

**UNIVERSIDADE
CATÓLICA
PORTUGUESA PORTO**
FACULDADE DE ECONOMIA E GESTÃO

MESTRADO EM GESTÃO

RELATÓRIO DE PROJETO

CUSTEIO DE SERVIÇOS DE SAÚDE
NUMA IPSS

Miguel Alfredo dos Reis Ferreira

Fevereiro 2013



CATÓLICA
UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA | PORTO
Faculdade de Economia e Gestão

Agradecimentos

Este projeto não é resultado apenas de um esforço individual. Ele surge do contributo disponibilizado pela Celestial Ordem Terceira da Santíssima Trindade e das pessoas que durante a sua elaboração, de alguma forma, proporcionaram o seu apoio e conhecimento. A todas elas o meu mais sincero e profundo agradecimento.

Agradeço à minha família, em especial ao Pedro, pela aceitação da ausência do pai que por vezes sentiu, à minha esposa, pelo apoio dado neste percurso académico, em especial no decorrer deste projeto, que conviveu diariamente com as tenções, incertezas e momentos de frustração que a afetou de alguma maneira.

À minha orientadora Prof. Dra. Maria Luísa Anacoreta, pela disponibilidade, colaboração, partilha de conhecimentos e capacidade de incentivo manifestada ao longo do projeto.

Ao Sr. Provedor Dr. José T. Pinto Brandão, que disponibilizou tempo e condições para a realização do meu trabalho de investigação na organização, o meu muito obrigado.

Ao Sr. Diretor Executivo Dr. José Luís Fonseca, que me orientou na organização, o meu muito obrigado pela paciência e tempo disponibilizados ao longo do projeto.

Ao Sr. Diretor Hospitalar Dr. A. Osvaldo Dias, o meu muito obrigado pela paciência e tempo disponibilizados ao longo do projeto.

Ao Sr. Diretor Clínico Dr. Aníbal Justiniano, o meu muito obrigado pela paciência e tempo disponibilizados ao longo do projeto.

À Dr.^a Inês Melo, e à Dr.^a Vânia Prata, que desenvolvem um excelente trabalho, obrigado pelas contribuições preciosas, e por reconhecerem a importância desta investigação para a organização.

Aos grandes e inesquecíveis amigos, André de Melo e Silva, Paulo Manuel de Sousa Rodrigues e José Augusto da Silva Azevedo, por fazerem parte, sem dúvida alguma dos melhores e grandes momentos desta jornada.

Resumo

No atual contexto da saúde o desenvolvimento das técnicas de custeio para o controle e análise dos custos nas organizações hospitalares, tem sido um fator determinante para o desempenho das mesmas e apresenta-se como uma importante ferramenta no processo de gestão. Este projeto tem como objetivo a aplicação do custeio baseado em atividade e tempo, sigla do inglês Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC), no Hospital da Trindade. A sua implementação na instituição constitui uma mais-valia para a obtenção de informações precisas e confiáveis. Nesta medida, surge uma questão basilar: será que o reembolso feito pelas mais diversas entidades remunera os custos dos atos cirúrgicos? No decorrer do estudo foram utilizadas varias técnicas de colheita de dados e análise documental, de forma a proporcionar elementos capazes na identificação e aprofundamento do setor, bem como os serviços realizados e os recursos consumidos. A amostra selecionada para o estudo refere-se aos atos cirúrgicos mais praticados na organização no corrente ano. A partir do propósito apresentado, determinou-se os custos associados a cada ato cirúrgico bem como os valores de reembolso feitos pelas respectivas entidades convencionadas com a instituição. Constatou-se que os valores reembolsados pelas entidades convencionadas ficaram substancialmente abaixo dos custos, variando de -5% na apendicectomia a -63% no tratamento de hérnia inguinal bilateral. A magnitude das variações entre o máximo e mínimo dos valores reembolsados sugere que as entidades convencionadas trabalham com metodologias não convergentes na formação das suas tabelas de preços. A partir dos resultados apresentados, pretende-se viabilizar a implementação do TDABC nas organizações hospitalares em geral.

Palavras-chave: Custeio Baseado em Atividade e Tempo; custos hospitalares; controle de custo.

Abstract

In the current health context, the development of costing techniques for the control and analysis of costs in hospital organizations, has been a determining factor for their performance and presents itself as an important tool in the management process. The aim of this project is the implementation of costing based on both activity and time, Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC), at Hospital da Trindade. Its implementation in the institution is an asset for obtaining accurate and reliable information. To this extent, a key question arises: will the reimbursement made by the various entities cover the costs of surgical procedures? During the study, several techniques for data-collecting and analysis of documents were used, to provide capable elements of identifying and deepening the sector, as well as the services performed and the resources consumed. The selected sample for the study covers the most performed surgical procedures in the organization in the current year. Taking into account the presented purpose, the costs associated with each surgical procedure as well as the reimbursements made by the respective entities, agreed with the institution, were determined. It was found that the values reimbursed by the agreed entities were substantially below the actual costs, ranging from -5% in appendectomy to -63% in the treatment of bilateral inguinal hernia. The magnitude of variation between the maximum and the minimum values reimbursed, suggests that the agreed entities work with non-converging methodologies in the creation of their price lists. From the results presented, it is intended to facilitate the implementation of TDABC in hospital organizations in general.

Keywords: Time-Driven Activity-Based Costing; hospital costs; cost control.

Glossário

ABC: Activity-Based Costing - Custeio Baseado em Atividade

BMAC: BM Análises Clínicas.

CESPU: Cooperativa de Ensino Superior, Politécnico e Universitário, CRL.

CNVRAM: Código de Nomenclatura e Valor Relativo de Atos Médicos

DRG: Diagnosis Related Groups - Grupos de Diagnósticos Homogéneos

GDH: Grupos de Diagnósticos Homogéneos

HPP: Hospitais Promotores da Saúde

IPSS: Instituição Particular de Solidariedade Social

MCDT's Meios Complementares de Diagnósticos e Tratamentos.

TDABC: Time-Driven Activity-Based Costing –Custeio Baseado em Atividade e Tempo

UCCLDM: Unidade de Cuidados Continuados de Longa Duração e Manutenção.

Índice de figuras

Imagem 1 – Enquadramento Urbanístico da Ordem da Trindade.....	18
Imagem 2 – Bloco Operatório: corredor interno.....	21
Imagem 3 – Bloco Operatório: suite operatória.....	21
Imagem 4 – Unidade de Esterilização.....	21
Imagem 5 – Unidade de Cuidados Pós-Anestésico.....	21
Imagem 6 - Apuramento de resultados numa lógica de absorção, Hugues et al. (2011)	25

Índice de tabelas

Quadro 1. Modelo de implementação do TDABC.....	45
Quadro 2. Serviços da unidade em análise.....	47
Quadro 3. Custos com o pessoal	49
Quadro 4. Fornecimentos de serviços externos.....	52
Quadro 5. Material de consumo	53
Quadro 6. Depreciações de equipamentos e edifício	53
Quadro 7. Custos e perdas financeiros	54
Quadro 8. Impostos	54
Quadro 10. Tabela de repartição dos custos aos serviços	56
Quadro 11. Alocação de custos aos serviços.....	57
Quadro 12. Tabela de amostragem do valor total de cada ato cirúrgico	59
Quadro 13. Amostra de atos mais frequentes na unidade em análise	61
Quadro 20. Análise dos atos cirúrgicos.....	62
Quadro 20. Valorização do piso de sala.....	62
Quadro 21. Tabela de confrontação de valores de custo e valores convencionados.....	64

Índice

1. Introdução.....	10
1.1. Tema	10
1.2. Justificativa.....	13
1.3. Objetivos.....	14
1.4. Estrutura do projeto	15
2. Celestial Ordem Terceira da Santíssima Trindade.....	16
2.1.1. Percurso histórico	16
2.2.1. O Hospital da Ordem da Trindade.....	18
2.2.2. Bloco operatório	21
3. Enquadramento Teórico	23
3.1. Instituição Particular de Solidariedade Social	23
3.2. Organização hospitalar	24
3.3. Custeios tradicionais.....	25
3.4. Activity-Based Costing ABC	27
3.5. Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC)	31
3.6. Atividades.....	33
3.7. Direcionadores de custos	34
3.8. Objetos de custo.....	34

3.9. Aplicação do sistema de custeio nos hospitais	35
3.10. Código de Nomenclatura e Valor relativo de Atos Médicos.....	39
4. Metodologia	40
4.1. Metodologia.....	40
4.2. Planeamento do estudo	44
5. Estudo de caso na Celestial Ordem Terceira da Santíssima Trindade	45
5.1. Identificação da área de estudo.....	45
5.2.1. Diagnóstico institucional e unidade de análise.....	46
5.2.2. Identificação dos serviços.....	47
5.2.3. Identificação e afetação dos custos.....	48
Pessoal.....	48
Fornecimentos de Serviços externos.....	49
Material de consumo.....	52
Depreciações de equipamentos e edifício	53
Custos e perdas financeiros.....	53
Impostos	54
Centro de custos	54
Repartição de custos	55
5.2.4. Custeio do objeto de custo.....	58
5.2.5 Resultado	63

5.2.6 Análise e sugestões de melhoria.....	65
6. Conclusão.....	67
7. Referências Biográficas.....	70

1. Introdução

1.1. Tema

Na conjuntura atual, a crescente necessidade de sermos mais competitivos é um fenómeno generalizado. Este facto tem conduzido, segundo Udpa & Suneel (1996), as organizações a questionarem o seu desempenho, e confrontarem a tomada de decisões com os objetivos preconizados.

Tendo presente este cenário, hoje as organizações hospitalares públicas ou privadas, têm necessidade de introduzir melhoramentos no seu funcionamento em termos de qualidade dos serviços como também, não menos importante, na redução de custos. Para isso, há necessidade de recorrer a ferramentas técnicas que permitam analisar com maior exatidão o desempenho das organizações e as perspetivas futuras a médio e longo prazo, como as apresentadas por Kaplan e Anderson (2007).

Na atualidade, a generalidade das organizações hospitalares têm problemas financeiros, o que potencializa o risco de ineficiência da gestão. Para inverter essa tendência, é necessário tomar medidas que adaptem as organizações às exigências atuais do mercado, sendo primordial que os seus responsáveis consigam manter um equilíbrio entre a satisfação dos utentes/doentes e a eficiência da organização como um todo (Naranjo-Gil 2007).

Por outro lado, as organizações hospitalares, em geral, desconhecem os custos reais dos serviços que prestam ou, então, não integram a totalidade desses custos nas análises que produzem para formação de preços, o que deturpa, por vezes, as expectativas de rentabilidade dos mesmos. Por conseguinte, é importante, conforme realçam Hugues et al. (2011), que as organizações percebam que o uso de sistemas integrados é fundamental para o controlo da gestão, podendo proporcionar informações necessárias para influenciar as políticas operacionais, os próprios preços, ou mesmo saber se é mais vantajoso a terciarização de diversos serviços ou não.

Este projeto está enquadrado numa Instituição Particular de Solidariedade Social (IPSS) sem fins lucrativos, que tem como finalidade o exercício de ações de carácter social, entre elas, o apoio às carências humanitárias. Para cumprir esse objetivo, é importante a maximização dos

resultados nos esteios económicos da instituição, como o hospital, a farmácia, a imagiologia e o laboratório, podendo desta forma dar continuidade ao seu projeto social.

Pode-se, pois, afirmar que a principal fonte de recursos da Celestial Ordem Terceira da Santíssima Trindade é o seu hospital, o qual, na atualidade, se depara com uma reestruturação dos quadros mais indiferenciados, na tentativa de se adaptar a uma nova realidade. Falamos de uma realidade de recessão económica que a Europa e Portugal vivem desde há já algum tempo, com fortíssimas medidas de restrição orçamental, as quais são responsáveis, em grande medida, por uma séria retração do número de clientes/utentes ao hospital. Para além destes fatores que condicionam a atividade empresarial do Hospital da Ordem da Trindade, temos de, igualmente, ter presente uma concorrência, por vezes desleal, a nível da oferta de cuidados de saúde que se verifica na área do Grande Porto, mas também o surgimento de um novo paradigma de procura desses cuidados, com a explosão das empresas seguradoras e o aparecimento dos denominados “preços fechados”, que condicionam a capacidade produtiva e respetivas margens de comercialização.

De facto, o problema surge no modo como o hospital é remunerado dos atos médicos que pratica. A maioria dos utentes do hospital, subscreveram, em tempo oportuno, um seguro de saúde de uma determinada companhia que, na generalidade, tem estabelecido um protocolo com o hospital. Quando um utente/doente se dirige à instituição para obter uma consulta de determinada especialidade, ou tenha necessidade de fazer uma intervenção cirúrgica o valor das mesmas é financiado em parte ou na totalidade pela companhia e o seu preço respeitará as condições protocoladas.

A grande questão que desde logo se coloca é a seguinte: Será que essa remuneração é suficiente para pagar os atos médicos, desde a equipa cirúrgica, aos consumíveis e toda a estrutura envolvida? A situação é delicada: se, por um lado, o código deontológico do médico o obriga às melhores práticas e à utilização dos melhores e mais atuais recursos disponíveis no mercado; por outro, esse facto condicionará o valor dos atos praticados, empolando o custo dessas intervenções. Deste modo, percebe-se que o valor convencionado, que é genérico para todas as intervenções com o mesmo código, geralmente, não é o correto. Os custos estimados podem, eventualmente, ser muito inferiores aos apurados no final de cada procedimento, originando, dessa forma, uma retribuição demasiado baixa em função dos serviços prestados. Esta situação é especialmente arruinadora para hospitais como o da Ordem da Trindade, que

pretendem manter um elevado nível de qualidade dos serviços que prestam e que apostam na especialização e na diferenciação desses serviços.

Assumindo este facto como uma realidade, é importante saber se este hospital está a ser corretamente remunerado e se o serviço que presta está a ser corretamente valorizado, conforme realça Chan (1993). Assim, a identificação e mensuração dos custos dos serviços praticados pelo hospital, bem como a sua imputação aos atos médicos, que fazem parte dos preços fechados desde o internamento, ao bloco operatório (que é uma valência estruturante para a produção e saúde económica dos hospitais), à equipa cirúrgica, entre outros, são cruciais para a análise.

