz é auditor, Hospital Infante D. Pedro, EPE, Aveiro; responsável pelo Gabinete de Auditoria. Gestor do Projecto de Implementação do Sistema de Custeio por Actividades no Hospital Infante D. Pedro, EPE

Vanessa Rodrigues é administradora hospitalar, Hospital de Santa Marta, Centro Hospitalar de Lisboa Central, EPE. Gestor do Projecto de Implementação do Sistema de Custeio por Actividades no Hospital de St.<sup>a</sup> Marta.

Entregue em Fevereiro de 2009

essencial em qualquer sistema de saúde. A aplicação de um sistema de custeio em ambiente hospitalar constitui-se como uma parte fundamental num mecanismo de contratualização.

O sistema de custeio por actividades apresenta a vantagem de apurar custos por actividades identificando as que concorrem em maior proporção para o custo de determinado produto, fornecendo pistas para a reorganização de práticas e levando a uma utilização mais eficiente dos recursos. A nível central permite o *benchmarking* entre instituições possibilitando a comparação de custos entre objectos de custeio e actividades, constituindo um instrumento de referência para a determinação de preços.

Neste artigo são apresentadas as razões que levaram o Ministério da Saúde a lançar em 2007 um projecto de Custeio Baseado em Actividades (ABC) em cinco Hospitais Piloto do SNS; as vantagens deste sistema; os módulos em que o modelo assenta; a descrição da amostra, as regras de imputação dos recursos às actividades e da atribuição dos custos das actividades aos objectos de custeio; o processo de implementação do modelo; a identificação de pontos fortes e dificuldades deste processo bem como alguns resultados gerados.

**Palavras-chave:** custeio baseado em actividades; hospitais; SCAH; custos; produção hospitalar; objectos de custeio; actividade hospitalar; apuramento de custos em Saúde.

O presente artigo encontra-se estruturado da seguinte forma: após a Introdução são identificadas as razões que levaram o Ministério da Saúde portu-

guês a lançar um projecto de Custeio Baseado nas Actividades em hospitais piloto do SNS, sendo apontadas as vantagens deste sistema (secção 2). Seguidamente, são descritas as principais características do Custeio Baseado nas Actividades nos hospitais e explicados quais os módulos em que o modelo assenta (secção 3). Na secção 4 procede-se à descrição da amostra e à discussão das regras de imputação dos recursos às actividades e de atribuição dos custos das actividades aos objectos de custeio (secção 5). O artigo continua com a descrição do processo de implementação que foi seguido (secção 6), bem como com a identificação dos pontos fortes e dificuldades deste processo (secção 7). Alguns dos resultados gerados pelo ABC são, de seguida, analisados (secção 8). O artigo finaliza com a apresentação de conclusões (secção 9).

## 1. Introdução

A nível internacional, os sistemas de saúde têm-se debatido com um crescimento constante da despesa em saúde. Portugal tem acompanhado essa tendência com a despesa em saúde a representar em 2006, 26% da despesa corrente do Estado, aproximando-se dos seus pares a nível internacional no que respeita ao peso percentual da despesa total em saúde no PIB (10,2% em 2005 — ver *Anexo I*). De acordo com o Orçamento de Estado para 2009, no Serviço Nacional de Saúde (SNS) os recursos financeiros afectos aos hospitais representam cerca de 50% do Orçamento de Estado para a saúde. Conforme vem referido na literatura «a prestação de cuidados de saúde em hospitais de agudos é particularmente onerosa, esperando-se que seja ainda mais agravada com a introdução sucessiva de novas tecnologias e com o desenvolvimento da ciência genética» (Llewellyn e Northcott, 2005. 555). Num cenário de inovação tecnológica e terapêutica constante, associada a um progressivo envelhecimento da população e a um aumento da esperança de vida conseguido à custa da inovação clínica e do maior consumo de recursos clínicos, em conjugação com as crescentes expectativas dos cidadãos face aos cuidados de saúde prestados, torna-se emergente um conhecimento detalhado dos custos incorridos na actividade hospitalar. Um sistema de custeio possibilita uma maior consciencialização dos custos assim como uma crescente noção de que os recursos financeiros são limitados, sendo por isso essencial em qualquer sistema de saúde que pretenda um maior controlo da despesa. Acresce ainda o facto de, no actual modelo de financiamento hospitalar, os custos servirem de base ao cálculo dos preços a contratualizar com as instituições hospitala-

res, sendo por isso determinante um apuramento de custos mais próximos da sua realidade.

## 2. Objectivos para a implementação de um sistema de Custeio Baseado nas Actividades (*Activity Based Costing*)

O actual modelo de financiamento hospitalar do SNS, com base na produção efectiva do prestador, assenta num mecanismo de contratualização numa lógica de separação formal entre a função de prestador de cuidados de saúde — da competência dos hospitais, e a de financiador público do sistema, papel que cabe ao Estado representado pela Administração Central do Sistema de Saúde, IP (ACSS) e pelas Administrações Regionais de Saúde, IP (ARS) enquanto contratador. O modelo de financiamento em vigor desde 2003, altura em que se procedeu à empresarialização de 31 hospitais do SNS, caracteriza-se por ser um sistema de financiamento prospectivo onde se transferiu o risco da prestação de cuidados de saúde da entidade pagadora para o prestador, deixando de ser um sistema de financiamento retrospectivo com orçamentos com base nos custos do ano anterior. São celebrados contratos-programa anuais entre as entidades prestadoras e a entidade pagadora. Os montantes de financiamento da produção realizada pelas unidades hospitalares depende do tipo e quantidade de serviços a prestar, do preço contratado e da complexidade dos casos tratados. Contudo, este montante encontra-se condicionado à partida pelo Orçamento de Estado para a Saúde, aprovado em parlamento.

Em suma, as entidades prestadoras asseguram o fornecimento dos serviços de saúde na quantidade e na qualidade especificada no contrato, gerindo a sua própria actividade procurando atingir níveis de eficiência compatíveis com os preços fixados no contrato. Num modelo redistributivo dos recursos financeiros através da fixação de preços, o financiador induz eficiência nos hospitais a três níveis: (1) global, em consequência do montante total disponível para pagar a actividade realizada; (2) dentro de cada grupo de estrutura, quando fixa os preços de referência para cada grupo de hospitais e (3) individual, quando fixa os objectivos de melhoria, negociados e controlados através do plano de convergência.

Presentemente os custos que entram no cálculo dos preços a contratualizar são provenientes da contabilidade analítica de cada hospital, custos estes reportados anualmente à ACSS de acordo com as regras estabelecidas no Plano Oficial de Contas do Ministério da Saúde (POCMS) e no Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais (PCAH — 3.<sup>a</sup> ed.), dizendo respeito ao total de custos das secções principais de

internamento, consulta externa, hospital de dia, urgência, entre outros. Numa lógica de *top-down* parte-se dos custos globais por secção principal para o apuramento do custo por linha de produção, repartindo o total de custos pelo total de produção. O preço a praticar resulta não só dos custos apurados por linha de produção mas também das restrições orçamentais impostas, do controlo da despesa e de níveis de eficiência que se pretendem induzir à prática hospitalar.

A afectação dos recursos financeiros às instituições hospitalares através da contratação de preços calculados com base nos custos apurados pelas instituições hospitalares necessita de um sistema de custeio sólido, que identifique claramente o custo da actividade hospitalar. Compreende-se assim que, num modelo de financiamento baseado na contratualização de preços por linha de produção, um sistema de custeio por linha de actividade, capaz de traduzir os custos efectivos dos vários serviços prestados pelo hospital, se torne mandatário. O sistema de custeio constitui-se como uma parte fundamental num mecanismo de contratualização, uma vez que o custeio será utilizado para determinar o preço da prestação dos cuidados de saúde a serem financiados pela entidade pagadora. (Jarvinen, 2005). Os preços podem e devem ser ajustados tendo em conta a informação de custos por linha de produção mais exacta. Por outro lado, sete anos de contratualização entre a entidade pagadora e os hospitais do SNS têm demonstrado a necessidade dos hospitais encetarem o processo de negociação com evidência empírica sobre a estrutura de custos das actividades hospitalares, com um conhecimento realista e sustentado dos custos incorridos e conseguindo identificar as várias componentes dos custos da sua actividade.

Da mesma forma, na celebração interna de contratos com os diferentes serviços do hospital, é evidente a necessidade de se conhecerem os custos incorridos pela actividade de cada serviço, de forma a facilitar o processo de contratualização interna e a sustentar a produção a contratar.

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

Apesar de se poder argumentar que não existe um sistema de custeio que seja aplicável a todo o tipo de organizações em todas as circunstâncias e de ser ainda relativamente escassa a aplicação desta metodologia de apuramento de custos ao meio hospitalar, o Custeio Baseado nas Actividades apresenta a vantagem de apurar custos por actividades identificando aquelas que concorrem em maior proporção para o custo de determinado produto, fornecendo pistas imediatas para a reorganização de práticas. A este respeito Jarvinen (2005, 20) observa que «(...) um sistema de custeio proporciona uma série de soluções para o controlo das actividades numa organização». A implementação de um sistema de custeio baseado em actividades nos hospitais permite apurar os custos reais dos serviços prestados. O sistema calcula os custos da actividade assistencial realizada no hospital: consultas, urgências, actos de diagnóstico e terapêutica, procedimentos cirúrgicos ou Grupos de Diagnósticos Homogêneos (GDH)<sup>1</sup>, sendo ainda possível apurar o custo por patologia. O custeio de patologias é aliás uma primeira abordagem ao custo do ciclo completo de tratamento de um doente e também uma base para avaliar o custo/efectividade de diferentes terapias.

Contudo, sendo o ABC reconhecido internacionalmente como uma ferramenta de *pricing*, possibilitando à administração central um maior controlo sobre os custos, o objectivo da implementação deste projecto nos hospitais do SNS não foi o de igualar os preços aos custos efectivos, assim como não o será em nenhum sistema de financiamento que procure incentivar a eficiência. É antes o de tornar os custos mais detalhados e perceptíveis a todas as partes intervenientes, tornando todos os parceiros mais cientes dos custos efectivos, para que os preços que possam vir a ser calculados com base nos custos apurados através deste sistema, o sejam em custos mais próximos da realidade da actividade hospitalar.

Além da necessidade de um apuramento dos custos efectivos incorridos no tratamento de doentes nos hospitais do SNS, o projecto SCAH foi lançado com o intuito de tornar transversal a toda a instituição a importância do custo da actividade hospitalar. A literatura tem demonstrado que, através da aplicação de um sistema de custeio ABC, com o apuramento dos custos da actividade hospitalar, os profissionais tornam-se mais «*cost conscious*», interiorizando a

<sup>1</sup> Os Grupos de Diagnósticos Homogêneos (GDH) correspondem a um sistema de classificação dos doentes internados em hospitais de agudos em grupos clinicamente coerentes e similares do ponto de vista do consumo de recursos, agrupando os doentes utilizando as seguintes variáveis: diagnóstico principal, diagnósticos secundários, procedimentos efectuados, idade, sexo, destino após a alta (transferido, saído contra parecer médico, falecido) e peso à nascença.

necessidade de se usarem os recursos limitados de forma eficiente em todos os níveis da organização. O facto de se atribuir um valor monetário aos *outputs* dos hospitais e a possibilidade de os comparar com os custos levará a uma utilização mais eficiente dos recursos (Lehtonen, 2007).

Simultaneamente, o apuramento na íntegra dos custos efectivos da actividade hospitalar possibilitará a nível central as comparações entre os custos de diferentes hospitais do SNS, identificando as actividades mais onerosas e as práticas mais eficientes permitindo ainda, dentro dos próprios hospitais, a identificação das oportunidades de melhoria através da análise das actividades e identificação dos custos em que incorrem.

Por último, uma vez apurados os custos por ABC torna-se fácil planear diferentes cenários de produção e conhecer o seu impacto nos custos.

### 3. A abordagem do custeio baseado em actividades (*Activity Based Costing*) nos hospitais

#### 3.1. Conceitos básicos

A abordagem ABC pressupõe uma série de conceitos que importa esclarecer:

- Custos directos — custos relacionados com produtos e serviços específicos, com os quais têm uma relação de causa e efeito ou que são específicos de determinado objecto de custeio<sup>2</sup>;
- Custos conjuntos — partilhados por uma família ou conjunto de produtos e serviços, sem que tenham com estes uma relação de causa e efeito (como é o caso de custos de quebras de farmácia que são imputados a todos os serviços consumidores de medicamentos);
- Custos comuns — distribuídos por todos os produtos e serviços do hospital, sem que tenham com estes uma relação de causa e efeito com o serviço prestado (por exemplo, custos com pessoal afecto ao Conselho de Administração do hospital; seguros com viaturas cujo custo não seja directamente imputável a nenhum centro de custo prestador de

cuidados de saúde, sendo considerado como suporte a toda a actividade hospitalar);

- Custos não tratados em ABC — relativos a custos que não são relevantes para o custeio pela sua natureza (ex: dívidas incobráveis, registadas nos custos operacionais e extraordinários, e que a serem considerados iriam empolar os custos), ou que tenham compensação em receita que não é tratada no custeio (correções de facturação registadas como custos) e que por conseguinte devem ser isoladas;
- Actividades — a abordagem ABC assenta principalmente no conceito de actividade, o qual pode ser entendido como a estruturação do trabalho realizado com o objectivo de prestar os serviços assistenciais num hospital. Correspondem, pois, ao trabalho realizado pela organização, podendo ser desagregadas num conjunto de tarefas e acções. As actividades identificadas nos hospitais piloto referem-se a duas grandes naturezas, a primeira orientada para os utentes — actividades de prestação de cuidados de saúde — e a segunda referente a actividades de suporte (exemplos destes dois tipos de actividades encontram-se no *Anexo II* a este documento);
- Processos — conjunto de actividades relacionadas que visam a realização do mesmo objectivo e que se encontram ligadas por fluxos físicos e de informação que se estabelecem de umas para outras. Os processos comportam, pois, uma série de actividades interligadas que consomem recursos e que são transversais a todo o hospital, percorrendo todos os seus diversos serviços;
- Recursos — na realização de cada uma das actividades são consumidos recursos, elementos económicos necessários à realização das actividades (custos com água, electricidade, pessoal, material de consumo clínico entre outros), que são imputados com base na medida da quantidade de recursos consumidos por cada actividade;
- Objectos de custeio — os objectos de custeio (OC) são o serviço final prestado pelo Hospital e a razão para realizar uma actividade, sendo-lhe atribuídos os custos das actividades necessárias à sua produção. Essa atribuição é feita com base na medida da frequência e intensidade da utilização de uma actividade por um objecto de custeio. Foram estabelecidos três tipos de objectos de custeio para os hospitais:

— Objectos de custeio elementares — objectos de custeio que poderão ser reimputados para outros objectos de custeio. Por exemplo, um meio complementar de diagnóstico (OC elementar) poderá integrar o custo total de um GDH (OC final). Representam os custos dos

<sup>2</sup> Em rigor só são custos directos os custos de medicamentos e outros custos consumidos (ou utilizados) directamente para um dado objecto de custeio. Muitos recursos numa primeira fase são indirectos (porque não são específicos de nenhum objecto de custeio), mas depois de se recorrer ao ABC e de se identificarem os recursos por actividade, é-lhes dada visibilidade, conseguindo-se estabelecer uma relação de causa e efeito com os objectos de custeio. Estes custos deixam, em resultado da adopção do ABC, de serem indirectos para passarem a ser directos.

actos clínicos (ver a listagem dos OC elementares no *Anexo III*);

- Objectos de custeio imputáveis a objectos de custeio finais — contemplam todos os objectos de custeio que têm um nível de custeio intermédio antes de serem imputados a objectos de custeio finais (como, por exemplo, o internamento com MCDT, as unidades de cuidados intensivos com MCDT, etc.);
- Objectos de custeio final — são normalmente compostos por vários objectos de custeio elementares. Agregam os vários actos clínicos, que compõem um determinado objecto de custeio final como é o caso dos GDH, Patologias, Serviços ou mesmo doentes.

- *Cost drivers* de recursos — medida de uso dos recursos pelas actividades identificadas para os hospitais;
- *Cost drivers* de actividades — medida que permite quantificar o trabalho ou esforço subjacente à realização das actividades dos hospitais. Mede o nível de utilização das actividades pelos objectos de custeio.

### 3.2. A mecânica subjacente ao ABC

O ABC pode ser descrito como um sistema baseado em dois estádios. No primeiro dos estádios os recursos são imputados às actividades em resultado de relações de causa e efeito entre estes, as quais são expressas pelos *cost drivers* de recursos. No segundo dos estádios, por sua vez, os custos das actividades são atribuídos aos objectos de custeio através de *cost drivers* de actividades (Major, 2007). O ABC, baseando-se no princípio de que apenas o conhecimento sobre como os custos são formados permite o seu controlo efectivo, tem como premissa que as diversas actividades consomem recursos e que os produtos, por sua vez, consomem actividades (Cokins, Stratton e Helbling, 1993). Tal significa que caso se pretenda reduzir custos num hospital, há que identificar quais os recursos consumidos e utilizados para a realização de cada uma das suas actividades e reduzir esses consumos. Reduzir o volume de serviços prestados não conduz necessariamente a uma redução dos custos, já que são as actividades as causadoras destes e não os objectos de custeio.

Tradicionalmente, os sistemas de contabilidade de custos imputam os custos indirectos com base no volume. Este método geralmente sobrevaloriza os custos de produtos e serviços produzidos em grandes quantidades e subvaloriza os custos dos produtos e serviços obtidos em pequenos volumes (Innes e

Mitchell, 1998). O ABC trata de forma diferente os custos indirectos, partindo do princípio de que nem todos se encontram relacionados com o volume. Efectivamente, no actual meio envolvente de negócios, os desenvolvimentos tecnológicos e exigências dos clientes conduziram a que actividades mais complexas sejam realizadas nas organizações (incluindo os hospitais). Em resultado desta situação, os custos indirectos deixaram de estar primeiramente associados com volumes de produção e vendas para estarem dependentes do número de transacções, as quais correspondem a trocas de materiais e informação nas organizações (Miller e Vollmann, 1985). O conceito de actividade na abordagem ABC incorpora a ideia de transacção, e de que aquilo que é causador de custos é a realização de actividades (Major e Vieira, 2008). Em síntese, são as actividades e não o volume da produção que explicam os custos, pois são estas que explicam o maior ou menor consumo de recursos. Na selecção dos *cost drivers* de actividades, há que atender à natureza da actividade e dos custos que lhe foram imputados para seleccionar o melhor *driver* e atribuir da forma mais adequada os custos aos objectos de custeio. Para que um sistema ABC se encontre tecnicamente bem desenvolvido é fundamental garantir que os *cost drivers* de actividades sejam da mesma natureza das actividades, isto é, se a actividade comportar custos que estejam relacionados com volumes de produção, haverá que escolher um *cost driver* baseado em volumes de *output*. Ao contrário, e como cada vez mais tende a ocorrer, se os custos incluídos na actividade não se relacionarem com volumes de *output*, haverá que escolher um *cost driver* mais complexo, não orientado para o volume de produção e vendas.