Apesar da sua posição de vanguarda na qualidade dos serviços que presta, estamos perante um hospital que está desatualizado na implementação de ferramentas de gestão financeira, que, em parte, desconhece os custos reais dos seus serviços e que, na prática, em alguns casos, aplica preços de uma forma empírica, sem qualquer estudo prévio e/ou critério que possa conferir rigor a esses mesmos preços. Neste contexto, é absolutamente necessário um trabalho de recolha e tratamento de dados que estão espalhados por vários sistemas de informação complexos, que não estão interligados e que têm lacunas que não facilitam ou tornam morosas essas recolhas de informação. Simultaneamente, no hospital há serviços que não estão informatizados, onde os dados são materializados no processo do doente de forma artesanal, ou seja em papel. Constato, igualmente, que grande parte do corpo clínico tem a perceção de que a informação não é importante para a organização nem para os utentes ou, simplesmente, não é utilizada, originando um afastamento do dever de registo e de preenchimento dos impressos a introduzir no sistema.

1.2. Justificativa

Ao estar na presença de uma IPSS que tem como seu principal esteio económico o hospital, ter percebido a sua missão e, nesse contexto, ter-me consciencializado da necessidade de gerar recursos financeiros para dar continuidade a essa mesma missão, constituiu para mim foco catalisador no interesse particular em desenvolver este projeto no âmbito do mestrado em gestão.

No decorrer da investigação bibliográfica que realizei para este projeto, pude confirmar a existência de diversos trabalhos que abordam a aplicação do sistema de custeio nas organizações hospitalares e, neste âmbito, constatar que é uma área cada vez mais decisiva no sucesso das organizações, pois permite o retorno financeiro da sua atividade. Entendo, portanto, que este projeto, pela sua importância e atualidade intrínsecas, pode contribuir para o desenvolvimento do conhecimento nesta área da gestão hospitalar e, por conseguinte, constitui-se uma mais-valia no que concerne à contenção de custos que o momento atual exige, face às restrições orçamentais em curso.

Alargar o conhecimento na área dos custos hospitalares proporciona informação relevante para a gestão neste tipo de organizações. O TDABC, técnica desenvolvida por Kaplan e Anderson (2004), permite aos gerentes apurar os custos das atividades de uma empresa, bem como o tempo gasto com elas, de uma forma continuada.

1.3. Objetivos

O objetivo geral deste projeto é a aplicação do custeio baseado em atividade e tempo, sigla do inglês Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC), no Hospital da Trindade, servindo de base para futura implementação na organização como um todo, apresentando, assim, uma nova perspectiva à gestão.

A partir do objetivo global destaca-se os seguintes objetivos específicos:

- Identificar e analisar os dados necessários ao desenvolvimento do modelo proposto.
- Identificar e definir os principais serviços do hospital.
- Determinar os custos de cada serviço.
- Apurar e analisar os custos dos atos médicos realizados na organização.
- Propor melhorias a partir do TDABC.

1.4. Estrutura do projeto

Este projeto está estruturado em seis capítulos, conforme os estudos necessários ao problema formulado.

O primeiro capítulo é composto pelos aspetos introdutórios e de contextualização, com a delimitação do tema, a justificativa, os objetivos e a estrutura do projeto.

O segundo capítulo começará com uma breve incursão histórica relativamente à criação da Celestial Ordem Terceira da Santíssima Trindade e fará uma caracterização do Hospital e, com particular detalhe, do seu Bloco Operatório

No terceiro capítulo é apresentado o enquadramento teórico, onde faço uma breve apresentação de apanhados de literatura relevante, sobre Instituição Particular de Solidariedade Social, organização hospitalar, custeio tradicional, Activity-Based Costing ABC, Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC), atividade, direcionadores de custo, objeto custo, aplicação do sistema de custeio nos hospitais e o código de Nomenclatura e Valor relativo de Atos Médicos.

No quarto capítulo é apresentada a metodologia e o planeamento utilizado para a realização deste projeto.

No quinto capítulo é apresentado o estudo de caso na Celestial Ordem Terceira da Santíssima Trindade, onde vou implementar esta nova ferramenta de gestão e dar sugestões de melhoria

Por fim, no sexto e último capítulo encontra-se a conclusão deste projeto, bem como a exposição das limitações e sugestões para futuras pesquisas.

2. Celestial Ordem Terceira da Santíssima Trindade

2.1.1. Percurso histórico

No Porto, como em nenhuma outra cidade portuguesa, a vida dos cidadãos foi continuamente tocada pela mão protetora de várias instituições de beneficência, que, ao longo dos séculos foram nascendo e crescendo em diferentes pontos da urbe. Entre essas instituições, conta-se a Celestial Ordem Terceira da Santíssima Trindade, instituição de solidariedade social com mais de 250 anos de história, embora a sua verdadeira origem remonte ao ano de 1198, através da Ordem Militar dos Trinitários.

Quase seis séculos mais tarde, mais precisamente em 13 de Fevereiro de 1676, nascia a Ordem Terceira de S. Domingos, no extinto Mosteiro de S. Domingos, onde os futuros trinitários ocupavam o mesmo cenóbio. Esta co-habitação não foi pacífica e, deste modo, após longos anos de litígio com os frades dominicanos, os trinitários viram-se forçados a encontrar um novo lar, por decisão do Papa Bento XIV.

A 15 de Abril de 1755, o papa Bento XIV ordenou a dissolução oficial da Ordem Terceira de S. Domingos e a viagem dos seus membros para longe dos frades. Conseguida por influência dos dominicanos, esta resolução do pontífice representou um duro golpe nas aspirações dos terceiros, que tinham vindo a crescer de ano para ano. Para serenar esta questão, o rei D. José logo tratou de convencer Bento XIV a promover a instituição da Celestial Ordem Terceira da Santíssima Trindade “para nela serem admitidos os fiéis pertencentes à ordem abolida” Silveira, Boaventura (2001).

Criada a nova Ordem por bula de 14 de Maio de 1755, inicialmente sob a denominação de Arquiconfraria da Santíssima Trindade, logo a 1 de Novembro desse ano ficou canonicamente instalada na capela da Senhora da Batalha. Os trinitários haveriam de permanecer aqui até 1786, ano em que se transferiram para a capela do Senhor do Calvário Novo, à Cordoaria, ao fundo do campo chamado Mártires da Pátria, junto ao qual funcionava o Hospício dos Frades Antoninos do Vale da Piedade. Também com estes frades a relação de vizinhança foi algo conflituosa, pelo que a Arquiconfraria da Santíssima Trindade, dispoñdo já de capitais

relativamente avultados e de um elevado número de Irmãos, resolveu vender as alfaias e os terrenos que adquirira na Cordoaria.

Assim, em 17 de Abril de 1803, no antigo Largo do Laranjal, hoje Praça da Trindade, foi lançada a primeira pedra para a construção da Igreja da Trindade, sob a bênção do bispo D. António de S. José e Castro, que apadrinhou o arranque da imponente obra, projetada pelo arquiteto e engenheiro Carlos Amarante, ilustre autor da planta do Bom Jesus, em Braga; bem como do edifício da antiga Academia Politécnica, onde hoje funciona a Reitoria da Universidade do Porto.

A construção da Igreja da Trindade, que incorporava outras valências, entre as quais um hospital, só ficou totalmente terminada quase nove décadas mais tarde, devido aos constantes e asfixiantes problemas de financiamento. A longa história da construção da Igreja e do Hospital da Trindade está recheada de nomes ilustres e anónimos, sem os quais não teria sido possível erguer esta obra absolutamente ímpar na cidade do Porto.

Como é possível ler nos Estatutos da Ordem da Trindade (1991), os seus fins têm sido, “[...] proporcionar a seus irmãos a assistência, a beneficência e a instrução; dar íntegro cumprimento às disposições testamentárias de seus benfeitores e, no templo privativo, praticar todos os atos de culto divino de harmonia com os seus legados e em sufrágio das almas de seus irmãos e benfeitores”.

2.2.1. O Hospital da Ordem da Trindade

Já com um percurso sólido e sustentado no tempo e também atendendo à grande afluência aos seus serviços o Hospital da Ordem da Trindade sentiu a necessidade de alargar as suas instalações, já na segunda metade do século XX. Decidido, em Assembleia Geral extraordinária de 13 de Julho de 1951, que se devia avançar com tal empreendimento, unanimemente reconhecido como ousado mas justificável para a época, a mesa administrativa da Ordem da Trindade, com a aquiescência da junta consultiva, avançou sem perda de tempo, como é possível ler no Relatório e Contas da Celestial Ordem da Trindade (1970).

Todos os trabalhos começaram e nunca mais se pararia até à sua inauguração da nova ala, na parte norte do hospital, que teve lugar em 5 de Junho de 1970, com a presença do Presidente da República, almirante Américo de Deus Rodrigues Tomás e do bispo do Porto, D. António Ferreira Gomes.



Imagem 1 – Enquadramento Urbanístico da Ordem da Trindade

Em todos as áreas da atividade económica e empresarial, mas muito particularmente no setor da oferta em cuidados de saúde de qualidade, o mercado e a concorrência são fenómenos que naturalmente foram emergindo na sociedade e evoluindo de acordo com a criatividade e objetivos dos respetivos players. Neste âmbito, o Hospital da Ordem da Trindade sempre soube perceber esta dinâmica numa perspetiva positiva e, simultaneamente, pró-ativa, tendo apostado numa política de modernização da sua estrutura e das suas valências. Assim, em

2008, deu-se início à reestruturação do Bloco Operatório, reformulação da Central de Esterilização, ampliação da Unidade de Cuidados Pós-Anestésicos que passou a estar dotado de capacidade para uma unidade de cuidados intensivos, redefinição da cirurgia ambulatória com diferenciação dos circuitos. Além das enunciadas, outras obras de beneficiação foram concretizadas em diferentes valências e/ou serviços, estando, na atualidade, a ser objeto de remodelação o terceiro piso da ala Norte, tendo em vista acolher, em meados de 2013, uma Unidade de Cuidados Continuados de Longa Duração e Manutenção (UCCLDM), com capacidade para 27 utentes.

Além desta UCCLDM, o Hospital dispõe atualmente de uma capacidade de internamento de 35 camas, distribuídas pelos pisos 2, e 4 da ala Norte, com um corpo médico e de enfermagem de grande diferenciação, o que lhe permite responder com oportunidade e qualidade a todas as solicitações. Em colaboração estreita com este serviço de internamento e para além de um Departamento de Ambulatório com uma equipa pluridisciplinar de médicos especialistas, a funcionar nos pisos 1 e 5; de uma farmácia hospitalar que, simultaneamente, presta serviço ao público; e de um Bloco Operatório de excelência que daremos relevo em capítulo próprio, o Hospital estabeleceu parcerias com outras entidades (CESPU e BMAC), no sentido de assegurar nas suas instalações um serviço de qualidade aos níveis da Imagiologia e Análises Clínicas, respetivamente. Todas estas valências e/ou serviços concentradas no mesmo edifício, para além de constituírem uma “mais-valia” ao nível da eficiência tecnológica, técnica e económica, traduzem-se num fator de comodidade para os utentes.

Percebe-se, assim, que o Hospital da Ordem da Trindade assume, hoje, uma visão de inovação e excelência em todos os seus departamentos ou valências, procurando disponibilizar aos seus utentes serviços com elevada diferenciação técnica e científica. Assim, em fase de arranque, embora já com algumas sessões realizadas, dispõe de um Hospital de Dia de Oncologia Médica, na área da quimioterapia, numa parceria com uma Fundação portuguesa de renome ligada à investigação biomédica. Igualmente, decidiu fazer uma forte aposta na cirurgia bariátrica, através de uma equipa multidisciplinar de especialistas de reconhecido mérito, no seu Centro de Tratamento em Obesidade, reconhecido pela Direção-Geral da Saúde desde 17 de Fevereiro de 2010. Finalmente, embora com importância similar, encontra-se em fase de planeamento e de organização da respetiva estrutura logística uma Unidade de Tratamento de

Feridas, em colaboração com a Associação Portuguesa de Tratamento de Feridas e com a Universidade Católica Portuguesa.

Como se percebe, o hospital é uma entidade privada de referência, que se destaca não apenas pela qualidade dos seus serviços, mas fundamentalmente pela excelência técnica dos seus profissionais. Destacamos, a título de exemplo, o seu Diretor Clínico – Professor Dr. Aníbal Justiniano, insigne especialista de cirurgia geral, com um percurso absolutamente ímpar como cirurgião e como mestre, mas também na sua qualidade de pessoa humana. Para o Dr. Justiniano, humanizar é dar aos doentes a hospitalidade no verdadeiro sentido da palavra, onde a Ordem da Trindade tem, justamente, um papel de relevo muito especial; ou como ele tanto gosta de dizer, “desde há muito tempo que vestiu a camisola da Ordem da Trindade”. Entre tantos outros, sublinhamos ainda os nomes do Prof. Doutor José Carlos Noronha e da Prof. Doutora Maria João Cardoso: o primeiro, um dos mais prestigiados ortopedistas, muito requisitado pelos desportistas europeus com patologia traumática do joelho; o segundo caso, trata-se de uma destacada especialista de cirurgia dos quadros da Fundação Champalimaud, com enorme notoriedade na cirurgia oncológica da mama.

Além destes três exemplos, o Hospital da Ordem da Trindade disponibiliza uma diversidade de especialidades médicas, como medicina interna, cardiologia, psiquiatria, pediatria, entre outras. Simultaneamente, o seu leque de oferta compreende praticamente todas as especialidades cirúrgicas, como: gastroenterologia e cirurgia digestiva, cirurgia geral, ginecologia/obstetrícia, neurocirurgia, oftalmologia, ortopedia, otorrinolaringologia, urologia, cirurgia vascular, cirurgia plástica, cirurgia bariátrica, cirurgia dentária, etc.; às quais, o seu moderno bloco operatório dá cabal resposta.

2.2.2. Bloco operatório

O bloco operatório é composto por um amplo centro cirúrgico com seis salas, três das quais equipadas para qualquer grande cirurgia mais diferenciada; uma Unidade de Cuidados Pós-Anestésicos (vulgarmente conhecida como sala de recobro) com sete camas, totalmente equipada e monitorizada, além de uma sala com cadeirões para doentes em regime de cirurgia ambulatória.