O ABC difere dos sistemas de apuramento de custos tradicionais por diversas razões. Em primeiro lugar, porque o conceito de actividade é introduzido, substituindo o conceito de secção (ou centro de custo) no método das secções homogéneas (ou dos centros de custo). Como se discutiu anteriormente, o conceito de actividade é considerado como um avanço conceptual muito importante dado que são as actividades que causam custos nas organizações e não propriamente os produtos e serviços por estas oferecidos. Por outro lado, a consideração da actividade como elemento nuclear do custeio (em substituição dos centros de custos) permite garantir uma maior homogeneidade dos custos que as secções, dado à partida estas englobarem mais custos, e logo maior heterogeneidade. Em segundo lugar, o ABC recorre a *cost drivers* que, como se viu, permitem uma atribuição de custos mais correcta, enquanto nos sistemas tradicionais (nomeadamente no método das secções homogéneas) são usadas bases de imputação fundamentadas no volume



de produção e vendas (tais como, número de horas-máquina, número de horas-homem, valor da mão-de-obra directa, valor dos materiais consumidos, etc.), que conduzem frequentemente a distorções no apuramento dos custos dos objectos de custeio. Na verdade, os *cost drivers*, próprios dos sistemas ABC, admitem diversas relações entre as actividades e os objectos de custeio (não necessariamente relações de proporcionalidade entre os volumes de produção e vendas obtidos e os custos das actividades). Por fim, no ABC todos os custos (industriais e não industriais) são objecto de atribuição aos objectos de custeio, ao passo que, nos sistemas tradicionais dada a sua dependência às regras e normas da Contabilidade Financeira, apenas são considerados custos de natureza industrial (todos os outros são remetidos para a conta de exploração das organizações, prejudicando a qualidade da informação para efeitos de gestão) (Major, 2007; Major e Vieira, 2008). No caso concreto dos hospitais, podemos referir como principais benefícios da abordagem ABC sobre os métodos tradicionais de custeio os seguintes aspectos:

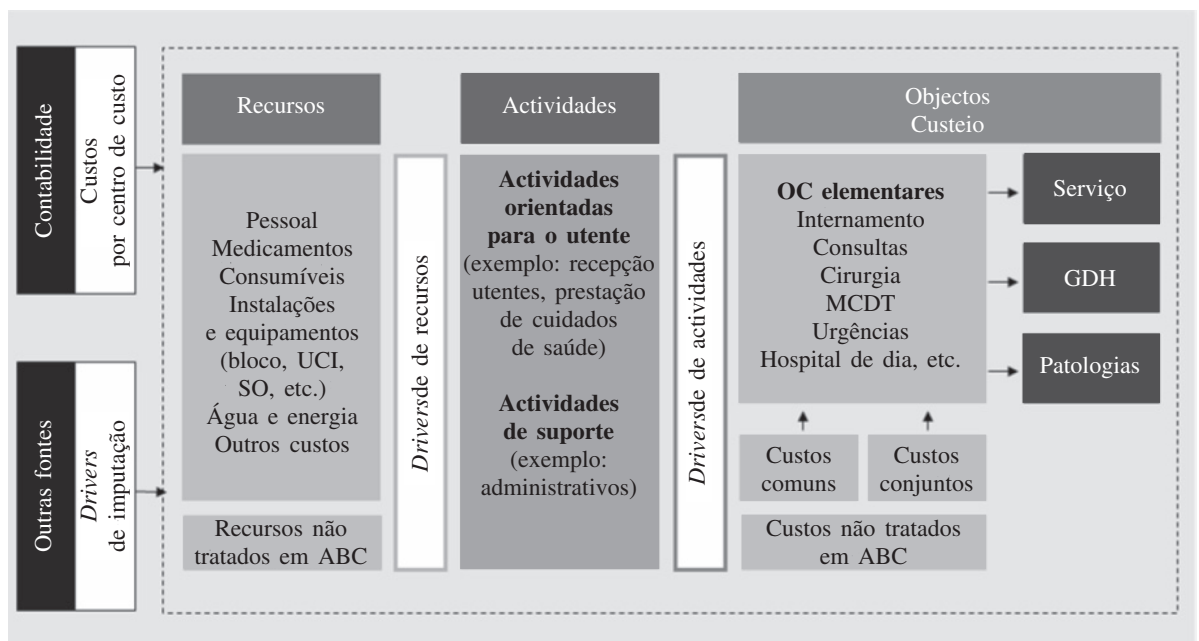
- Disponibiliza informação que permite compreender as causas dos custos, gerando um poderoso sistema de informação de suporte à tomada de decisão, tanto ao nível da gestão hospitalar como ao nível da entidade pagadora e da redistribuição de recursos financeiros;

- Ao determinar os custos associando-os às principais actividades realizadas numa organização, o ABC permite calcular os custos dos cuidados de saúde prestados pelos hospitais, com maior detalhe e, conseqüentemente, maior rigor, identificando os diversos factores aos quais os custos são sensíveis;
- Traduz a informação numa linguagem de actividades facilmente entendidas por todos os profissionais, e não apenas pelos financeiros, gerando informação que permitirá um controlo e redução de custos mais eficazes.

Seguidamente, na *Figura 1* apresenta-se o sistema ABC desenvolvido para os hospitais do SNS.

O modelo assenta em três módulos: Recursos, Actividades e Objectos de Custeio. Os Objectos de Custeio são o serviço final prestado pelo Hospital e a razão para realizar uma actividade, sendo-lhe imputados os custos das actividades necessárias à sua produção. Essa imputação é feita com base na medida da frequência e intensidade da utilização de uma actividade por um objecto de custeio. As actividades correspondem ao trabalho realizado pela organização. Na realização de cada uma das actividades são consumidos recursos, os elementos económicos necessários à realização das actividades, que são imputados com base na medida da quantidade de recursos consumidos por cada actividade.

**Figura 1**  
Processamento do fluxo de custos através do ABC



O sistema compreende duas grandes fases:

- Imputação dos custos dos recursos (custos por natureza registados na contabilidade) a actividades com base em *cost drivers* de recursos (por exemplo, horas consumidas a realizar uma consulta subsequente de especialidade);
- Atribuição dos custos das actividades a objectos de custeio (por exemplo, realização de exames, sessão de hospital de dia de imunohemoterapia, etc.), com base em *cost drivers* de actividades (por exemplo, a actividade de realização de exames é consumida para produzir vários tipos de MCDT, com base num *cost driver* de actividade composto pelo tempo de execução e equipa afecta).

Em resumo, o modelo imputa os recursos (custos com pessoal, fornecimentos e serviços externos (FSE), entre outros) às actividades em que são consumidos e, posteriormente, atribui essas actividades aos objectos de custeio com base em critérios associados com a produção, com tempos de execução, com equipas afectas, entre outros critérios.

Importa contudo esclarecer algumas especificidades do presente projecto. Foi decidido estruturar as actividades nos hospitais de acordo com processos tipo (urgência, consultas externa, internamento, entre outros), independentemente da organização específica de cada um, permitindo assim gerar informação comparável entre todos os hospitais.

Adicionalmente, foi utilizado o método de *Fully Distributed Cost* (FDC), distribuindo todos os custos apurados pelos serviços prestados em cada hospital. Esta metodologia permite garantir a total conciliação entre os custos contabilísticos e os custos do sistema de custeio, pois imputa todos os custos, mesmo os custos comuns. A imputação é sempre efectuada em dois níveis: custos directos e custos comuns, permitindo a gestão separada destas duas componentes. Os serviços clínicos e de apoio clínico devem ser responsabilizados pelo primeiro nível de resultados, mas nunca pelos segundos, uma vez que esses dependem da gestão transversal e de suporte de cada hospital. A capacidade excedentária e não utilizada não foi explicitamente tratada. Se um hospital tiver excesso de capacidade instalada, o custo das actividades e serviços onde essa capacidade excedentária existe são maiores do que nos hospitais onde não existe esse excesso de capacidade. Considerar esta análise teria o grande benefício de demonstrar quais os serviços que um hospital poderia realizar mais, com um custo marginal baixo.

Um outro factor que não foi considerado no presente projecto foi o custo associado ao serviço público. Tratando-se de hospitais do SNS, com uma função

clara de serviço público, existem serviços que não seriam prestados caso o racional de análise fosse puramente económico. Conforme vem referido na literatura, muitas vezes não será «...tanto a forma como os serviços são prestados que é ineficiente mas antes o facto de se ter que providenciar esses serviços» (Shaoul, 1998. 110). O sistema de custeio pode ser aprofundado em algumas áreas em que esta situação ocorra, como é o caso das urgências em determinados períodos ou determinado tipo de actos com pouca casuística mas que visam garantir o acesso à totalidade dos cuidados de saúde.

#### 4. Descrição da amostra

É importante que o modelo de apuramento e cálculo de custos ABC seja testado em hospitais com características diferentes, isto é, hospitais que se caracterizam essencialmente pela sua diferente dimensão, diferenciação, complexidade e outros factores. Assim, foram seleccionados nesta primeira fase de implementação do modelo os seguintes hospitais: Hospital de Santo António EPE, Hospital Infante D. Pedro, EPE, Hospital de Santa Marta, EPE, Centro Hospitalar do Baixo Alentejo, EPE e o Centro Hospitalar do Barlavento Algarvio, EPE, ficando representados os quatro grupos de financiamento. Paralelamente, fora do domínio específico deste projecto, o sistema foi ainda implementado no Hospital Divino Espírito Santo, em Ponta Delgada.

As variáveis que melhor caracterizam a sua estrutura são: número de médicos, número de consultas; número de internos por hospital, número de camas, número de «doentes equivalentes», número de análises, número de ecografias, número de urgências; número de valências de consultas diferenciadas/intermédias/básicas; número e tipo de valências nos meios complementares de diagnóstico e terapêutica, percentagem de camas especiais; nível central/distrital, percentagem GDH médicos complicados; percentagem GDH cirúrgicos complicados; rácio número de doentes equivalentes e o número de médicos; taxa de ocupação, entre outras.

No *Anexo IV*, apresenta-se um quadro síntese com algumas variáveis que explicam as especificidades dos cinco hospitais considerados nesta primeira fase do projecto.

#### 5. Descrição das regras adoptadas para a imputação dos custos

Os custos foram repartidos em quatro grandes grupos: custos directos, custos comuns, custos conjuntos e custos não tratados em ABC.

O somatório dos quatro grandes grupos de custos acima referidos, e que compõem o sistema de custeio dos hospitais, correspondeu à totalidade dos custos incorridos por cada hospital no período em análise — ano 2006<sup>3</sup>.

A técnica utilizada para imputar os custos directos assentou na imputação dos custos às actividades que os consomem e, seguidamente, na atribuição dos custos dessas actividades aos produtos e serviços a que estas dão origem (objectos de custeio), sempre com base numa relação de causa e efeito. Existiram, ainda, custos que são específicos de determinados objectos de custeio e que, como tal, não necessitaram de qualquer *driver* para a sua atribuição (de que são exemplo os custos da actividade de internato geral que são imputados directamente ao objecto de custeio internato geral, ou os medicamentos quando administrados por unidose).

Dado que nem sempre foi possível proceder à imputação dos custos com base na relação de causa e efeito acima mencionada, especialmente no que se refere a determinados custos conjuntos e aos custos comuns, tornou-se desse modo necessário recorrer à utilização de critérios de repartição próprios para se proceder à respectiva atribuição desses custos. O critério adoptado foi o do peso que cada um representa após apuramento dos custos dos objectos de custeio elementares. Deste modo, os custos comuns foram repartidos por todos os objectos de custeio elementares com base no custo que cada um representa. De referir que os custos comuns não têm qualquer relação de causalidade com os objectos de custeio, pelo que qualquer critério seleccionado é necessariamente aleatório. A selecção da utilização do custo, como critério de imputação, derivou da opção de não distorcer a rentabilidade associada a cada objecto de custeio, nem a relação entre eles.

### Cost Drivers de Recursos

Como já tivemos oportunidade de referir *driver* de recursos é a medida utilizada para explicar a relação de causalidade entre uma actividade e um recurso com o objectivo de imputar os valores dos custos às actividades. Em seguida são dados dois exemplos de imputação de custos a actividades e objectos de custeio:

- O *driver* «Horas-homem» é utilizado sempre que para executar mais de uma determinada actividade é necessário consumir mais recursos humanos. Por exemplo, para executar mais da activi-

dade *recepção de doentes*, é necessário mais tempo do pessoal administrativo responsável por esta actividade.

- Quando a conta de custo em análise se refere a um custo específico que é atribuído a um objecto de custeio esse custo é atribuído directamente a esse objecto de custeio. Por exemplo, os medicamentos consumidos em cada episódio de internamento são atribuídos directamente aos GDH a que esses episódios deram origem.

### Cost Drivers de Actividades

Já anteriormente foi salientado que um *cost driver* de actividades é a medida utilizada para explicar a relação de causalidade entre uma actividade e um objecto de custeio, com o objectivo de atribuir o custo das actividades aos objectos de custeio. Em seguida são dados alguns exemplos de *drivers* de atribuição de custos das actividades aos objectos de custeio:

- Duração de um exame de diagnóstico;
- Número de dias de internamento;
- Duração das consultas;
- Número de doentes;
- Kg roupa por serviço;
- Número de refeições por serviço;
- Número de ciclos de esterilização por Serviço.

## 6. Descrição do processo de implementação do ABC

O projecto de implementação do ABC nos hospitais piloto do SNS decorreu em cinco fases, conforme ilustrado na *Figura 2*.

O projecto teve início com a fase de «Planeamento e formação da equipa de projecto», tendo sido nomeada a equipa de projecto (que a seguir se detalhará) para os hospitais, responsável pelo acompanhamento da implementação do ABC. Dado que a literatura (por exemplo, Eiler e Ball, 1993; Innes e Mitchell, 1998; Major e Hopper, 2005) salienta a importância de envolver uma equipa do hospital na sua implementação, que possa posteriormente ficar autónoma e responsável pela gestão do sistema, foi preocupação desde o início da implementação do sistema, a sua constituição e a sua formação, como se discutirá com maior detalhe seguidamente.

As acções de formação ocorreram nas diversas fases do processo de implementação e foram complementadas com formação *on the job*, à medida que decorria a implementação, com o objectivo de garantir que a

<sup>3</sup> O projecto-piloto iniciou-se em Maio de 2007, pelo que os custos a apurar referiram-se ao ano anterior, 2006.



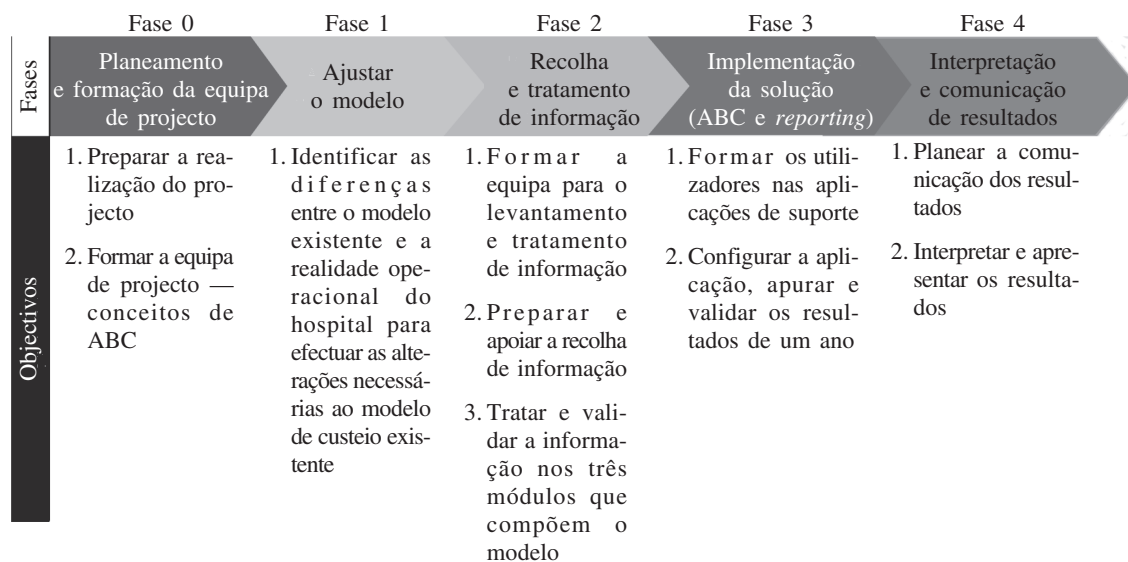
equipa ficaria com o *know-how* necessário para desenvolver as actividades do projecto e manutenção do sistema nos anos seguintes. Nesta fase, foi ainda definida toda a informação necessária para apurar os custos, a qual foi objecto de recolha e tratamento na fase 2 do projecto. Na fase 1, procedeu-se ao ajustamento das estruturas base já existentes (isto é, das actividades e objectos de custeio) de acordo com a realidade específica de cada hospital. Na fase 2, teve lugar a recolha e tratamento de toda a informação necessária ao modelo, tendo sido fundamental a colaboração dos médicos, enfermeiros, chefes de serviço, entre outro pessoal, para apoiar a recolha dos dados e ajustamento da informação obtida à realidade do hospital e prática dos vários serviços (alguma da informação recolhida respeita à recolha de horas e índices de esforço — os índices de esforço representam *drivers* compostos pelo tempo de execução de determinadas actividades e os recursos afectos à sua realização — de procedimentos cirúrgicos ou exames de diagnóstico). O esforço de levantamento, nesta fase, foi tanto menor quanto maior o grau de cobertura dos sistemas de informação existentes em cada um dos hospitais e a qualidade da informação produzida. Na fase seguinte, foram parametrizados os três módulos do sistema (recursos, actividades e objectos de custeio) e apurado o modelo, seguindo-se a fase de análise e interpretação de resultados. Nesta fase foi, mais uma vez, essencial a colaboração dos profissionais de saúde garantindo

que se reviam nos dados apurados e que apoiavam as validações/correcções necessárias. Concluída a validação dos resultados, os mesmos foram apresentados e divulgados internamente, pelos vários serviços os quais, depois de aceites, passaram a integrar a base de dados nacional que permitirá, a nível central (ACSS), comparar os resultados apurados por cada instituição. Sendo a constituição da equipa de projecto um aspecto chave no sucesso do projecto, foi definida uma estrutura a quatro níveis:

- Comité de acompanhamento: do qual fizeram parte elementos do Conselho de Administração de cada hospital, elementos do corpo clínico e de Enfermagem e da empresa consultora;
- Gestão de projecto: com um gestor de projecto de cada hospital e outro da empresa consultora;
- Equipa de projecto, constituída por uma equipa principal e uma equipa de acompanhamento;
- Equipa principal: composta por técnicos da área económico-financeira do hospital e da empresa consultora;
- Equipa de acompanhamento: constituída por médicos, enfermeiros e outros técnicos com conhecimentos relevantes na área hospitalar, consultados para revisão do dicionário de actividades, lista de objectos de custeio, e colaboração com outro tipo de informação, e para a análise dos resultados apurados no modelo.

**Figura 2**  
Faseamento do projecto

Faseamento do projecto



Adicionalmente, foi constituído um comité de coordenação nacional, composto por representantes da ACSS, das ARS, dos Conselho de Administração de cada hospital, professores universitários especialistas e, ainda da empresa consultora, como responsável pela coordenação dos trabalhos a nível nacional e garantia da comparabilidade dos resultados.