Imagem 2 – Bloco Operatório: corredor interno



Imagem 4 – Unidade de Esterilização



Imagem 3 – Bloco Operatório: suite operatória



Imagem 5 – Unidade de Cuidados Pós-Anestésico

Em área contígua, dispõe ainda de uma Unidade de Esterilização, com autoclaves de dupla entrada e circuitos perfeitamente definidos e um equipamento para esterilização a baixa

temperatura por plasma de peróxido de hidrogénio (conhecido por Sterrad®). É um serviço reconhecido pela capacidade técnica instalada e qualidade dos equipamentos, o que permite dar resposta a todas as solicitações com uma abrangência às mais complexas intervenções, sendo, sem qualquer dúvida, o core business da organização.

Em suma, penso que podemos afirmar que a marca “Ordem da Trindade” é o principal ativo do seu próprio Hospital. Representa para muitos a elite das organizações de saúde, enfatizando valores como humanidade, simplicidade, universalidade, mas também modernidade e excelência. É, neste contexto, uma instituição que se orgulha do seu passado, mas que não descarta os avanços tecnológicos e os desafios do futuro.

3. Enquadramento Teórico

3.1. Instituição Particular de Solidariedade Social

Segundo os estatutos das Instituições Particulares de Solidariedade Social (IPSS) Decreto-Lei n.º119/83 de 25 de Fevereiro (1993), “São IPSS as constituídas, sem finalidades lucrativas, por iniciativa de particulares, com o propósito de dar expressão organizada ao dever moral de solidariedade e de justiça entre os indivíduos e desde que não sejam administradas pelo estado ou por um corpo autárquico, para prosseguir, entre outros, os seguintes objetivos, mediante a concessão de bens e a prestação de serviços: apoio a crianças e jovens; apoio à família; apoio à integração social e comunitária; proteção dos cidadãos na velhice e invalidez e em todas as situações de falta ou diminuição de meios de subsistência ou de capacidade para o trabalho; promoção e proteção de saúde, nomeadamente através da prestação de cuidados de medicina preventiva, curativa e de reabilitação; educação e formação profissional dos cidadãos; e resolução de problemas habitacionais das populações”.

3.2. Organização hospitalar

Segundo o que o Hospital Universitário (2012), “Hospital é parte integrante de uma organização Médica e Social, cuja função básica, consiste em proporcionar à população assistência médica sanitária completa, tanto curativa como preventiva, sob quaisquer regimes de atendimento, inclusive o domiciliar, cujos serviços externos irradiam até ao âmbito familiar, constituindo-se também, num centro de educação, capacitação de recursos humanos e de pesquisas em saúde, bem como de encaminhamento de pacientes, cabendo-lhe supervisionar e orientar os estabelecimentos de saúde a ele vinculados tecnicamente”.

Segundo Jürgen et al.(2001), na década anterior o ambiente hospitalar já enfrentou uma série de mudanças significativas que estimularam o progresso na saúde. Com a escassez de recursos e o aumento da concorrência, da qualidade e da eficiência, os serviços tornaram-se especialmente importantes para abordagens inovadoras, como os Hospitais Promotores da Saúde (HPP). Esse esforço evidencia as intervenções e os desafios futuros na promoção da saúde e aplicação do conhecimento disponíveis pelos profissionais da saúde nos hospitais, não deixando de incentivar novas pesquisas.

3.3. Custeios tradicionais

O método de custeio por absorção, caracteriza-se por ser um dos mais utilizados pelas organizações. Dentro dos métodos de custeio, este, baseia-se numa lógica de absorção de custos ao nível dos produtos ou centro de custos (Hugues et al. 2011).

Conforme apresenta Hugues et al. (2011), o método do custeio por absorção reside na apropriação de todos os custos industriais resultantes da utilização ou consumo de recursos envolvidos na produção de bens ou serviços. Estes são classificados como custos directos ou indirectos. O primeiro afeto à produção ou a qualquer um dos seus componentes e o segundo aplicado mediante critérios de imputação.

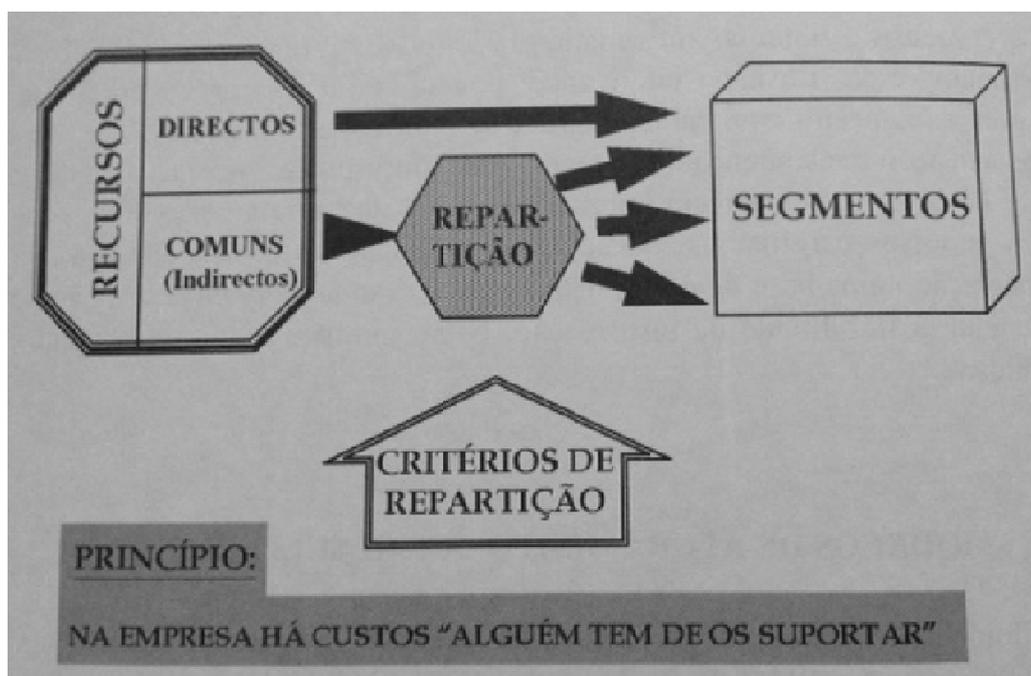


Imagem 6 - Apuramento de resultados numa lógica de absorção, Hugues et al. (2011)

Para Kaplan e Anderson (2007), os sistemas tradicionais normalmente utilizavam apenas três categorias de custo a mão-de-obra, matéria-prima e os gastos gerais de fabrico, estes corresponde a custos indirectos industriais, onde incorporam uma série de custos, estes variáveis ou fixos. Custos variáveis são os custos que variam em função do volume de

produção, ou seja, dependem do nível de recursos consumidos ou utilizados. Os fixos, estes dependem apenas da capacidade instalada, sendo independentes do nível de produção.

Este método por absorção permite entender o fluxo dos custos dentro da organização e alocá-los a centros de custos de forma a se obter informação que possibilita a análise do lucro e dos processos produtivos. Os problemas com este método surgem no caso de manipulação dos dados, conforme salienta Brimson (1994).

O sistema de custeio variável consiste em analisar separadamente os custos dos recursos cujo consumo ou a utilização dependam do nível de atividade realizada. Os custos que são independentes do referido nível de atividade são os fixos, ou seja, os custos variáveis dizem respeito a todos os custos correlacionados com o nível de atividade. Os custos fixos consideram-se o consumo ou a utilização de recursos que não dependam totalmente do nível de atividade, variando em função da capacidade utilizada, isto é, são estáveis dentro de determinado intervalo de atividade (Hugues et al. 2011).

Segundo os mesmos autores, se às vendas de um objeto de custo, retirarmos os custos variáveis, dá origem à margem de contribuição variável; e, de seguida, se subtrairmos os custos fixos que lhe estão associados, obtemos a margem de contribuição direta ou o resultado operacional.

Assim, o impacto da variação do nível de atividade sobre a margem de contribuição direta depende dos custos fixos, ou seja, se estes são reversíveis ou irreversíveis.

Estes modelos de contabilidade analítica estão subjacentes a um conjunto de conceitos, métodos e princípios que, embora tecnicamente defensáveis, se revelam inadequados num ambiente de forte agitação, que é o contexto atual, bastante diferente da era industrial com consequências que podem ser nefastas a definição estratégica e política empresarial.

3.4. Activity-Based Costing ABC

Apesar das diferenças que marcaram a evolução da contabilidade analítica, diversos foram os métodos de apuramento de custos, sempre com a deliberação de apurar todos os custos envolvidos na produção de produtos ou na prestação de serviço. Este facto reflete as diferentes preocupações da gestão em épocas distintas. Hugues et al. (2011), referem que “O crescimento associado ao pós-guerra levou a que muitas empresas, particularmente as de maior dimensão tivessem a necessidade de acompanhar os seus resultados”.

Segundo Kaplan e Anderson (2007), os sistemas de custeio tradicionais que foram desenvolvidos na década de 1980, baseavam-se no custo-padrão e tinham sido desenvolvidos durante o movimento da administração científica, não refletindo a nova realidade económica. Hugues et al. (2011), referem que o conceito contabilístico desenvolvido por Johnson e Kaplan em (1987) foi bem aceite pelos académicos e organizações; pelo facto desse mesmo conceito ter implícito uma lógica e, por outro lado, à fraqueza e distorções dos métodos tradicionais.

As mudanças nas organizações têm sido um tema de extrema importância e interesse para a contabilidade (Quattrone e Hopper, 2001). Cooper (1988), relata que o custeio baseado em atividades dá ao gestor uma visão mais estratégica do seu negócio, proporcionando, assim, uma maior precisão na atribuição dos custos indiretos aos objetos de custo. Como também dá aos gerentes uma maior flexibilidade e controlo sobre toda a estrutura de custo, particularmente, a possibilidade de ajustar a oferta dos recursos existentes com as necessidades futuras, isto, significa que pode, em função das expectativas futuras, processar encomendas de matéria-prima ou alterar simplesmente o portefólio de produtos. O custeio baseado em atividades foi projetado para maximizar os benefícios para os gestores.

Segundo Cooper e Kaplan (1991), o Activity-Based Costing – ABC é uma ferramenta potencialmente poderosa para a tomada de decisões pelos gestores, sendo esta uma metodologia que procura reduzir as distorções provocadas pela alocação arbitrária dos custos indiretos, como ajudar a antecipar os efeitos de mudança. Com a constante evolução tecnológica, há necessidade de ajustar os recursos existentes às novas perspetivas de valor para os clientes. Cooper e Kaplan (1988), referem que esta metodologia foca-se na alocação dos custos indiretos às atividades, e que as atividades existem para apoiar a produção e os

serviços, sendo que as atividades consomem recursos e os produtos ou serviços são resultado da atividade. Os mesmos autores (1988), dizem-nos que o ABC caracteriza uma organização como um conjunto de processos produtivos ou serviços compostos por atividades que existem para a produção de bens e serviços. O sistema de custeio baseado em atividades pode gerar informações totalmente diferentes dos sistemas tradicionais, o que dá mais credibilidade a essas informações.

Hugues et al. (2011) dizem que no ABC há necessidade de identificar as atividades e nestas os fatores que consome recursos, podendo desta forma determinar a quantidade consumida de cada atividade na produção de determinado produto ou serviço. Cooper e Kaplan (1991) referem que uma atividade é uma sequência de acontecimentos onde se converte inputs em outputs através da utilização de recursos. A fragmentação institucional sugerida pelo ABC baseia-se na atividade como foco do seu custeio, pois, permite intervir na origem dos custos, em vez de controlar o seu efeito. Também se questiona até que ponto deve ser detalhado este método. Ainda para estes autores, o ABC deve procurar um equilíbrio entre o custo e o proveito.

A crescente necessidade de evoluir e acompanhar o mercado, não é nada de novo. Segundo Hugues et al. (2011), as organizações com maiores dimensões têm necessidade de acompanhar os resultados das atividades. Segundo os mesmos autores, com os fortes investimentos feitos pelas organizações em tecnologia, incrementa-se uma maior mobilidade dos recursos humanos disponíveis, suscitando uma transferência dos custos diretos para os custos indiretos. O seu apuramento constitui uma etapa fundamental para aferir os custos de produção, e para tomar decisões que afetem o futuro da organização, porem não menos importante era ter uma boa ferramenta de apoio à gestão, de modo a poder confrontar a atividade exercida pela organização no contexto atual e os objetivos estabelecidos no orçamento.

Para Kaplan e Steven (2007), o ABC resolveu o problema da afetação imprecisa das despesas gerais dos sistemas tradicionais, alocando os custos indiretos, primeiro às atividades que partilham os recursos da organização e, de seguida atribuindo os custos das atividades aos pedidos, produtos e clientes, em função da quantidade consumida de cada atividade organizacional. Este método determina a utilização ou consumo dos recursos existentes, permitindo também a identificação de processos ou atividades que não acrescentam valor ao

serviço ou ao produto, podendo, desse modo, minimizar o impacto negativo e, conseqüentemente, a redução dos custos.

Conforme apontam Hugues et al. (2011), os sistemas mais tradicionais baseados numa lógica de absorção de custos ao nível dos produtos ou centros de custos são confrontados com os sistemas atuais orientados para o conhecimento do valor do segmento em que a empresa opera: mercados, canais ou negócios. Os mesmos dizem-nos que nos sistemas tradicionais os custos deverão ser absorvidos pelos produtos quer estejam diretamente relacionados, quer não o estejam, pelo que nos indiretamente relacionados, há que determinar os critérios que ajudem na sua repartição e imputação. Este método tem-se mostrado pouco útil para a instituição, o seu contributo é bastante limitado e os critérios de absorção são pouco claros, o que potenciam distorções que podem ser nefastas a médio e longo prazo.

Os mesmos autores referem, que os modernos sistemas de contabilidade analítica procuram, organizar informação económica e financeira em termos dos subconjuntos da empresa ou meio onde esta opera, proporcionando mais informação com uma abrangência global e fidedigna para a tomada de decisão. Porém atualmente há uma perspetiva multidimensional da informação, isto é, existe a necessidade de atribuir valores não apenas aos produtos, mas sim aos múltiplos segmentos.