Além da equipa de projecto, e para assegurar o sucesso na implementação de um sistema desta natureza, foi fundamental o envolvimento do pessoal clínico, o qual é determinante na elaboração dos custos, e a sua adesão ao projecto. Tal como referido na literatura sobre a matéria, o sucesso na implementação de um sistema deste tipo depende fortemente do envolvimento do pessoal clínico (Lehtonen, 2007) no processo, sendo fundamental que os clínicos tenham conhecimento dos custos e das implicações das suas decisões (já que decidem e prescrevem).

## 7. Pontos fortes e dificuldades na implementação do projecto

A implementação de um sistema de custeio por actividades numa organização tem diversas implicações, quer ao nível das necessidades de informação do próprio sistema, quer na mudança de gestão que pode proporcionar, ao produzir mais e melhor informação. Por este motivo, importa fazer uma reflexão sobre os desafios e dificuldades verificados no processo de implementação:

- A fase de definição das actividades apresentou-se bastante crítica, pois foi necessário encontrar as actividades que contribuem de forma relevante para cada objecto de custeio. Isto é, apesar de todo os profissionais dos hospitais envolvidos no projecto, procurarem definir minuciosamente todas as tarefas realizadas, foi necessário seleccionar, apenas, aquelas que apresentam um importante contributo em termos qualitativos e quantitativos, sob pena de se elencarem actividades que no final terão um custo irrisório. Ao serem custeadas apenas as actividades relevantes, facilitou-se a definição dos *drivers* adequados para a imputação dos recursos às actividades e atribuição dos custos das actividades aos objectos de custeio;
- A definição dos *drivers* de recursos e de actividades foi, em diversos casos, dificultada por insuficiência de informação e má qualidade dos registos, ou mesmo pela sua inexistência. De facto, verificaram-se situações em que os *drivers* adequados foram claramente identificados, tendo contudo sido necessário recorrer a *drivers* alternativos porque a informação existente nas unidades de saúde não permitiu a sua utilização. Adicionalmente, para colmatar alguma falta de informação foi necessário recorrer a estudos específicos para recolha dessa informação. Por exemplo, nos serviços dos hospitais em que não há registo de consumo de medicamentos por unidose foi necessário identificar o tipo de medicamento e quantidade consumida por cada especialidade, procedimento cirúrgico ou outro acto em função do serviço em questão, conseguindo assim efectuar-se a imputação dos custos com medicamentos;
- Foi necessário envolver várias pessoas com diferentes perfis (vários profissionais de saúde, técnicos, administrativos, financeiros, entre outros), exigindo esforço e dedicação da equipa do projecto principal, na coordenação da colaboração de todos, uma vez que se tratou de um projecto abrangente do ponto de vista da organização;
- Igualmente, mostrou-se necessário estabelecer um bom plano de comunicação que mantivesse os profissionais informados sobre o sistema e que permitisse que estes compreendessem a sua importância de forma a conseguir a sua participação;
- A implementação do sistema para a globalidade dos serviços de uma unidade de saúde constituiu em si própria um desafio, sendo de equacionar no futuro um faseamento da implementação do ABC, por serviços, com o objectivo de se minimizar o risco das condições necessárias não estarem reunidas e, de atrasos no processo de implementação e obtenção de resultados;
- À semelhança dos estudos de ABC relatados na literatura, a definição das actividades no projecto SCAH fez-se por meio de entrevistas aos responsáveis de cada serviço e através da análise das actividades, resultando informação acerca das actividades desenvolvidas bem como sobre o tempo despendido e os recursos afectos a cada uma dessas actividades. Estas entrevistas, realizadas pela equipa do SCAH no hospital, revestiram-se de um carácter chave servindo para determinar as actividades e ajudando os investigadores a identificar os custos por actividade. Contudo, tratou-se de uma fase em que poderá ter sido provocado algum melindre ao pessoal entrevistado na medida em que pode ter sido entendido como uma avaliação. Houve assim uma necessidade extrema de consciencializar os intervenientes dos objectivos do estudo, garantindo que as entrevistas não eram de forma alguma para avaliar *performances* mas apenas para distribuir as horas de trabalho pelas actividades que iam ser custeadas.

No entanto, tem-se tornado difícil obter dados sobre os custos de ineficiência. Baseando o modelo em entrevistas aos profissionais para apuramento das actividades que compõem os diferentes processos e das horas utilizadas para cada actividade, o sistema ABC tem a desvantagem de não permitir o apuramento daquilo que na literatura é designado como *Non-value-added costs* (Waters *et al.*, 2003), subestimando-os. Isto porque o pessoal entrevistado aquando da sua distribuição de tempo pelas diferentes actividades dificilmente admite a porção de tempo despendida a não fazer nada ou a refazer tarefas nas quais se enganou.

### 8. Apresentação de algumas das actividades custeadas bem como dos objectos de custeio finais

O custo obtido poderá ser analisado apenas pela perspectiva dos custos dos recursos, identificando quais

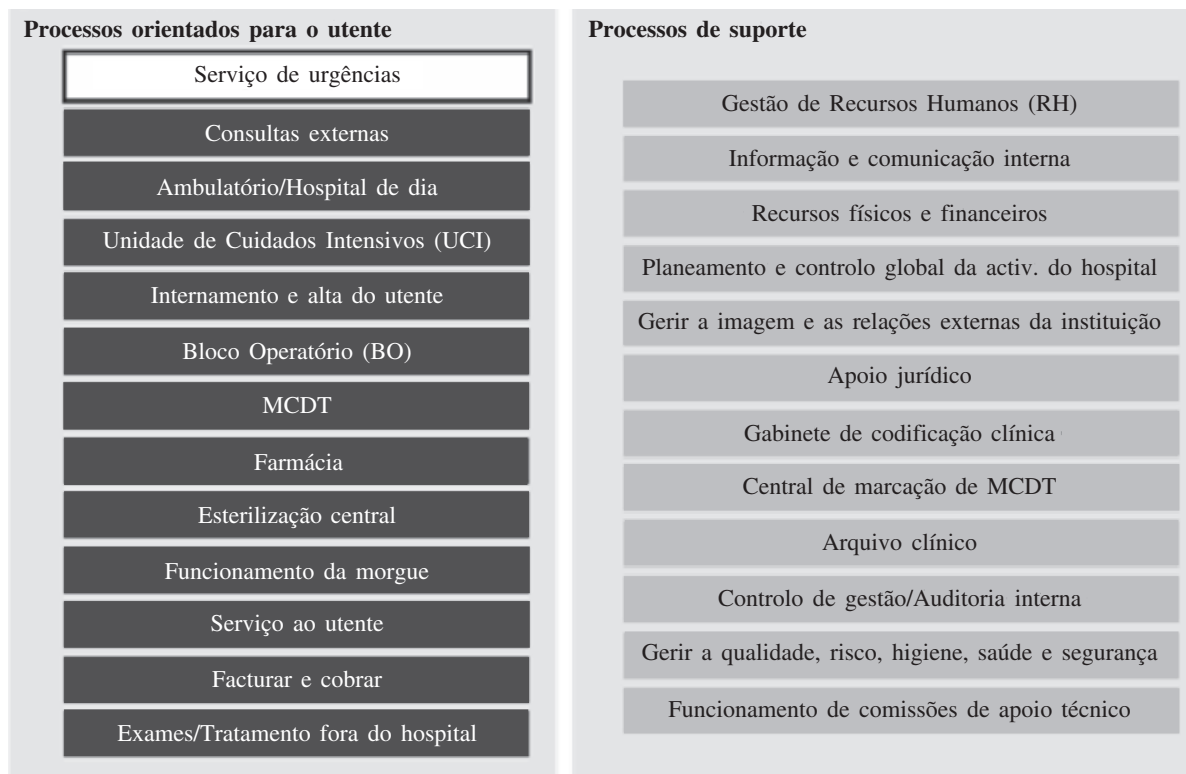
os recursos que mais contribuem para este custo. No entanto, esta informação só tem valor quando associada às actividades, pois são estas últimas que permitem conhecer de que forma é que os recursos são utilizados.

Na construção do modelo foram considerados dois grandes grupos de actividades, um de Processos orientados para os utentes e outro de Processos de suporte a todo o hospital, como é ilustrado na *Figura 3*.

Cada Processo do hospital é decomposto num conjunto de actividades necessárias para que aquele Processo assistencial possa ser prestado. No exemplo traduzido na *Figura 4*, para que o doente seja tratado no serviço de urgência é necessário observar o doente na sala de emergência, receber, avaliar, tratar e encaminhar os utentes admitidos na sala de emergência, etc.

O sistema permite perceber a origem dos custos dos actos clínicos, indo ao detalhe de cada actividade realizada e respectivo peso no custo total do objecto de custeio.

**Figura 3**  
Tipos de actividades



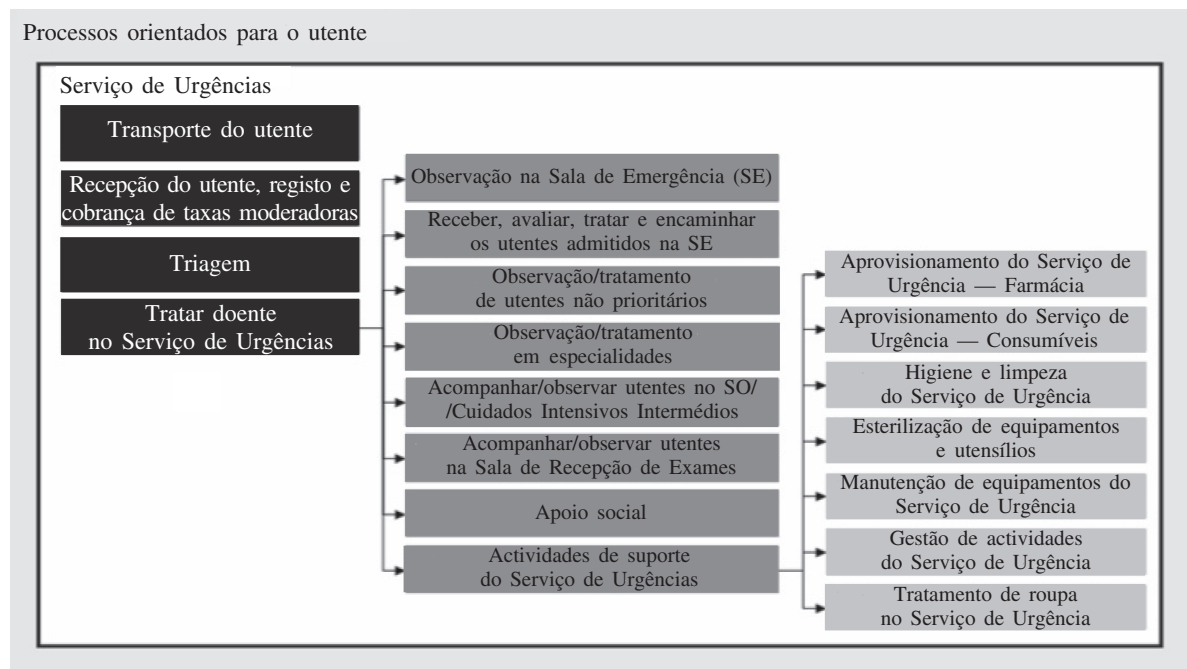
Assim, por exemplo, no caso do OC final GDH 290 — Procedimentos na tiróide (ver *Figura 5*), num dos hospitais-piloto onde o apuramento de custos por ABC foi implementado, sabemos que 19% dos procedimentos realizados correspondem ao código da Classificação Internacional de Doenças 9.<sup>a</sup> Versão Modificação Clínica (CID 9 MC) 06.2 — Lobectomia Unilateral da Tiróide, identificando-se os recursos, actividades e proporção de custos comuns que compõem esta actividade. Analisando em detalhe o custo deste procedimento cirúrgico, é possível perceber a percentagem de recursos consumidos directamente pelo procedimento, as actividades realizadas, e a percentagem de custos comuns que são imputados. Neste caso, o principal custo deriva do tempo de cirurgião/médico e de enfermagem durante a cirurgia.

No exemplo seguinte (ver *Figura 6*), analisa-se a decomposição de custos de um objecto de custeio elementar, o procedimento cirúrgico Laqueação e stripping de veias varicosas dos membros inferiores (código da CID 9 MC — 38.59), detalhando-se ainda mais as actividades do bloco operatório.

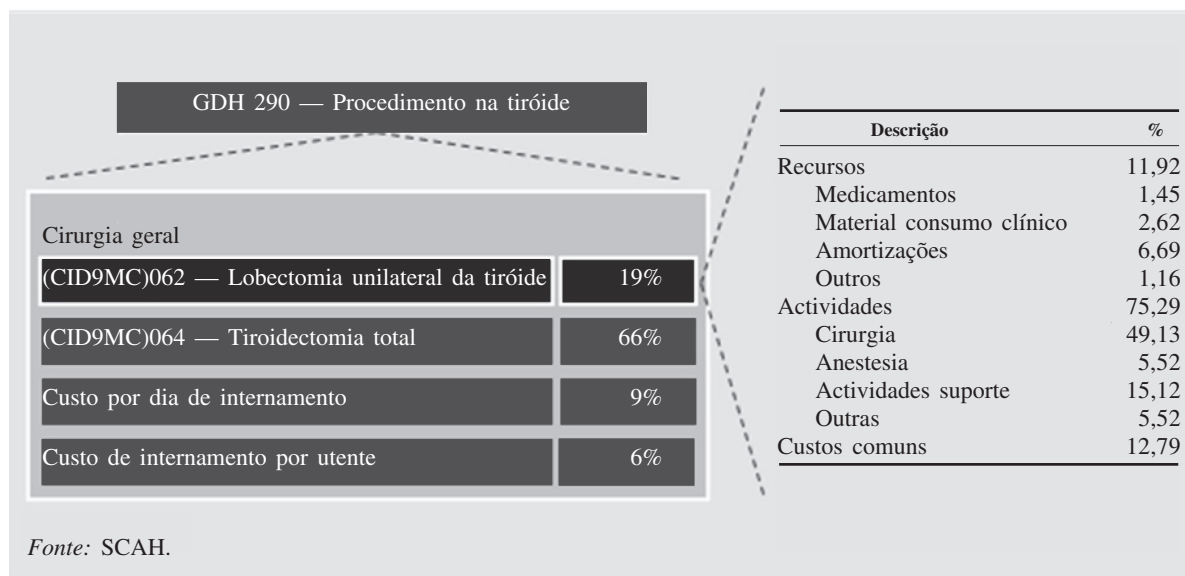
A maior percentagem de custos é indexada às actividades, com destaque para a anestesia e a realização da intervenção cirúrgica. A nível de recursos evidencia-se o peso dos medicamentos consumidos e que têm peso no custo total do procedimento. A conta de custos comuns contribui com cerca de 15% do custo total deste procedimento. Os custos comuns incluem todos os custos que resultam de actividades realizadas pelo hospital independentemente do volume de serviços prestados. Normalmente incluem a maioria das actividades de suporte da organização e este resultado evidencia a necessidade de gerir de forma adequada estes custos.

No caso do objecto de custeio elementar Consulta Externa Subsequente de Cardiologia (ver *Figura 7*), o grande peso na proporção de custos recai na realização da consulta propriamente dita e, por conseguinte, no custo do pessoal médico afecto à realização da mesma. No entanto, a percentagem afecta à triagem de credenciais e marcação de consultas e à recepção do utente representam em conjunto 17,25%, o qual poderá indiciar alguma necessidade de revisão dos procedimentos administrativos associados.

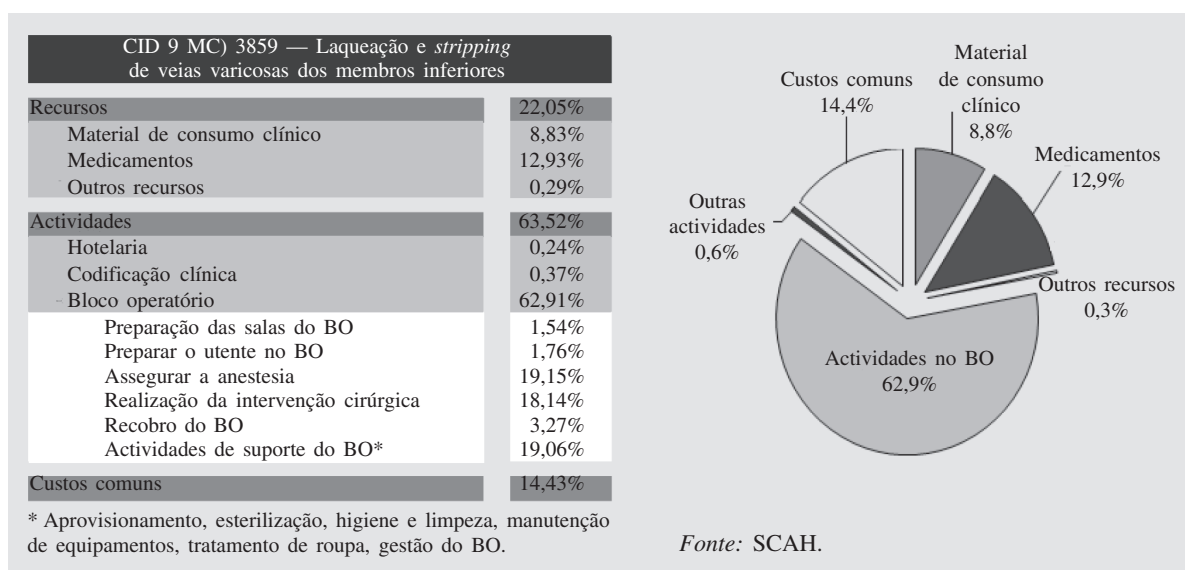
**Figura 4**  
Decomposição das actividades no serviço urgências



**Figura 5**  
**Decomposição do objecto de custeio final — GDH 290 — Procedimentos na tiróide**



**Figura 6**  
**Decomposição do objecto de custeio elementar — Procedimento cirúrgico 3859 — Laqueação e stripping de veias varicosas dos membros inferiores**





## 9. Resumo dos benefícios esperados e identificados até ao momento resultantes da adopção de um sistema de ABC nos hospitais

De forma a especificar a produção a contratar, estabelecer preços e planear acções futuras, devem ser desenvolvidos sistemas de custeio (Jarvinen, 2005). Preços baseados em custos que traduzam correctamente a realidade da prática hospitalar são essenciais para uma adequada e equilibrada redistribuição dos recursos afectos à saúde.