Ainda para estes autores, o ABC considera que os objetos de custo são as atividades desenvolvidas no processo de planeamento da produção, e que por isso, terão de ser identificadas e medidas, posteriormente será atribuído os custos ao produto de acordo com o nível de atividade utilizada o qual devesse ser atribuída por cada processo. Os mesmos referem que “O ABC garante a ligação entre a análise e a estratégia da empresa”. Como na cadeia de valor de Michael Porter, também no ABC é possível identificar as atividades nucleares e as atividades de suporte e por conseguinte conhecer os custos do processo e conseqüentemente, das atividades exercidas.

Não nos oferecendo muitas dúvidas que o ABC é o modelo de custeio que se adapta melhor à realidade económica e financeira em que as empresas operam, apresenta algumas desvantagens ou mesmo limitações. O elevado custo de implementação e a sua complexidade foram as causas principais para algumas empresas falharem a sua adoção ou abandonarem a ferramenta, segundo apontam Kaplan e Anderson (2007). As resistências comportamentais e

organizacionais inerentes a quaisquer novas ideias, em especial, uma que apresente uma proposta aparentemente radical de tratar como variáveis quase todos os custos e de reconhecer a possibilidade de nem todos os clientes serem lucrativos, contribuíram igualmente para essa menor adesão (Kaplan e Anderson 2007).

3.5. Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC)

Segundo Hugues et al. (2011), os sistemas de contabilidade analítica de uma forma lenta tem-se vindo a adaptar às novas realidades em que as empresas operam, procurando-se alinhar com os novos desafios que é a globalização.

Na perspetiva de Kaplan e Anderson (2003), o modelo ABC tradicional tem sido difícil de implementar nas organizações devido aos custos e à dificuldade de manutenção e atualização do mesmo. Para ambos, o custeio baseado em atividade e tempo – Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC) é mais barato e muito mais poderoso, pois, só necessita de dois critérios, o custo da capacidade e o tempo para executar uma atividade.

Ainda Kaplan e Anderson (2004), sustentam que a solução para resolver os problemas do ABC não é abandonar o conceito, mas sim a sua atualização. Três anos mais tarde, os mesmos Kaplan e Anderson (2007), referem que o modelo TDABC é capaz de refletir muito mais variações e complexidade que o modelo ABC convencional, sem recorrer a estimativas de capacidade. O TDABC usa equações de tempo que, de uma forma simples, distribui o custo da atividade aos produtos ou serviços.

Os mesmos autores, em 2003, defenderam que o modelo TDABC tem uma abordagem que permite uma maior heterogeneidade de atividades e comportamentos sem inflacionar os custos. O TDABC usa uma estimativa de tempo para cada atividade que é realizada, essa estimativa pode ser obtida por observação direta ou entrevista.

Segundo Stovall (2012), através do TDABC as organizações podem reduzir custos ou ganhar eficiência, permitindo alocar os custos interdepartamentais com precisão, permitindo saber o total de recursos consumidos e criar responsabilidade no processo orçamental. Pernot et al. (2007) referem que TDABC é uma versão revista do ABC caracterizando-se por ser uma técnica simples, visto que só utiliza dois tipos de parâmetros que precisam ser contemplados: o número de unidades de tempo consumidas pela atividade relacionada com o objeto de custo e custo de cada unidade tempo.

Kaplan e Anderson (2004), sublinham que o TDABC precisa de menos recursos para carregar, calcular, validar e concluir os relatórios do que o modelo ABC, disponibilizando mais tempo para as equipas assimilarem a informação e retirarem um maior proveito desta, ao

invés de estarem apenas a atualizar e a fazer manutenção. O TDABC é assim uma metodologia transparente, escalonável e fácil de implementar e utilizar.

Finalmente, para Nathalie et al. (2009), o modelo TDABC é mais adaptável e mais simples do que o ABC, permitindo uma maior compressão dos gestores nos diferentes processos organizacionais, culminando numa maior capacidade de mudanças estratégicas, que aumentarão a eficácia organizacional. O TDABC é um método que elimina a necessidade de alocar os custos dos departamentos às atividades, como também evita trabalhos dispendiosos e morosos, Kaplan e Anderson (2007). Segundo os mesmos só é necessário determinar dois parâmetros, a taxa de custo da capacidade para o departamento e o uso da capacidade por cada serviço.

A fórmula a usar para cálculo da taxa do custo da capacidade é apresentada em baixo:

$$\text{Taxa do custo da capacidade} = \frac{\text{Custo da capacidade fornecida}}{\text{Capacidade pratica dos recursos fornecidos}}$$

Segundo Kaplan e Anderson (2007) o TDABC é muito mais poderoso que o método ABC convencional e mais simplificado. Os mesmos relatam que a intervenção no estudo por parte da administração é importante para garantir que as equações de tempo fossem as mais ajustadas aos serviços, podendo dessa forma dar mais credibilidade às mesmas.

3.6. Atividades

Segundo Hugues et al. (2011), as atividades são um conjunto de tarefas que consomem ou utilizam recursos tendo por objeto a produção de produtos ou serviços. No entanto, e apesar da simplicidade, a criação de um dicionário de atividades é fulcral para avançar na construção do modelo (Cooper e Kaplan, 1988).

Atividade pode ser definida como um conjunto de tarefas e operações, cuja função é produzir, ou seja, converter os recursos, matéria-prima, mão-de-obra, e gastos gerais de fabricação em produtos ou serviços, Kaplan e Anderson (2004).

Hugues et al. (2011), referem que as atividades podem ser organizadas em atividades primárias, estas fundamentais ao negócio da empresa e as de suporte de apoio às atividades primárias ou ao próprio negócio, ou seja, as atividades primárias estão estritamente relacionadas com o negócio da instituição, as de suporte apoiam o exercício da atividade primária.

3.7. Direcionadores de custos

Direcionadores de custos, são explicados como fatores que determinam o valor dos recursos consumidos para a execução de uma atividade (Hugues et al. 2011).

Segundo Kaplan e Anderson (2007), os sistemas de custeios utilizam um grande número de direcionadores de custos para determinar a quantidade de vezes que as atividades são executadas na organização. Estes poderiam ser, por exemplo, quantidade, frequência, número de pedidos, ... Ou seja, os direcionadores são os fatores que afetam os custos aos produtos ou aos serviços.

O TDABC usa como direcionador o tempo para alocar os custos diretamente dos recursos ao objeto de custo.

3.8. Objetos de custo

Segundo Kaplan e Anderson (2007), os objetos de custo consiste no que pretendemos aferir, ou seja, qualquer produto ou serviço no qual tenhamos interesse em medir o seu custo. Neste estudo os objetos de custo são os atos cirúrgicos.

3.9. Aplicação do sistema de custeio nos hospitais

As organizações hospitalares caracterizam-se por terem estruturas complexas e modelos de gestão específicos. Para tal contribuem a multiplicidade de serviços que prestam, como, o estado evolutivo do doente no momento em que este procura os cuidados de saúde. Por outro lado, o paradigma entre a qualidade destes a sua eficiência e o modo de financiamento das organizações hospitalares.

Os desenvolvimentos mais recentes na área da saúde só atestam a necessidade crescente de repensar e reestruturar as organizações hospitalares. Tendo presente que os orçamentos das instituições são cada vez mais limitados e o rendimento disponível pelos utentes tem vindo a diminuir, há que gerir os recursos de uma forma mais eficiente.

Este novo paradigma leva a que todas as organizações hospitalares tenham de se reestruturar e dinamizar de forma a promoverem um serviço otimizado aos recursos existentes, sem colocar em causa a qualidade dos serviços prestados. No entanto, é importante haver uma preocupação com o bem-estar social, para isso é fulcral a estabilidade das organizações e fornecer serviços que vão ao encontro das necessidades dos utentes.

Como é de senso comum, a saúde é um bem importante, como tal, em muitos países é tendencialmente gratuita, ou seja, financiada pelo Estado. Mas, é importante não esquecer que os hospitais públicos ou privados são instituições prestadoras de serviços de saúde que precisam de ser remuneradas, para o efeito, tem de haver uma valorização de cada ato médico.

Neste sentido, têm-se feito vários estudos sobre a aplicação de uma estrutura de custos nas organizações hospitalares. No entanto a sua abrangência restringe-se a unidades específicas na estrutura hospitalar como é o caso na radioterapia (Yolande et al. 2003), no ambulatório (Demeere et al. 2009), na cirurgia laparoscópica (Lino et al. 2009), entre outros.

Demeere et al. (2009) aplicou um sistema de custeio TDABC em cinco departamentos diferentes: Urologia, Gastroenterologia, Cirurgia plástica, Dermatologia e Otorrinolaringologista num ambulatório. Neste estudo, os autores constataram que a implementação do TDABC desafiou os gestores e os diretores dos departamentos a identificar e analisar os subjacentes serviços que impulsionam os custos gerais.

Lino Cinquini et al. (2009), ressalta neste estudos a importância da elaboração e implementação de refinados e inovadores sistemas de custeio na saúde, de forma a se poder aumentar a eficácia da informação dos custos nos hospitais, para além da avaliação do efeito económico das novas técnicas e tecnologias.

Yolande et al (2003) aplicaram o sistema de custeio ABC num departamento de radioterapia do University Hospitals Leuven, em Leuven, na Belgium. Os autores puderam concluir que os custos de tratamento dependem do grau de utilização dos recursos, pois os custos fixos permanecem constantes ao longo de um determinado intervalo. Neste estudo, o consumo de tempo ponderado com a complexidade dos tratamentos torna-se o principal fator de alocação dos custos.

Cardinaels et al. (2004) referem que é importante para os hospitais considerar o apoio e a participação dos médicos na aplicação de um sistema de custeio principalmente nos setores cruciais. Os mesmos autores referem também que as mudanças de atitudes dos médicos e a alterações de acordos requerem tempo.

Na atualidade, o método de financiamento hospitalar baseia-se no valor dos atos médicos, estes já pré definidos, ou seja, preços fechados, o cálculo destes já foi deliberado com base numa série de fatores (Udpa e Suneel 1996). Assim sendo, as organizações hospitalares têm necessidade de ferramentas de controlo de gestão, que ponderem a estratégia e o desempenho das mesmas. Para Naranjo-Gil e Hartmann (2007), um dos principais desafios para a viabilidade das organizações hospitalares é a implementação de uma estratégia focada nos custos e na qualidade. Para tal, é necessária a participação dos médicos como a dos gestores. Eldenburg e Kallapur (1997) referem que o reembolso feito aos hospitais pelos atos médicos passou a ser feito com base numa valorização fixa. A alteração do sistema de financiamento aumentou a incerteza das receitas e fomentou o controlo de custos nos hospitais.

Segundo Eldenburg e Kallapur (1997), os custos foram significativamente mais alocados aos procedimentos efetuados em ambulatório do que aos procedimentos feitos em internamento. Para Romeu (2009), os hospitais na atualidade precisam de ferramentas para o controlo de gestão, de forma a poderem estimar e mensurar os diversos serviços como orientar a estratégia e desempenho da organização. Eldenburg e Kallapur (1997) referem ainda que os custos gerais são alocados usando, como base, múltiplos fatores de atribuição que diferem de acordo

com o tipo de custos, e usando critérios como o volume de tempo integral equivalente empregado, que minimiza a possibilidade de inferência.

Cardinaels et al. (2004), realça que “os hospitais estão sob pressão para se tornarem mais eficientes, e os novos sistemas de custeio como o ABC podem ser uma solução. No entanto, os hospitais têm obrigações legais e características únicas que não se verificam noutras instituições, no sentido de que eles têm de lidar com a classe médica altamente autónoma, e esta é responsável por grande parte das despesas, por conseguinte o seu apoio é importante e indispensável”.

Na opinião de Yolande et al. (2005), os custos alteram proporcionalmente à complexidade do mix de produtos ou serviços, e dependem do grau de utilização dos mesmos. Chan e Yee-Ching (1993), referem que harmonizar o ABC com o desenvolvimento do perfil do custo padrão por tratamento feito no hospital, Diagnosis Related Groups (DRG), em português, Grupos de Diagnósticos Homogéneos (GDH), permite identificar tratamentos cujos custos são maiores do que os proveitos e tomar medidas para reduzir ou eliminar as atividades que não são essenciais aos tratamentos.

O conceito GDH foi desenvolvido no final da década de 60, na Universidade de Yale, por B. Fetter e Freeman (1983) com o objetivo de classificar e identificar características dos pacientes com um padrão similar de serviços ou recursos, como parte do programa de qualidade com o objetivo monitorizar a utilização dos serviços de saúde e desta forma receber o financiamento do Medicare norte-americano. Segundo o portal de codificação do Ministério da Saúde Português (2012), GDH permite definir operacionalmente os produtos de um hospital, que mais não são que o conjunto de bens e serviços que cada doente recebe em função das suas necessidades e da patologia que o levou ao internamento e como parte do processo de tratamento definido.

Udpa e Suneel (1996), focaram a sua investigação nos clientes dos hospitais. Para estes autores as companhias seguradoras e os planos de saúde são atualmente os grandes clientes dos hospitais, e como tal, o preço de cada ato médico que no passado não era importante, hoje é um fator chave para poderem ser competitivos, sendo assim, há uma forte necessidade de implementação do ABC. Já Lino et al. (2009), debruçaram-se sobre as novas tecnologias, segundo estes autores o impacto económico com a introdução de novas tecnologias nas

organizações hospitalares como um todo tem necessidade de ser avaliada. O custeio de um ato cirúrgico com a aplicação das novas tecnologias provou que há uma redução de custos da cirurgia sem diminuir a qualidade desta, usando métodos menos invasivos que reduzem o tempo de internamento e melhoram a qualidade de vida dos utentes.

As pesquisas citadas embora com diferentes objetivos, locais e contextos diferentes enfatizam a importância da implementação de sistemas de custeios nas organizações hospitalares, no entanto, também apontam as dificuldades operacionais na sua aplicação.

3.10. Código de Nomenclatura e Valor relativo de Atos Médicos.

O Código de Nomenclatura e Valor Relativo de Atos Médicos (CNVRAM), é um instrumento essencial na designação e valorização dos atos médicos, sendo este a referência universal aplicada nos contratos e convenções instituídos entre prestadores de serviços e os subsistemas.

O princípio de base da atribuição de K no CNVRAM está ponderado em função da complexidade do ato cirúrgico e o tempo de cada intervenção. Segundo o portal de Codificação e dos GDH (2012), o “sistema de classificação de atos médicos, propriedade da Ordem dos Médicos, caracterizado pela associação de um valor relativo (K) a cada ato que permite a sua valorização, indexação e comparação (em termos de produção).”