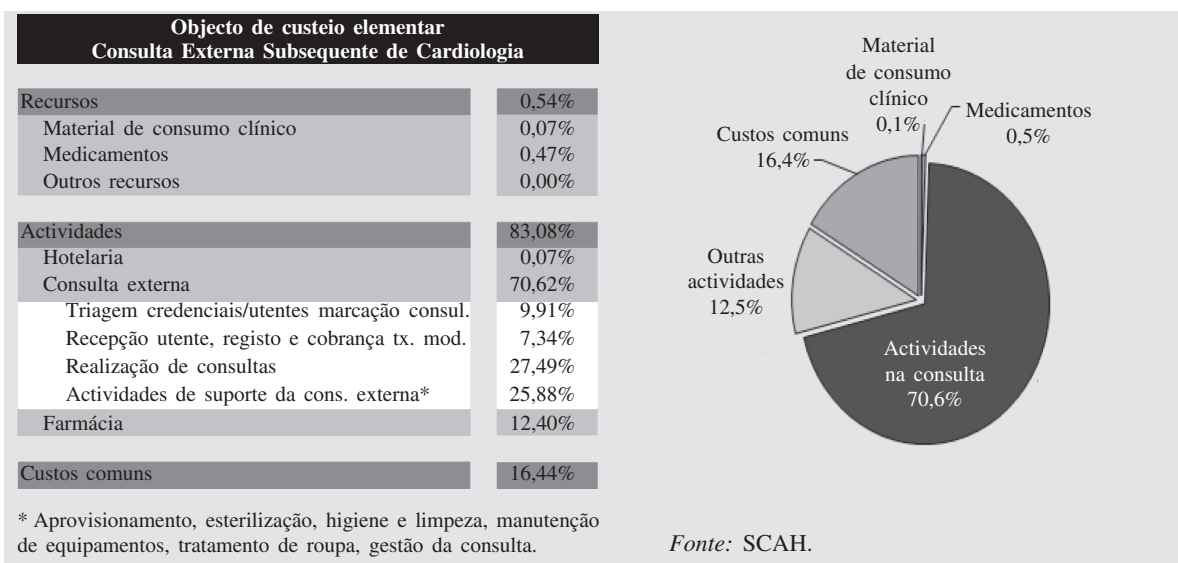
A implementação do sistema de custeio por actividades nos hospitais-piloto é ainda muito recente, encontrando-se concluída apenas em três dos hospitais que constituíam o grupo inicial. No entanto, face aos resultados já apresentados, e à referência na literatura de outras experiências similares, é possível identificar inúmeros benefícios e um grande potencial da utilização do sistema, quer para os hospitais quer para a entidade pagadora.

O principal benefício do sistema de custeio por actividades resulta da transparência dos custos, identificando-se exactamente as actividades responsáveis pela maior proporção dos custos em cada objecto de

custeio. Conforme vem destacado na literatura, «um sistema de custeio associado a um case mix possibilita fornecer uma visão financeira completa dos custos de tratar doentes e de se tratar diferentes tipos de doentes» (Lehtonen, 2007. 368). A existência de um sistema de custeio transparente permite criar as bases para o ajustamento de preços (enquadrando naturalmente objectivos de eficiência para os hospitais) permitindo ainda uma gestão e negociação de orçamentos mais rigorosa.

Através do apuramento de custos por actividade, onde as actividades mais onerosas são claramente identificadas, torna-se possível efectuar comparações de custos entre hospitais de forma mais rigorosa. Isto porque é possível decompor os custos nas actividades realizadas e compreender em detalhe as diferenças entre hospitais. Torna-se possível proceder ao *benchmarking* a nível central dos custos entre instituições, obtendo-se uma visão clara das actividades mais onerosas em cada instituição. Naturalmente que esta informação de custos deve ser analisada em conjunto com a informação de produção e outra informação específica que possa afectar os custos para tornar as comparações mais precisas. Cada hospital pode comparar a sua performance com outros, identificar

Figura 7  
Decomposição do objecto de custeio elementar — Consulta Externa Subsequente de Cardiologia



ineficiências e adoptar boas práticas para reduzir os custos ao mesmo tempo que mantém ou melhora a qualidade dos serviços e a satisfação dos utentes.

Informação agregada sobre os custos da actividade clínica é essencial à entidade pagadora da mesma forma que à unidade hospitalar é necessária informação detalhada para lidar com os aspectos clínicos e financeiros do seu negócio: tratar doentes (Lehtonen, 2007). Com um sistema de custeio que determina o custo por objecto de custeio, a entidade pagadora obtém informação necessária à tomada de decisão sobre preços a praticar para determinada actividade. Obtém igualmente informação sobre as actividades realizadas nos hospitais e sobre novos serviços prestados de forma regular e estruturada. Ao revelarem-se estas novas práticas como sendo pertinentes do ponto de vista clínico e do custo/eficiência, o ABC fornece informação consolidada para que o modelo de financiamento possa acomodar estas novas práticas.

Da mesma forma, o apuramento de custos mais próximos da realidade da prática hospitalar torna-se mandatório num sistema de contratualização, permitindo identificar desvios significativos que necessitem de correcções ou medidas específicas, dos próprios hospitais ou da entidade pagadora.

Na instituição hospitalar, o conhecimento detalhado de custos permite analisar o custo/efectividade das novas tecnologias e terapêuticas, permitindo uma tomada de decisão sustentada. Tal verifica-se particularmente no que diz respeito à análise de diferentes opções tecnológicas, sejam para a realização de actos clínicos ou de diagnóstico, ou da adopção de determinadas terapêuticas.

O sistema de custeio é uma ferramenta essencial para promover estudos de eficiência (custo/qualidade) que apoiem a estratégia do hospital, sendo a informação proveniente deste sistema fundamental para compreender esta relação e para rentabilizar a capacidade instalada.

Estando identificadas as actividades e os respectivos custos, a contratualização interna dos hospitais encontra-se solidamente sustentada, podendo ser definido um orçamento para cada serviço, em que a relação entre a sua produção e os custos é transparente e baseada nas actividades realizadas em cada serviço. Uma vez que é baseado nas actividades, o orçamento será claramente compreendido por todos os profissionais promovendo um ambiente de participação e responsabilidade mais alargada. Adicionalmente, o apuramento de custos por actividade permitirá realizar orçamentos mais precisos baseados na produção esperada para um determinado período, separando os custos que variam com a produção daqueles que são fixos, permitindo ainda simulações

para diferentes custos unitários e diferentes volumes de produção.

## 10. Conclusões

Apesar das dificuldades que a implementação de um sistema de custeio por actividades possa implicar e da pouca experiência da aplicação deste sistema à realidade das instituições do sector da saúde, a verdade é que o custeio baseado nas actividades apresenta inúmeras vantagens para o conhecimento dos custos da actividade hospitalar.

O hospital conhece os custos em que incorre por prestar cuidados de saúde, identificando os custos por actividade assim como as áreas onde poderá desenvolver uma melhoria da prestação de cuidados, reorganizando práticas. Um sistema idêntico ao apresentado permite ainda uma reorganização da própria contabilidade dos hospitais, permitindo um maior conhecimento da contabilidade analítica e dando um carácter multidisciplinar e transversal à necessidade de se conhecerem os custos da actividade hospitalar. Por último, fornece aos hospitais informação quanto ao custo da produção a contratar com a entidade financiadora possibilitando uma maior convergência para a eficiência.

A nível central, o apuramento de custos por actividades permite o *benchmarking* entre instituições, possibilitando a comparação de custos entre objectos de custeio e entre actividades, realçando a introdução de ajustamentos que se demonstrem indispensáveis bem como a implementação de comparadores públicos, à semelhança do que se verifica em contexto internacional. Ao nível dos GDH, a verificar-se a necessidade, poderá vir a permitir uma redistribuição das componentes de custo de cada GDH, ajustando-os à realidade da prática hospitalar custeada.

## □ Referências bibliográficas

AMARO, N. *et al.* — The implementation of a purchasing mechanism for hospital resource allocation in Portugal. In PCSI Working Conference, 24, Lisbon, 8-11 October 2008 — Casemix beyond funding : contributions for health policy. Lisbon : Patient Classification Systems International, October 2008.

COKINS, G.; STRATTON, A.; HELBLING, J. — An ABC manager's primer : straight talk on activity-based costing. Montvale, NJ : Institute of Management Accountants, 1993.

EILER, R. G.; BALL, C. — Implementing activity-based costing. In BRINKER, B. J. ed. lit. — Handbook of cost management. New York : Warren Gorham Lamont, 1993.

INNES, J.; MITCHELL, F. — A practical guide to activity-based costing. London : Kogan Page, 1998. (CIMA's Financial Skills Series).

JACOBS, K. — Costing health care : a study of the introduction of cost and budget reports into a GP association. *Management Accounting Research*. 9 : 1 (1998) 55-70.

JARVINEN, J. — Rationale for adopting activity based costing in hospitals : three longitudinal case studies. OULU : Department of Accounting and Finance. Faculty of Economics and Business Administration. University of Oulu, 2005. PhD thesis.

LEHTONEN, T. — DRG-based prospective pricing and case-mix accounting : exploring the mechanisms of successful implementation. *Management Accounting Research*. 18 : 3 (2007) 367-395.

LLEWELLYN, S.; NORTHCOTT, D. — The average hospital. *Accounting, Organizations and Society*. 30 : 6 (2005) 555-583.

MAJOR, M. — Activity-based costing and management : a critical perspective. In HOPPER, T.; SCAPENS, R. W.; NORTHCOTT, D. ed. lit. — Issues in management accounting. 3<sup>rd</sup> ed. London : Prentice Hall, 2007. 155-174.

MAJOR, M.; HOPPER, T. — Managers divided : resistance and consent to ABC in a Portuguese telecommunications company. *Management Accounting Research*. 16 : 2 (2005) 205-229.

MAJOR, M.; VIEIRA, R. — Activity-based costing and management. In MAJOR, M.; VIEIRA, R. ed. lit. — Contabilidade e controlo de gestão : teoria, metodologia e prática. Lisboa : Escolar Editora, 2008. 245-278.

MILLER, J. G.; VOLLMANN, T. E. — The hidden factory. *Harvard Business Review*. 63 : 5 (1985) 142-150.

OECD — OECD HEALTH DATA 2007. Paris : OECD, 2007.

PORTUGAL. MS. ACSS — Serviço Nacional de Saúde : relatório de contas 2006. Lisboa : Administração Central do Sistema de Saúde, IP, 2007.

SHAOL, J. — Charging for capital in the NHS trusts : improve efficiency?. *Management Accounting Research*. 9 : 1 (1998) 95-112.

TSAI, W. H. — Quality cost measurement under activity-based costing. *International Journal of Quality & Reliability Management*. 15 : 7 (1998) 719-752.