O K é um valor de referência do preço de cada ato médico, publicado no CNVRAM da Ordem dos Médicos em 1997, sendo composto por um valor máximo, um mínimo e um valor médio. O valor do ato médico obtém-se multiplicando o número de K atribuído a esse ato pelo valor estabelecido para o K. Não obstante, como consta no Estatuto da Ordem dos Médicos no Capítulo VI, Honorário, do artigo 81.º, Princípio Geral, nas alíneas n.º1, (1985) “Na fixação de honorários deve o Médico proceder com justo critério, atendendo à importância do serviço prestado, à gravidade da doença, ao tempo despendido, às posses dos interessados e aos usos e costumes da terra.”, n.º3 “O Médico tem a liberdade de, sempre que o entender, prestar gratuitamente os seus cuidados.”

No entanto a alínea n.º 2 e 3 foram alterados por deliberação do C.N.E. de 19 de Julho de 2005, que suspendeu o CNVRAM. De acordo com a deliberação do CNE de 24.07.2007, o CNVRAM deixou de estar suspenso, mantendo-se no entanto revogadas todas as normas, regras e menções do dito código que tenham por objeto ou efeito a fixação de honorários e outras formas de remuneração de serviços prestados, bem como a fixação de valores mínimos, médios ou máximos de K”.

4. Metodologia

4.1. Metodologia

A classificação da investigação deve ter em ponderação vários critérios, como abordar o problema, os objetivos e a técnica utilizada. Dessa forma, o método científico ordena um conjunto de procedimentos sistemáticos que o investigador deve utilizar para obter a informação necessária ao problema a que se propõe resolver (Freixo 2010).

O presente trabalho trata-se de uma investigação aplicada, pois é focalizada na criação de conhecimentos específicos à aplicação do TDABC no Hospital da Trindade, aliada a fundamentação teórica, onde o investigador faz a aplicação prática do seu conhecimento.

Este projeto é um estudo de caso que decorre de Setembro de 2012 a Fevereiro de 2013 no hospital da Celestial Ordem Terceira da Santíssima Trindade. “Este procedimento metodológico caracteriza-se essencialmente por investigar um fenómeno atual no seu contexto real, quando os limites entre determinados fenómenos e o seu contexto não são claramente evidentes e no qual são utilizadas muitas fontes de dados” (Freixo 2010).

Segundo Freixo (2010), o projeto passa por três fases: conceptual, metodológica e empírica, que integra diferentes etapas segundo uma sequência de desenvolvimento lógico, o mesmo refere que, “a fase de conceptualização pressupõe principalmente uma forma ordenada de formular ideia, de as documentar em torno de um tema preciso tendo em vista uma conceção clara e organizada do objeto de estudo. A fase metodológica inclui todos os elementos que ajudam a conferir à investigação um caminho ou direção. A fase empírica, o desenho de investigação elaborado na fase precedente é posto em execução”.

Nesta perspetiva, o estudo está relacionado à riqueza de informação indispensável para a solução do problema, aos quais passou por três fases:

Conceptual.

- Nesta fase comecei por uma ampla revisão biográfica, com a finalidade de conhecer melhor o tema e sustentar o problema de investigação, para o efeito recorri a livros, teses e a artigos, apresentados no referencial teórico. Deste modo, o conhecimento

adquirido ajudou-me no processo de formulação do problema de investigação: O valor remunerado por cada ato cirúrgico é suficiente para cobrir todos os custos associados ao mesmo?

Metodológica.

- Nesta fase, incorporou-se todos elementos importantes à investigação, definiu-se o desenho, identificou-se a amostra, escolheu-se os métodos de colheita e análise. Para a realização da investigação, teve-se o cuidado de submeter o projeto à avaliação e autorização da instituição, tendo-se salvaguardado o dever de sigilo e o anonimato dos intervenientes.

Empírica

- Nesta fase, iniciou-se a recolha de dados no terreno, utilizando os métodos de colheita identificados a baixo e, de seguida, procedeu-se à classificação, codificação e tabulação desses dados, de forma a permitir a sua análise e interpretação, passando posteriormente a elaboração dos resultados.

Geoff Easton (2010), refere que o estudos de caso podem ser definidos como métodos de pesquisa que envolvem um pequeno número de entidades ou situações sobre as quais podem ser feitas recolhas de dados por meio de múltiplas fontes e desenvolver uma descrição holística através de um processo iterativo de pesquisa.

De todos os métodos de pesquisa, o estudo de caso é aquele mais recomendado e utilizado na pesquisa das áreas das ciências sociais aplicadas, quando se promove a realização de um estudo em profundidade sobre determinado evento, com a possibilidade de comparação com outros estudos realizados, simultaneamente ou não (Vaivio 2008).

Segundo S. Rajasekar (2006), a determinação da metodologia de investigação no estudo é importante para a explicação do caso. Freixo (2010), refere que as técnicas de recolha de dados mais usadas no estudo de caso são a observação, a entrevista, a análise documental e o questionário. No presente estudo, as técnicas de recolha de informação são: a observação participante; a análise documental; e a entrevista não estruturada.

Observação.

- A técnica de observação foi feita pessoalmente de modo formal e informal, participante, acompanhando a rotina da instituição.

Análise documental.

- Nesta análise, utilizou-se a informação disponibilizada pelo departamento de contabilidade, como relatórios, registos e documentação diversa.

Entrevista não estruturada.

- A entrevista foi utilizada para elucidar algumas lacunas existentes, bem como para demarcar alguns pontos importantes.

Freixo (2010), defende que os acontecimentos devem ser estudados no terreno e a sua compreensão só poderá ser feita se compreendermos as pessoas que neles participam. Refere também, “que a objetividade de uma investigação qualitativa está em função da fidelidade e da validade das suas observações”. Segundo Onwuegbuzie, e Turner (2007) os dois métodos de investigação que convergem para a procura de respostas são o método qualitativo e o quantitativo, onde combinam diferentes abordagens de forma a aumentar a amplitude e profundidade de compreensão.

Segundo Rajasekar (2006), a investigação é uma procura lógica e sistemática para o novo e de informações uteis sobre determinado tópico, pois só através dela é possível fazer progressos, comparações e experiências. A informação pode ser obtida por diversas fontes como a experiência, livros, revistas e pela natureza.

A utilização desta metodologia vai “perspetivar as diferentes fases e etapas do processo de investigação, importa esclarecer que tais fases e etapas seguem o método científico, ou seja, propõem um problema a resolver, constroem uma hipótese ou solução potencial para o problema, formulam hipóteses de forma operacional, verificam essa mesma hipótese por meio da experimentação ou da observação” (Freixo 2010).

O benefício desta metodologia é o facto de haver um constante contacto com a realidade, ou seja com as partes interessadas, o que permite uma maior perceção e ir de encontro aos objetivos pretendidos. Segundo Freixo (2010), “o investigador deve assegurar-se de que o meio é adequado aos seus propósitos e deve assegurar que tem as autorizações e colaborações necessárias das autoridades e, se for o caso, das respetivas comissões de ética”.

4.2. Planeamento do estudo

O principal objetivo deste projeto é a aplicação do TDABC, no Hospital da Trindade, com o intuito de avaliar os custos associados a cada ato médico.

Com o propósito de atender ao objetivo de estudo de identificar e analisar os dados necessários ao delineamento do modelo proposto, começou-se por analisar os arquivos impressos e em formato digital, disponíveis na secretaria e na administração da Celestial Ordem Terceira da Santíssima Trindade. Para a realização desta análise documental, os documentos precisam de ser selecionados, organizados e tratados de acordo com os objetos de estudo.

Porém, para suprimir algumas dificuldades na obtenção de alguns dados, realizaram-se várias reuniões com o diretor executivo, Dr. José Fonseca, o diretor clínico, Dr. Aníbal Justiniano, o diretor hospitalar, Dr. Osvaldo Dias e a Dr.^a. Inês Melo, responsável pela central de preços.

Nesta fase, utilizou-se a técnica de observação não participante, de forma a detetar as rotinas existentes na instituição de modo a complementar a informação existente.

Posteriormente, foram analisados relatórios disponibilizados pelo departamento de pessoal, e pela contabilidade, criando uma base de dados para posteriormente serem aplicados no TDABC.

Seguiram-se reuniões com diretor executivo Dr. José Fonseca, para definir alguns detalhes sobre os procedimentos envolvidos no apuramento de custos, principalmente na seleção dos direcionadores de custos.

Depois, analisaram-se os protocolos que a instituição tem com várias companhias seguradoras e instituições. Para isso, foi necessário selecionar uma amostra representativa de vários processos clínicos com patologias diferentes para serem estudados.

Na fase final obteve-se uma visão sobre os custos associados a cada ato médico, o objetivo final do estudo.

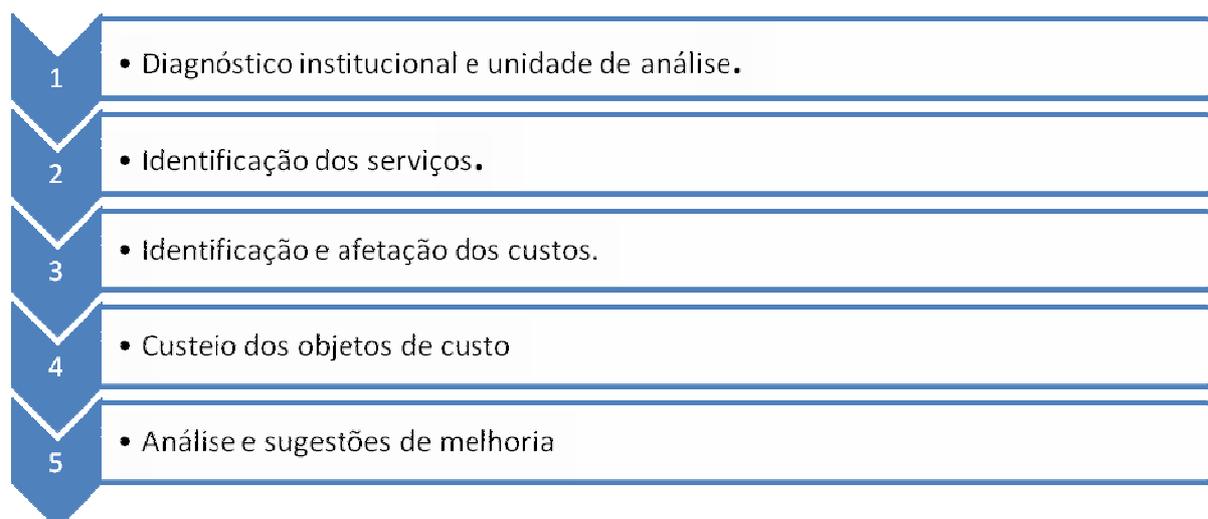
5. Estudo de caso na Celestial Ordem Terceira da Santíssima Trindade

5.1. Identificação da área de estudo

Este capítulo tem como objetivo a aplicação do método (Time-Driven Activity-Based Costing) TDABC no Hospital da Trindade, servindo de modelo para os restantes centros de custos da organização. Trata-se de um método de custeio que pode ser utilizado com vantagem para os serviços que o hospital desenvolve. Pela sua relevância, rapidamente este método apresenta os benefícios e os custos da sua implementação, evitando, dessa forma, os riscos e tempo necessários para construir um modelo para toda a organização.

5.2. As fases para a implementação do TDABC

Para a implementação do custeio (Time-Driven Activity-Based Costing) TDABC determinaram-se as seguintes fases:



Quadro 1. Modelo de implementação do TDABC

5.2.1. Diagnóstico institucional e unidade de análise.

O diagnóstico da organização identifica o ambiente interno da mesma, característico por ser diferente de outras organizações similares, ou seja, tem características próprias que o diferenciam das restantes.

A organização em estudo é uma entidade privada, não tem corpo clínico próprio, ou seja, as equipes médicas e cirúrgicas que nela prestam serviços são externas, atuam como “prestadores de serviços” e são remuneradas em função do fator K atribuído a cada tipo de ato médico.

Este hospital, é um centro de referência, com um corpo médico e de enfermagem de grande diferenciação técnico-científico, o que lhe permite responder com oportunidade e qualidade a todas as solicitações médicas que o integra, nas diferentes especialidades.

Das receitas geradas em 2012 pela organização, 63% são provenientes do hospital e as restantes provêm dos outros esteios económicos da organização, como são as valências da farmácia, laboratório e centro de imageologia, responsáveis pelo restante. A organização desconhece os custos dos serviços que presta e reconhece, de modo empírico, que os preços destes estão desatualizados. A abnegação no passado da organização no conhecimento dos seus custos faz com que os preços praticados hoje nas diárias de internamento e na vertente do denominado “piso de sala” do bloco operatório sejam sustentados em valores, que carecem de fundamentação e rigor.

A Celestial Ordem Terceira da Santíssima Trindade tem implementado um sistema de gestão de custos, a “classe nove”, que se caracteriza por dividir a instituição em dezoito centros de custos com base nas características de cada um e nos seus serviços: Hospital, Ambulatório, Bar, Cemitério, Central de Vapor, Costura, Economato, Unidade de Endoscopia, Farmácia, Igreja, Irmãos, Laboratório, Lar, Lavandaria, Oficina, Policlínica; Refeitório e Vitalícios.

Os dezoito centros de custos da instituição estão devidamente caracterizados, mas não contemplam as reciprocidades entre eles; e, a chave de repartição, está definida segundo um critério que a administração entende ser o mais correto, como se descreve mais à frente.

5.2.2. Identificação dos serviços

A unidade em análise dispõe atualmente de uma capacidade de internamento de trinta e cinco camas, e de um Bloco Operatório de grande capacidade técnica, que é composto por um amplo centro cirúrgico com seis salas, três das quais equipadas para qualquer grande cirurgia mais diferenciada. Dispõe, igualmente de uma Unidade de Cuidados Pós-Anestésicos com sete camas, além de uma sala com cadeirões para doentes em regime de cirurgia ambulatória. Em espaço contíguo existe ainda uma farmácia e um centro de esterilização, com autoclaves de dupla entrada, permitindo um fluxo de circulação dentro dos padrões técnicos mais exigentes.

O quadro seguinte caracteriza os serviços imprescindíveis ao funcionamento da unidade em análise e à prestação dos cuidados aos doentes.



Quadro 2. Serviços da unidade em análise

5.2.3. Identificação e afetação dos custos

Nesta fase começou-se por recolher junto do departamento financeiro os dados relativos aos gastos da instituição. Para o efeito, foram solicitados relatórios ao departamentos de pessoal e de contabilidade; neste último, os dados foram recolhidos da classe nove do corrente ano até o mês de Outubro, ou seja, balancete acumulado até o mês de Outubro, detalhado até aos centros de custos. Posteriormente, os dados serão apropriados aos serviços, estabelecendo uma relação entre custos e serviços, através de direcionadores de custos. Para o efeito, na maioria das vezes, utilizaram-se indicadores não financeiros.

A alocação de custos está relacionada com a decisão de afetação destes, ou seja, os custos podem estar diretamente relacionados, ou não, podendo ser de serviços diferentes.

Durante o estudo, foi realizado um levantamento de instrumentos e equipamentos existentes em cada serviço, bem como o período de funcionamento, a taxa de capacidade destes, tendo em conta o intervalo de tempo necessário a procedimentos de rotina obrigatórios.

Para o efeito, construíram-se várias tabelas, abaixo apresentadas, onde é possível constatar a alocação dos custos aos serviços da unidade em análise e respetivos valores; estes, estão sujeitos a um algoritmo, com a finalidade de se preservar os interesses institucionais

Pessoal

O custo com mão-de-obra foi disponibilizado pelo departamento de pessoal em relatórios, contendo os gastos referentes ao vencimento base, acrescido de prémios, subsídios, décimo terceiro e décimo quarto meses e todos os encargos financeiros, como prestações sociais afetas a cada um e, por fim, alocar aos respetivos serviços em função do número de funcionários, carga horária e outras.

Na tabela seguinte apresenta-se os valores acumulados do corrente ano até o mês de Outubro dos custos com o Pessoal.

Pessoal	
Trabalhadores	Total
50	404.640,00 €

Quadro 3. Custos com o pessoal

Fornecimentos de Serviços externos

Os FSE's incluem serviços especializados, publicidade e marketing, vigilância e segurança, honorários, conservação e reparação, eletricidade, combustíveis, água, "outros", deslocações e estadias, transporte de pessoal, transportes de mercadorias, rendas e alugueres, comunicação, seguros e outros serviços.

- Os serviços especializados foram considerados tendo em conta os serviços para os quais o trabalho foi prestado.
- A publicidade e marketing foram imputadas aos serviços segundo um critério que a administração entendeu ser o mais correto, que foi de cinquenta por cento para o internamento e do restante para o bloco cirúrgico.
- A vigilância e segurança foram imputadas com base no valor contabilístico do imobilizado de cada serviço.
- Os honorários dos médicos residentes foram afetados ao internamento, os restantes foram considerados tendo em conta os serviços para os quais o trabalho foi prestado.
- A conservação e reparação foram imputadas tendo em conta os serviços para os quais o trabalho foi prestado.
- Relativamente à energia elétrica, esta foi imputada a cada serviço com base no consumo dos equipamentos kw/h e foi considerado o consumo das lâmpadas como residual. Para determinar o consumo dos equipamentos, foi necessário solicitar ao eletricitista da organização que identificasse a potência de cada equipamento.

Para determinar essa potência foi necessário que este técnico encontrasse as placas com esses registros em cada aparelho. Nos casos em que não existiam estas placas e o equipamento tinha um peso relevante no consumo de energia, foi necessário proceder à medição com aparelhos próprios ou pedir a ficha técnica do equipamento. Esta potência pode ser discriminada em Watts (W), em Horse Power (hp) ou em Cavalos Vapor (cv).

Segundo a Elétrica (2012), no caso da potência estar expressa em Horse Power ou Cavalos Vapor deverá ser convertida para Watts usando a fórmula correspondente:

- 1 Horse Power = 1,0138 Cavalos Vapor = 745,7 Watts;
- 1 Cavalos Vapor = 0,9863 Horse Power = 735,5 Watts.

Para determinar o consumo de energia do equipamento utilizou-se a seguinte fórmula:

- Consumo = Potência do aparelho em Watts x horas de funcionamento por mês/1.000.

Porem teve-se em consideração o seguinte critério:

- No cálculo da energia consumida pelos serviços, considerou-se que em vinte e quatro horas, os equipamentos têm um coeficiente de utilização de cinquenta por cento.

- O Combustível de aquecimento foi afetado ao internamento com base na área, a sua alocação foi realizada, segundo o direcionador metro quadrado.

- Outros combustíveis, nomeadamente o gasóleo e o gás natural, foram afetos aos serviços segundo um critério que a administração entendeu ser o mais correto, que foi de setenta por cento para o internamento e do restante para o bloco cirúrgico.

- Os gastos com água foram afetos com base numa estimativa feita pelo departamento de economato, apoiada numa medição através de um hidrômetro, a sua alocação foi realizada, segundo o direcionador volume em metros cúbicos.

- As deslocações e estadias, transporte de pessoal e transportes de mercadorias foram imputados aos serviços segundo um critério que a administração entendeu ser o mais

adequado, que foi de cinquenta por cento para o internamento e bloco cirúrgico, respetivamente.

- Rendas e alugueres foram imputados tendo em conta os serviços que necessitaram do equipamento.

- Comunicações, foram imputadas aos serviços segundo o real consumo destes, pois a organização possui uma central de telefone.

- Seguros foram imputados aos serviços segundo um critério que a administração entendeu ser o mais correto, que foi de repartir em partes iguais para o internamento e para o bloco cirúrgico.

- Outros serviços foram repartidos aos serviços segundo um critério que a administração entendeu ser o mais correto, que foi igualmente de atribuir cinquenta por cento para o internamento e outro tanto para o bloco cirúrgico.

Na tabela seguinte apresenta-se os valores acumulados do corrente ano até o mês de Outubro dos custos com o fornecimento de serviços externos.

Fornecimentos de serviços externos	
Serviços especializados	58.586,00 €
Publicidade e propaganda	316,50 €
Vigilância e segurança	24,00 €
Honorários	132.166,00 €
Conservação e reparação	2.210,50 €
Eletricidade	1.862,25 €
Combustíveis	42.766,00 €
Água	10.904,50 €
Outros	124,50 €
Deslocações e estadas	232,00 €
Transporte de pessoal	2,90 €
Transportes de mercadorias	9,94 €
Rendas e alugueres	510,50 €
Comunicação	7.766,00 €
Seguros	5.143,00 €
Outros serviços	5.428,00 €

Quadro 4. Fornecimentos de serviços externos

Material de consumo

O material de consumo, clínico ou outro, inclui ferramentas e utensílios de desgaste rápido, livros e documentação técnica, material de escritório, limpeza, higiene e conforto.

- As ferramentas e utensílios de desgaste rápido foram considerados tendo em conta o serviço na qual foram empregues.

- Material de escritório foi imputado tendo em conta o serviço para a qual foi necessário.

- Os livros e documentação técnica foram imputados tendo em conta o serviço para a qual foram necessários.

- Limpeza, higiene e conforto, foi tido em consideração a área intervencionada multiplicada pelo número de vezes dessa operação por dia e o grau de exigência.

Na tabela seguinte apresenta-se os valores acumulados do corrente ano até o mês de Outubro dos custos do material de consumo.

Material de consumo	
Ferramentas e utensílios de desgaste rápido	349,00 €
Livros e documentação técnica	- €
Material de escritório	2.210,50 €
Limpeza, higiene e conforto	7.379,50 €

Quadro 5. Material de consumo

Depreciações de equipamentos e edifício

No caso da depreciação do edifício, foi calculada em função do desgaste e da necessidade de, eventualmente, precisar de obras de restauro numa cadência de 20 anos, os dados foram recolhidos de orçamentos de remodelação e afetado aos serviços de acordo com a valorização deste.

No caso da depreciação dos equipamentos, estes foram calculados com base no respetivo tempo de vida, que é, em média, cinco anos e foi tido em consideração os centros de custos onde estes estão afetos.

Na tabela seguinte apresenta-se os valores acumulados do corrente ano até ao mês de Outubro das depreciações de equipamento e edifício.

Depreciações de equipamentos e edifício	
Edifício	47.500,00 €
Equipamentos	573.298,00 €

Quadro 6. Depreciações de equipamentos e edifício

Custos e perdas financeiros

No caso dos custos e perdas financeiros que foram imputados aos serviços administrativos, estes, são referentes ao desconto de pronto de pagamento e juros de financiamentos.

Na tabela seguinte apresenta-se os valores acumulados do corrente ano até o mês de Outubro dos custos e perdas financeiras.

Custos e perdas financeiros	
Custos e perdas financeiros	1.136,00 €

Quadro 7. Custos e perdas financeiros

Impostos

No caso dos impostos, para a instituição estes são considerados um custo. Os mesmos foram imputados aos serviços de onde surgiram esses custos.

Na tabela seguinte, apresenta-se os valores acumulados dos impostos do corrente ano até o mês de Outubro.

Impostos	
Impostos	3.133,00 €

Quadro 8. Impostos

Centro de custos

Relativamente aos centros de custos, estes são valores acumulados do corrente ano até ao mês de Outubro e não contemplam as reciprocidades entre eles; a chave de repartição está definida segundo um critério que a administração entende ser o mais correto, até ao momento, conforme se apresenta na tabela seguinte.

Centro de custos			
Centro de custos	Chave de repartição do bloco cirúrgico	Chave de repartição do internamento	Valor total
Endoscopia	1	0	27.115,00 €
Administração	0,325	0,18	218.748,00 €
Refeitório	0,1	0,60	91.248,00 €

Oficina	0,2	0,15	24.159,00 €
Economato	0,2	0,30	16.408,00 €
Costura	0,1	0,40	8.755,00 €
Farmácia	0,28	1,12	79.796,00 €
Central de Vapor	0,2	0,30	21.230,50 €
Lavandaria	0,33	0,33	10.872,50 €

Quadro 9. Centro de custos

Repartição de custos

Na tabela seguinte, é possível verificar a distribuição dos custos pelos serviços da unidade em análise. A soma dos custos afetados a cada serviço corresponde os valores acumulados até ao mês de Outubro do corrente ano.

Tabela de repartição dos custos aos serviços			
Centro de custos hospital			
Rubricas	Total	Bloco	Internamento
Trabalhadores	404.640,00 €	16.304,40 €	388.336,00 €
Serviços especializados	58.586,00 €	41.171,00 €	17.415,00 €
Publicidade e propaganda	316,50 €	158,28 €	158,28 €
Vigilância e segurança	48,00 €	27,00 €	21,00 €
Honorários	132.166,00 €	43.615,00 €	88.551,00 €
Conservação e reparação	2.210,50 €	1.236,85 €	973,65 €
Eletricidade	1.862,25 €	1.303,00 €	559,25 €
Combustíveis	42.766,00 €	422,19 €	42.343,81 €
Água	10.904,50 €	3.271,00 €	7.633,50 €
Outros	124,50 €	64,77 €	59,73 €
Deslocações e estadas	232,00 €	116,00 €	116,00 €
Transporte de pessoal	2,90 €	0 €	2,90 €
Transportes de mercadorias	9,94 €	0 €	9,94 €
Rendas e alugueres	510,50 €	240,00 €	270,50 €
Comunicação	7.766,00 €	3790,00 €	3.976,00 €
Seguros	5.143,00 €	2.571,50 €	2.571,50 €
Outros serviços	5.428,00 €	2.714,00 €	2.714,00 €
Ferramentas e utensílios de desgaste rápido	349,00 €	189,00 €	160,00 €
Livros e documentação técnica	- €	- €	- €

Material de escritório	2.210,50 €	1.080,00 €	1.130,50 €
Limpeza, higiene e conforto	7.379,50 €	2.214,00 €	5.165,50 €
Custos e perdas financeiros	1.136,00 €	336,00 €	800,00 €
Impostos	3.133,00 €	1.638,00 €	1.495,00 €
Depreciações dos equipamentos			
Climatização	70.000,00 €	40.000,00 €	30.000,00 €
Instrumentos	20.000,00 €	20.000,00 €	
Consumíveis	7.000,00 €	7.000,00 €	
Equipamentos	476.298,00 €	472.362,00 €	3.936,00 €
Valências			
Endoscopia	27.115,00 €	27.115,00 €	- €
Administração	218.748,00 €	71.093,10 €	39.374,65 €
Refeitório	91.248,00 €	9.124,80 €	54.749,00 €
Oficina	24.159,00 €	4.831,80 €	3.623,85 €
Economato	16.408,00 €	3.281,60 €	4.922,40 €
Costura	8.755,00 €	875,50 €	3.502,00 €
Farmácia	79.796,00 €	22.342,88 €	89.371,52 €
Central de Vapor	21.230,50 €	4.246,10 €	6.369,15 €
Lavandaria	10.872,50 €	3.587,93 €	3.587,93 €
Depreciação do edifício			
Centro de custo hospital	47.500,00 €	27.550,00 €	19.950,00 €
Total		835.872,70 €	823.849,56 €

Quadro 10. Tabela de repartição dos custos aos serviços

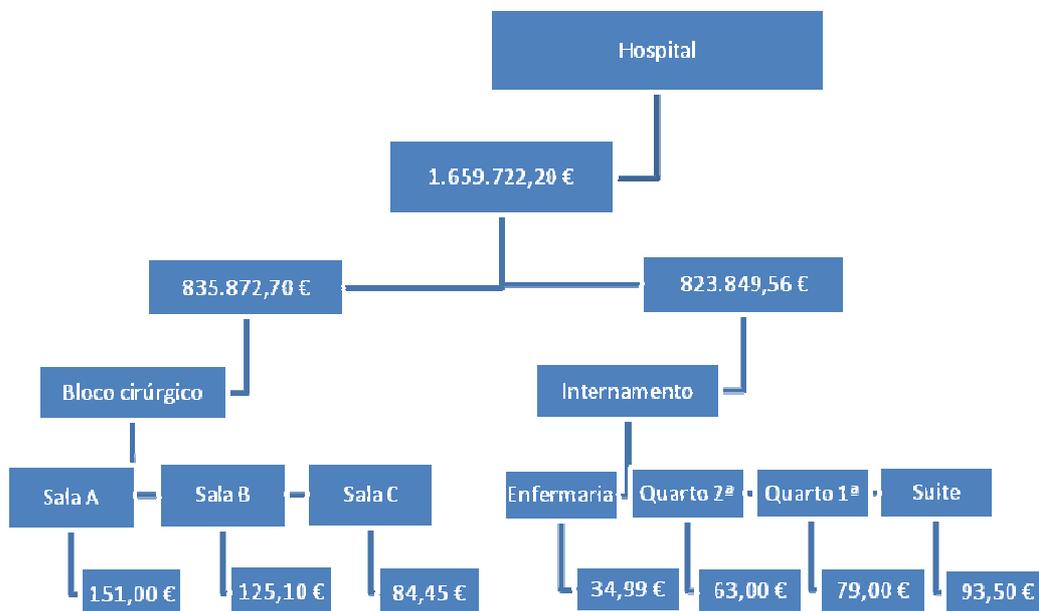
Com o valor total dos custos de cada serviço, foi necessário construir um modelo que direcione todos os custos dos serviços aos objetos de custo. Para o efeito, foi necessário atribuir ao bloco três salas “tipo”: sala A, equipada para qualquer grande cirurgia, sala B equipada para médias cirurgias e a sala C para cirurgias mais pequenas, normalmente realizadas em regime de ambulatório. No caso do internamento, atribuiu-se quatro tipos de diárias: enfermaria, quarto de segunda, quarto de primeira e suíte.