WATERS, H.; WATERS, H.; ABDALLAH, H.; SANTILLÁN, D. — Application of activity-based costing (ABC) in a Peruvian NGO healthcare system. *The International Journal of Health Planning and Management*. 16 : 1 (Jan-Mar 2001) 3-18.

## □ Abstract

### THE IMPLEMENTATION OF AN ACTIVITY BASED COST SYSTEM IN THE HOSPITALS OF THE PORTUGUESE NATIONAL HEALTH SERVICE

An accounting system enables a better knowledge of the costs in an institution as well as a greater consciousness of the fact that financial resources are limited, being therefore of extreme importance in any health system. Furthermore, an accounting system is essential on a purchasing mechanism based on contracted prices for each type of production.

The Activity Based Costing system (ABC) has the benefit of calculating costs according to the several activities necessary for an hospital to fulfill its propose in assisting patients, identifying the ones that contribute in a greater proportion for the cost of a certain type of production, giving clues on how to rearrange the way things are done and contributes to a more efficient resource allocation.

At a central level, it enables cost and activity benchmarking between different hospitals, being an important pricing tool.

In the present article, the reasons that led the Portuguese Health Ministry to implement a Activity Based Costing System in five National Health System hospitals are presented along with the system advantages; hospital sample description; general rules; how resources were allocated to activities and how activity costs were allocated to the production outputs; the whole implementation process identifying the strong aspects and drawbacks as well as some results.

Keywords: activity based costing system; health accounting system; hospitals; costs; health outputs; hospital activity; health cost accounting.

**Anexo I**  
**Peso % da despesa total em Saúde no PIB**

	1970	1975	1980	1985	1990	1995	2000	2005
Austrália	–	7,0	6,8	7,2	7,5	8,0	8,8	–
Áustria	5,2	7,0	7,5	6,5	7,0	9,8	10,0	10,2
Bélgica	3,9	5,6	6,3	7,0	7,2	8,2	8,6	10,3
Canadá	6,9	7,0	7,0	8,1	8,9	9,0	8,8	9,8
Dinamarca	–	8,7	8,9	8,5	8,3	8,1	8,3	9,1
Finlândia	5,5	6,2	6,3	7,1	7,7	7,5	6,6	7,5
França	5,4	6,4	7,0	8,0	8,4	9,9	9,6	11,1
Alemanha	6,0	8,4	8,4	8,8	8,3	10,1	10,3	10,7
Grécia	4,7	–	5,1	–	5,8	7,5	9,3	10,1
Islândia	4,7	5,7	6,3	7,2	7,8	8,2	9,3	9,5
Irlanda	5,1	7,3	8,3	7,5	6,1	6,7	6,3	7,5
Itália	–	–	–	–	7,7	7,3	8,1	8,9
Japão	4,6	5,7	6,5	6,7	6,0	6,9	7,7	–
Luxemburgo	3,1	4,3	5,2	5,2	5,4	5,6	5,8	7,9
Holanda	–	7,1	7,5	7,3	8,0	8,3	8,0	–
Noruega	4,4	5,9	7,0	6,6	7,6	7,9	8,4	9,1
Portugal	2,5	5,1	5,3	5,7	5,9	7,8	8,8	10,2
Espanha	3,5	4,6	5,3	5,4	6,5	7,4	7,2	8,3
Suécia	6,8	7,6	9,0	8,6	8,3	8,1	8,4	9,1
Suíça	5,5	7,0	7,4	7,8	8,3	9,7	10,4	11,6
Reino Unido	4,5	5,5	5,6	5,9	6,0	7,0	7,3	8,3
Estados Unidos	7,0	7,9	8,8	10,0	11,9	13,3	13,2	15,3
Média da EU 15	4,6	6,4	6,8	7,0	7,1	7,8	8,1	9,2

Fonte: Portugal. MS. ACSS — Serviço Nacional de Saúde: Relatório de contas, 2006. OECD — OCDE Health Data, October 2007.

---

## **Anexo II**

### **Descrição de algumas actividades**

---

#### *Serviços de urgência*

Recepção e triagem

Tratar doentes no serviço de urgência geral

Receber, avaliar, tratar e encaminhar utentes admitidos na sala de emergência

Observação/tratamento de utentes não emergentes

Observação/tratamento em especialidades

Acompanhar/observar utentes SO/cuidados intensivos intermédios

Acompanhar/observar utentes na sala de recepção de exames

Apoio social

Preparar alta do utente

Actividades de suporte do serviço de urgência geral

Manutenção do serviço de urgência geral

Gestão da actividade do serviço de urgência geral

#### *Consultas externas*

Transporte do utente

Recepção e triagem

Realização de consultas

Realização de 1.<sup>as</sup> consultas

Realização de consultas subsequentes

Realização de consultas multidisciplinares

Realização de consultas de enfermagem

Cuidados no âmbito da consulta

Cuidados de Enfermagem

Actividades de suporte ao serviço de consultas externas

Manutenção do serviço de consultas externas

Gestão de actividade das consultas externas

#### *Hospital de dia*

Transporte do utente

Recepção do utente e marcação de tratamentos

Preparar a medicação a administrar nos tratamentos

Administração e monitorização de tratamentos

Actividades de suporte do hospital de dia

Manutenção do serviço do hospital de dia

Gestão de actividade do hospital de dia

#### *Internamento e alta do utente*

Internamento e alta do utente

Recepção e acolhimento do utente no internamento

Transporte do utente

Assegurar cuidados saúde ao utente no internamento

Preparar alta do utente

Actividades de suporte do internamento

Manutenção do serviço de internamento

Gestão de actividade do internamento

#### *Bloco operatório (BO)*

Preparação das salas do BO

Preparar o utente no BO

Assegurar a anestesia

Realização da intervenção cirúrgica

Recobro do BO

Actividades de suporte do BO

Manutenção do serviço do BO

Gestão de actividade do BO

Codificação da actividade do BO

---



**Anexo III**  
**Objectos de custeio elementares**

---

Urgências (Episódios. Não inclui custo com MCDT)  
Consultas externas (1.<sup>as</sup> e subsequentes. Não inclui custos com MCDT)  
Unidade de cuidados intensivos  
Unidade de cuidados intermédios  
Unidade de cuidados continuados integrados  
Internamento (custo por utente e por dia de internamento)  
Serviço domiciliário  
Hospital de dia  
Bloco operatório (custo por procedimento cirúrgico)  
Meios complementares de diagnóstico e terapêutica  
Morgue  
Utentes externos de Farmácia  
Investigação  
Cedência gratuita de medicamentos  
Apoio a outras instituições  
Tratamentos/exames no estrangeiro  
Custos conjuntos  
Custos comuns  
Custos não tratados em ABC  
Ensino pré-graduado  
Internato geral  
Derivados de sangue cedidos ao exterior

---

#### Anexo IV Caracterização da amostra de hospitais

Ao nível do Internamento, os hospitais que constituíram o grupo do projecto-piloto SCAH prestam cuidados em diferentes especialidades, a saber: Medicina Interna, Cardiologia, Dermatovenerologia, Endocrinologia, Estomatologia, Gastroenterologia, Infeciologia, Nefrologia, Neurologia, Pneumologia, Psiquiatria, Reumatologia, Hematologia, Oncologia Médica, Cirurgia Geral, Cirurgia Maxilar, Cirurgia Cardiorácica, Cirurgia Vascular, Neurocirurgia, Oftalmologia, Ortopedia, Otorrinolaringologia, Urologia, Transplantes Cardíacos, Obstetrícia, Ginecologia, Pediatria Médica, Neonatologia, Quartos Particulares e Unidades de Cuidados Intensivos (gerais e de especialidade), com Blocos Operatórios tanto a nível geral como por especialidade (como por exemplo Ortopedia, Oftalmologia, Cirurgia Cardiorácica, Neurocirurgia ou Queimados).

Ao nível do Hospital de Dia, os cuidados prestados pelos hospitais do projecto piloto abrangem as especialidades de Oncologia, Hematologia, Nefrologia, Psiquiatria, Doenças Infecciosas, Imuno-Hemoterapia, Imuno-Alergologia, Pneumologia, Ginecologia, Urologia, Cirurgia, Pediatria, Encocrinologia, Anestesiologia, Cardiologia e Neurologia, prestando estes hospitais ainda serviços de Consultas Externas e de Urgência (Geral ou por especialidade).

A prestação de Meios Complementares de Diagnóstico e Terapêutica nos cinco hospitais em análise, para os quais foi possível apurar custos, abrangem a Anatomia Patológica, Patologia Clínica, Imagiologia, MFR, Imuno-Hemoterapia, Anestesiologia, Medicina Nuclear, Técnicas Cardiológicas, Gastroenterológicas — Endoscopias, Neurológicas, Oftalmológicas, ORL, Pneumológicas, Ginecologia/Obstetrícia, Dermatologia e Nefrologia.

No ano de 2007, os hospitais pertencentes ao presente projecto-piloto caracterizaram-se globalmente da seguinte forma:

Recursos humanos	Total
Pessoal dirigente	56
Pessoal técnico superior médico	1 479
Pessoal técnico superior outro	133
Pessoal técnico superior saúde	83
Pessoal de enfermagem	2 807
Pessoal técnico diagnóstico e terapêutica	562
Pessoal técnico profissional	72
Pessoal administração	761
Pessoal dos serviços gerais	1 951
Outro pessoal	214
Lotação	Total
Serviços	1 685
Berçário	82
Quartos particulares	2
Actividade	Total
Internamento (doentes saídos)	68 333
Número de consultas externas	624 922
Número de intervenções cirúrgicas	47 917
Número de atendimentos urgência	457 073
Número de sessões hospital de dia	56 305
Número de visitas serviço domiciliário	460