A afetação dos custos do bloco cirúrgico ao piso de sala, foi feito, segundo os direcionadores de custos tipo de sala: A, B, C e a equação do tempo; esta, considerada em períodos de uma hora. O tipo de sala foi definido com base no equipamento das respetivas suites operatórias, que está diretamente relacionado com a área da sala e a complexidade do ato cirúrgico. Na unidade de tempo, foram considerados o período de funcionamento do bloco e a taxa de

capacidade destes, tendo igualmente sido levado em conta o intervalo de tempo necessário à preparação das salas para cada intervenção; procedimento este, que é obrigatório e de grande importância para o sucesso das intervenções.

No caso do internamento, a afetação dos custos foi determinada segundo os direcionadores de custos tempo e o número de camas disponíveis, tendo em conta a capacidade instalada e a categoria. Para o efeito, utilizou-se uma fórmula que ponderou o número de quarto, a categoria e a equação do tempo; esta considerada em períodos de vinte e quatro horas.

Para ajudar a compreensão, construí uma tabela que apresento a seguir.



Quadro 11. Alocação de custos aos serviços

5.2.4. Custeio do objeto de custo

Após ter determinado o valor total dos custos de cada serviço, com base nos direcionadores de custos e os ter alocado ao internamento e ao piso de sala, é importante determinar os objetos de custo.

O objeto de custo da unidade em análise são os atos cirúrgicos; e estes, caracterizam-se por serem em elevado número (centenas) e todos eles diferentes, o que dificulta a afetação dos custos aos objetos de custo.

No apuramento do custo total de cada ato cirúrgico, é necessário incluir todos os custos associados ao mesmo. Para o efeito, é preciso determinar vários direcionadores de custos, sendo estes:

- Os custos de internamento; estes, determinados em função dos dias de internamento. Como já se calculou o valor dia, só é necessário que o multipliquemos pelos dias de internamento.
- Os custos dos honorários da equipa médica e do anestesista, calculados em função do número de K's atribuídos pelo CNVRAM, multiplicados pelo valor atribuído a cada K.
- Os custos dos consumíveis e de fármacos, são processados à linha e afetos ao ato cirúrgico.
- Os custos dos meios complementares de diagnóstico e terapêutica e de eventuais transfusões, são serviços terceirizados, pelo que são faturados à instituição e afetos ao ato cirúrgico.
- Os custos do piso de sala; estes, calculados em função do tempo e complexidade do ato cirúrgico, ou seja, o tempo que demora um ato cirúrgico multiplicado pelo custo hora do piso de sala já deliberado, ponderado com o tipo sala.

Desta forma, obtém-se o custo total de cada ato cirúrgico, ou seja de cada objeto de custo.

Na tabela seguinte exemplifico com uma amostra de dois casos.

Código CNVRAM	Descrição	K's	Preço total	Internamento	Piso de sala	Consumíveis e Fármacos	MCDT's	Anestesista	Equipa
33.11.03.02	Excisão de tumores benignos das partes moles	75	566,50 €	79,00 €	192,00 €	94,50 €	0	41,00 €	160,00 €
34.00.00.07	Timpanoplastia	200	1.104,00 €	158,00 €	278,00 €	160,00 €	0	88,00 €	420,00 €

Quadro 12. Tabela de amostragem do valor total de cada ato cirúrgico

Em função dos limites do estudo, que estão confinados à informação recolhida dos processos clínicos ocorridos durante o período de Janeiro a Outubro de 2012, não é possível construir uma análise generalizada; ou seja, esta análise só permite avaliar atos cirúrgicos ocorridos neste período e não a totalidade dos atos cirúrgicos que constam no CNVRAM, que é substancialmente maior. Assim sendo, a amostra não é suficientemente confortável para a análise dos contratos e protocolos que a organização tem com várias companhias seguradoras e instituições.

Porém, conseguiu-se estabelecer confrontações entre o tempo do piso de sala de cada ato cirúrgico, com os K's, constatando-se a existência de proporcionalidade entre estes. Para atestar esse facto, seleccionou-se uma amostra representativa de vários atos cirúrgicos mais frequentes na organização, identificando o número de K's e o tempo de piso de sala, como é apresentado na tabela seguinte.

Amostra de atos mais frequentes na unidade em análise		
Descritivo	K	Tempo do piso de sala
Até 50 K		
Colheita de enxerto cortico-esponjoso, como adjuvante de uma cirurgia.	30	45 Minutos
Excisão de lesões benignas da região frontal da face e mão, passíveis de encerramento direto (quisto nasal).	40	40 Minutos
Curetagem por aspiração (tipo Vabra).	30	35 Minutos
De 51 K até 99 K		
Tratamento do 5º dedo adulto + Tenotomia dum tendão do pé ou dedo.	85	1 Hora
Excisão de pequenos tumores benignos ou quistos subcutâneos excepto região frontal e face.	60	35 Minutos
Menissectomia Convencional ou artroscópica.	90	45 Minutos
De 100 K até 149 K		
Cesariana após Trabalho de Parto.	130	1 Hora e 30 minutos

Miomectomia por via abdominal ou vaginal.	110	1 Hora e 10 minutos
Osteotomia distal do 1º Metatarsiano (tipo Op. De Mitchell ou de "chevron") + Ressecção simples de exostose no 1º metatarsiano.	140	1 Hora e 25 minutos
Ritidectomia das pálpebras (por pálpebra) com ressecção das bolsas adiposas, Bilateral.	120	1 Hora e 45 minutos
Excisão de lesão da mama (com ou sem marcação) e com esvaziamento axilar.	140	1 Hora e 45 minutos
De 150 K até 199 K		
Colecistectomia com ou sem colangiografia (por via laparoscópica).	192	2 Horas
Excisão de cicatrizes, excepto face, pescoço ou mão e sutura direta+ Enxertos adiposos ou dermo-adiposos fásia, cartilagem, ósseo, periósteeo.	150	2 Horas e 15 minutos
Ligamento cruzado (cada).	150	2 Horas e 15 minutos
De 200 K até 249 K		
Ligamento cruzado (cada) - Ligamentoplastia dto + Menissectomia parcial.	240	1 Hora e 40 minutos
Hemicolectomia.	200	2 Horas e 15 minutos
Artroplastia total por artrose ou revisão de prótese unicompartmental.	220	2 Horas e 20 minutos
De 250 K até 299 K		
Enterolise de aderências + Tratamento de perda de substância da parede abdominal-enxertos (fascia lata, dérmico, rede, etc.) + Colecistectomia com ou sem colangiografia.	295	3 Horas
Tiroidectomia Total (com exame extemporâneo).	250	1 Hora e 45 minutos
Facoemulsificação do cristalino com implantação de lente intraocular (Cataratas OE) - unilateral.	280	1 Hora e 10 minutos
De 300 K até 349 K		
Timpanomastoidectomia com conservação da parede do C.A.E com timpanoplastia	300	2 Horas e 35 minutos
Septoplastia (operação isolada) + Microcirurgia endonasal bilatera	320	2 Horas e 20 minutos
Prostatectomia radical retropública com linfadenectomia pélvica por via laparoscópica	336	3 Horas e 20 minutos
De 350 K até 449 K		
Laqueação das crossas das veias safena interna e externa + laqueação de comunicantes com ou sem excisão venosas, bilateral	380	1 Hora e 45 minutos
Septoplastia (Operação isolada) + Microcirurgia endonasal e / ou endoscópica bilateral + Amigdalectomia, por dissecação com anestesia geral e intubação endotraqueal	420	2 Horas e 20 minutos
Excisão de lesão infraclínica da mama com marcação prévia + Plastia	450	2 Horas e 15 minutos

mamária de redução unilateral x 2		
De 450 K até 549 K		
Mastectomia parcial com esvaziamento axilar + Reconstrução mamária com retalho miocutâneos do grande dorsal + Anexotomia, uni ou bilateral	500	4 Horas e 30 minutos
Plastia mamária de redução unilateral + anexectomia, uni ou bilateral + introdução de cateter i.v com tunelização ou em posição subcutânea + reconstrução do complexo areolo-mamilar	457	3 Horas e 20 minutos
Mastectomia radical modificada + Reconstrução mamária com retalho miocutâneo do grande dorsal + anexectomia, uni ou bilateral (laparoscópica)	462	5 Horas e 35 minutos
De 550 K até 749 K		
Mastectomia radical modificada + Reconstrução mamária com Tram-Flap + Plastia mamária de redução unilateral + Introdução de cateter i.v. com tunelização ou em posição subcutânea	655	5 Horas e 15 minutos
Mastectomia radical modificada + Reconstrução mamária com retalho miocutâneo do grande dorsal bilateral + Introdução de cateter i.v. com tunelização ou em posição subcutânea	560	7 Horas
Extripação hérnia discal cervical + artrodese coluna cervical via anterior(50%) + extripação érnica discal cervical(50%) + colheita enxerto cortico-esponjoso como adjuvante uma cirutg + extração de corpo estranho subaponevrótico excepto face ou mão(extração de dreno noutra tempo cirúrgico)	555	3 Horas e 30 minutos

Quadro 13. Amostra de atos mais frequentes na unidade em análise

Com o recurso a estes dados, podem-se estabelecer padrões como, por exemplo, o intervalo de K's; este, já utilizado pelas companhias seguradoras nas convenções e o tempo médio do piso de sala, obtido da amostra.

Na tabela seguinte exemplifico.

K	Tempo médio
Até 50 K	40 Minutos
De 51 K até 99 K	47 Minutos
De 100 K até 149 K	1 Hora e 31 minutos
De 150 K até 199 K	2 Horas e 10 minutos
De 200 K até 249 K	2 Horas e 5 minutos
De 250 K até 299 K	1 Hora e 59 minutos

De 300 K até 349 K	2 Horas e 45 minutos
De 350 K até 449 K	2 Horas e 7 minutos
De 450 K até 549 K	4 Horas e 29 minutos
De 550 K até 749 K	5 Horas e 15 minutos
Mais de 775 K	Sem dados

Quadro 20. Análise dos atos cirúrgicos

É possível observarem-se algumas discrepâncias no universo da amostra; não obstante, o sentido progressivo do aumento dos K's e do tempo, é proporcional. Note-se ainda, que cada ato cirúrgico varia tendo em conta o doente e o seu estado clínico.

A estratégia de aplicabilidade deste método é a valorização do piso de sala indexada ao fator K, como apresento na tabela seguinte.

K	Valor piso de sala
Até 50 K	120,00 €
De 51 K até 99 K	202,00 €
De 100 K até 149 K	240,00 €
De 150 K até 199 K	300,00 €
De 200 K até 249 K	340,00 €
De 250 K até 299 K	380,00 €
De 300 K até 349 K	420,00 €
De 350 K até 449 K	500,00 €
De 450 K até 549 K	580,00 €
De 550 K até 749 K	660,00 €
Mais de 775 K	720,00 €

Quadro 20. Valorização do piso de sala

Este tipo de informação pode ser aplicada na análise das convenções e protocolos, aquando da sua generalização a todos os atos cirúrgicos. A possibilidade de se calcular o custo do piso de sala para cada ato cirúrgico, é fundamental para a gestão de custos, sendo, nesta perspetiva, igualmente importante para a gestão. Nos casos analisados, podemos constatar que a remuneração realizada pelas companhias seguradoras, é sistematicamente inferior aos custos.

5.2.5 Resultado

O elevado número de atos cirúrgicos e a sua diversidade tornariam complexa a aplicação de outra metodologia que não fosse o TDABC na organização hospitalar. Segundo Kaplan e Anderson (2007), esta mitologia simplifica o processo de custeio, permite calcular os custos dos recursos e atribui-los diretamente aos objetos de custo. Os mesmos autores, referem que só é necessário calcular o custo total e dividir pela capacidade.

Em função do grande número de atos cirúrgicos envolvidos, e às suas particularidades, é importante fazer algumas considerações. A participação ativa do Sr. Diretor Executivo Dr. José Luís Fonseca, o Sr. Diretor Clínico Dr. Aníbal Justiniano, o Sr. Diretor Hospitalar Dr. A. Osvaldo Dias e a Dr.^a. Inês Melo, que foram basilares na determinação dos fatores de suma importância para o objetivado.

A remuneração dos atos médicos realizados é feita em parte na forma de “pacotes”; estes, compreendem o ato cirúrgico em si, padronizando a quantidade de consumíveis e fármacos utilizados, o uso de equipamentos, dias de internamento, meios complementares de diagnóstico e tratamento e equipa médica. Deste modo, foi importante neste trabalho obter os custos associados a cada ato médico. Segundo Chan e Yee-Ching (1993), o confronto da metodologia de custeio baseado em atividades com o desenvolvimento do perfil de custo-padrão por serviço e os protocolos de tratamento padrão os DRG, permite que os administradores identifiquem tratamentos, cujos custos são maiores do que o valor pago pelas entidades.

Alguns estudos recentes evidenciam a importância do conhecimento dos custos hospitalares. Num estudo comparativo internacional, Lino Cinquini, et al (2009) realçam a importância da utilização dos inovadores sistemas de custeio na saúde, proporcionando uma maior e eficaz informação de custos hospitalares, para além da avaliação dos efeitos económicos das novas tecnologias. Demeere (2009), refere que o TDABC uma vez incorporado, melhorou significativamente o desempenho do ambulatório e a compreensão dos gestores para os diferentes processos organizacionais. O mesmo autor, refere ainda que esta metodologia é mais simples do que o sistema tradicional ABC.

O TDABC no Hospital da Trindade possibilitou obter informações que, doutra forma, seriam impossíveis de alcançar. Este facto, permitiu obter uma visão dos custos associados a cada ato médico. Os valores remunerados pelas entidades em análise que têm convenção com a instituição no que se refere aos atos cirúrgicos, são inferiores aos custos; ou seja, com os dados recolhidos da amostra, como valores de consumíveis e de fármacos, dias de internamento, a valorização ao piso de sala, entre outros, podemos constatar que os custos dos atos cirúrgicos são superiores aos valores pagos pelas companhias de seguros. A tabela seguinte apresenta alguns exemplos dos custos, utilizando a metodologia TDABC, confrontados com os valores remunerados pelas companhias seguradoras. Estes, estão sujeitos a um algoritmo, com a finalidade de se preservar os interesses institucionais.

Tabela de confrontação de valores de custo e valores convencionados			
Descritivo	Preço fechado Medis	Preço fechado Multicare	Preço custo
Apendicectomia	837,50 €	920,00 €	922,69 €
Hemicolectomia	1.000,00 €	0,00 €	1.120,00 €
Hemorroidectomia	725,00 €	690,00 €	731,00 €
Hemorroidectomia (Técnica de Longo)	860,00 €	940,00 €	962,00 €
Tratamento de hérnia inguinal bilateral	675,00 €	680,00 €	1.104,32 €

Quadro 21. Tabela de confrontação de valores de custo e valores convencionados

Esta disparidade de valores, conduz a duas ações essenciais para a administração: a renegociação do valor pago nas convenções e acordos e a redução de custos, através da reavaliação dos serviços.

5.2.6 Análise e sugestões de melhoria

Determinar o custo de cada ato cirúrgico é de extrema importância para a tomada de decisões dos gestores a quem compete essa tarefa; pois, desta forma, o gestor pode melhorar o desempenho da organização. Para o efeito, recomenda-se que o gestor confronte os dados e os pondere, tendo em conta vários cenários: incentivar o aumento, restringir ou mesmo rejeitar alguns atos cirúrgicos.

Ao conhecer todos os custos que formam a cadeia de valor da unidade em análise, pode-se constatar que os custos dos serviços têm um peso significativo no ato médico. A partir daí, é necessário identificar as janelas de oportunidades para a otimização dos recursos.

A gestão com base no TDABC potencia alguns benefícios para a organização, ou seja, é mais simples e prática na determinação dos custos dos serviços prestados, porque só é necessário determinar dois parâmetros: a taxa de custo da capacidade para os serviços e o uso da capacidade por cada serviço efetuado, em detrimento, do método ABC, este muito mais complexo, dispendioso e moroso.

Com as informações proporcionadas pelo TDABC, os gestores podem estabelecer prioridades e atuar de forma preventiva e/ou corretiva. Para o efeito, é importante determinar os custos mais relevantes, os que têm maior peso nos serviços, como é o caso dos custos com pessoal, que representa trinta por cento dos custos totais e os custos administrativos que representam dezasseis por cento dos custos totais.

Acredita-se que, apesar da reestruturação já realizada, seria importante considerar a eventualidade de se poder potencializar ainda mais a otimização dos recursos disponíveis. É importante destacar que no caso dos custos administrativos é possível reduzir esses custos; mas para o efeito, será necessário investir em tecnologia. Atualmente, os registos são feitos manualmente utilizando impressos específicos que posteriormente são tratados pela contabilidade. O investimento em tecnologia, irá proporcionar a criação de bases de dados e subsequentemente maior informação, que influenciará, estou certo, o desempenho dos recursos envolvidos, resultando em produtividade e agilidade, bem como o contributo de forma significativa para a redução de custos.

Como já foi dito atrás, os custos com pessoal já tiveram uma significativa redução com a reestruturação dos recursos humanos; facto este, que permitiu equilibrar esta vertente. Admito, no entanto, a necessidade de haver algum investimento na formação dos quadros remanescentes, de modo a potenciar as respetivas performances e, simultaneamente, tornar o hospital mais competitivo no exigente mercado onde se insere.

Por outro lado, sugere-se também a abertura a negociações com as companhias de seguros, na tentativa de reavaliar os contratos existentes. Acredito que o futuro e o sucesso da Ordem da Trindade passa, justamente, por conseguir ter sucesso nessas negociações, aumentando os atuais valores de preços fechados, impostos pelas empresas seguradoras.

Desta forma, poderão surgir mudanças estratégicas na organização com um impacto positivo na estabilidade financeira da mesma.

6. Conclusão

Esta pesquisa foi realizada com o objetivo de desenvolver o Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC) no Hospital da Trindade, com o intuito de avaliar os custos associados a cada ato médico e servindo de base para futura implementação na organização como um todo, apresentando, assim, uma nova perspectiva à gestão.

O delineamento do modelo para a realização do estudo decorreu com base na revisão de literatura e com o intuito de fazer face às questões apontadas. A investigação realizada no contexto real como colaborador e investigador foi, neste estudo, imprescindível e considerado uma mais-valia para o decorrer do estudo em causa.

Ao olhar para o trabalho desenvolvido como um todo, pode-se constatar que o objetivo pretendido foi concretizado. Para atingir este mesmo objetivo, procedeu-se à identificação e análise dos dados necessários à sua concretização, como a divisão do hospital em dois serviços, o que permitiu identificar e analisar o custo associados a cada um deles.

A particularidade e a complexidade dos serviços desenvolvidos no âmbito hospitalar, condicionam, em parte, a identificação dos insumos, como também criam obstáculos na determinação dos custos. A utilização da metodologia de custeio TDABC focalizou o estudo a dois serviços estratégicos: o bloco e o internamento.

Com a identificação dos serviços imprescindíveis ao funcionamento da organização, foi necessário fazer um levantamento de todos os custos associados aos mesmos. Para o efeito, recorreu-se aos dados financeiros e não financeiros da organização e aplicou-se os direcionadores de custos de forma a alocar os custos aos serviços. Na sequência, foram identificados os custos de primeira linha.

Para alocar os custos ao objeto de custo, ou seja, aos atos cirúrgicos, foi indispensável descrever a composição de cada ato cirúrgico, releccionando estes, com o respetivo piso de sala, internamento, fármacos, anestesista, equipa, MCDT's e identificar os direcionadores de segunda linha.

O TDABC tem sido um forte contributo para a identificação correta e precisa dos custos indiretos e a alocação aos respetivos atos cirúrgicos. Esta metodologia de custeio enfatizou a

oportunidade de identificar os fatores preponderantes que afetam os custos na organização em causa. Por conseguinte, constitui uma ferramenta estratégica para o apoio à tomada de decisão, não só na determinação dos custos associados a cada ato médico, como também para definir linhas estratégicas para a organização. Conhecer os custos de cada ato cirúrgico torna a instituição competitiva e reativa ao mercado.

Analisar os protocolos que a instituição tem com várias companhias seguradoras e instituições e confrontar os custos com a remuneração praticada pelas mesmas, permite determinar os resultados da relação comercial, como estimula a melhoria do desempenho e permite aprimorar processos importantes que repercutem na cadeia de valor da organização.

Da análise realizada aos protocolos feitos com as companhias seguradoras, pode-se constatar que os valores reembolsados pelas mesmas ficam expressivamente abaixo dos valores do TDABC.

No decorrer do estudo deparei com algumas limitações que tiveram influência significativa na investigação, a saber:

- No que diz respeito aos consumíveis e fármacos, estes variam em função das particularidades de cada caso e, por vezes, com a constituição da própria equipa médica. Este facto, pode condicionar o estudo;
- A amplitude da amostra, foi condicionada pelas limitações existentes na organização. Tendo em conta a maturidade da organização, a pesquisa foi limitada à informação disponível do corrente ano, pelo facto da organização não dispor de suporte informático para a recolha de informação;
- A utilização ao longo do estudo de alguns critérios de repartição que podem influenciar, em parte, a precisão dos resultados. A consideração destes, teve como base os dados contabilísticos. Contudo, abre-se a possibilidade de uma análise mais aprofundada que permita uma maior precisão, em particular ao que se refere às alocações de recursos e custos pelos centros de custos.

Qualquer destas limitações pode influenciar os resultados e distorcer os valores finais. Mas apesar disso importa reter que o modelo de pesquisa comprovou o seu propósito.

Algumas recomendações para a realização de pesquisas futuras são pertinentes, tais como:

- A mudança da envolvente do trabalho. Sugere-se por isso a replicação do estudo num ambiente hospitalar público, proporcionando, dessa forma, a possibilidade de se comparar os resultados obtidos por organização e, eventualmente, os motivos das diferenças.
- O auxílio de um bom sistema de informação, proporcionando em tempo oportuno toda a informação acerca das atividades desempenhadas e dos serviços prestados.

7. Referências Biográficas

Livros:

ORDEM DA TRINDADE (1991). Celestial Ordem Terceira da Santíssima Trindade Estatutos. 1ª Edição. Metanóia.

Silveira, Boaventura (2001). A Ordem Terceira da Trindade e a sociedade portuense: séculos XVIII, XIX e XX. Metanóia.

Hugues J., João C. N. & José A. R. (2011). O Controlo de Gestão 9ª Edição. Áreas Editora, SA.

Manuel João Vaz Freixo (2010). Metodologia Científica. Instituto Piaget.

Robert S. Kaplan & Steven R. Anderson (2007). Time-Driven Activity-Based Costing. Harvard Business School Press.

Artigos:

Brimson, J. (1994) An overview of activity-based management em Brinker, B.J. (ed), Handbook of Cost Management, 1995 Edition, Warren, Gorham & Lamont, Boston, MA. 1-28.

Chan & Yee-Ching Lilian (1993). Improving Hospital Cost Accounting With Activity-Based Costing: Health Care Management Review. ABI/INFORM Globalpg. Winter, 71-76.

David Naranjo-Gil & Frank Hartmann (2007). How CEOs Use Management Information Systems for Strategy Implementation in Hospitals: Health Policy, 81:29–41

Eddy Cardinaels, Filip Roodhooft & Gustaaf Vam Herck (2004). Drivers of cost system development in hospitals: results of a survey. Health Policy, 69:239-252.

Eli Pernot, Filip Roodhooft, & Alexandra Van den Abbeele (2007). Time-Driven Activity-Based Costing for Inter-Library Services: The Journal of Academic Librarianship, July, 551-560.

Geoff Easton (2010). *Industrial Marketing Management: Critical realism in case study research*. Lancaster University, 39:118–128.

Johnson, R. B., A. J. Onwuegbuzie, & L. A. Turner. 2007. *Toward a Definition of Mixed Methods Research*. *Journal of Mixed Methods Research* 2: 33-112.

Juhani Vaivio (2008). *Qualitative management accounting research: rationale, pitfalls and potential*. *Qualitative Researching Accounting & Management*, 64-86.

Jürgen M. Pelikan, Karl Krajic & Christina Dietscher (2001). *The Health Promoting Hospital (HPH): Concept and Development*. *Patient Education and Counselling*, 239-243, Vol. 45 (4).

Leslie Eldenburg & Sanjay Kallapur (2000). *The Effects of Changes in Cost Allocations on the Assessment of Cost Containment Regulation in Hospitals*. *Journal of Accounting and Public Policy* 19:97-112.

Lino Cinquini, Paola Miolo Vitali, Arianna Pitzalis & Cristina Campanale (2007). *Emerald Article: Process View and Cost Management of a New Surgery Technique in Hospital*.

Nathalie Demeerec, Kristof Stouthuysena & Filip Roodhooft (2009). *Time-Driven Activity-Based Costing in an Outpatient Clinic Environment: Development, Relevance and Managerial Impact*. *Health Policy* 92: 296–304.

Quattrone, P. e Hopper, T. (2001), *What does organizational change mean. Speculations on a taken for granted category*. *Management Accounting Research*, 403–435

Robin Cooper & Robert S. Kaplan (1988). *Measure Costs Right: Make the Right Decisions*. *Harvard Business Review*, September-October, 96-103.

Robin Cooper & Robert S. Kaplan (1991). *Profit Priorities From: Activity-Based Costing*. *Harvard Business Review*, May-June, 130-135.

Robin Cooper & Robert S. Kaplan (2003). *Activity-Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage*. *Union Pacific: Introduction, (A), and (B)*," HBS Cases 9-186-176, -177, -178.

Robert S. Kaplan & Steven R. Anderson (2004). Time-Driven Activity-Based Costing: Toll Kit. Harvard Business Review, November, 131-138.

Robert B. Fetter & Jean L. Freeman (1983). Diagnosis Related Groups: Product Line Management Within Hospitals. Yale University, 41-47.

S. Rajasekar, P. Philominathan & V. Chinnathambi (2006). Research Methodology: eprint arXiv:physics/0601009v2,Jan,1-23

Stovall (2012). Financial Aid: The ABCs of TDABC. University Business, Oct, 59. Vol. 15.

Udpa & Suneel (1996). Activity-Based Costing for Hospitals: Health Care Management Review. ABI/INFORM Global. Summer, 83.

Yolande Lievens, M.D., PH.D., Katrien Kesteloot, PH.D & Walter Van Den Bogaert, M.D., PH.D (2003). Economic Consequence of Local Control With Radiotherapy: Cost Analysis of Internal Mammary and Medial Supraclavicular Lymph Node Radiotherapy in Breast Cancer. Int. J. Radiation Oncology Biol. Phys, 1122-1131. Vol. 63.

Estudo de caso.

Romeu André Ferreira de Carvalho (2009). Sistemas de Custeio Baseados em Actividade para o Serviço Nacional de Saúde. Projeto, Universidade de Lisboa, 1-86.

Site:

Código Deontológico da Ordem dos Médicos: Direito da Medicina. Março 1985. Disponível em <http://direitodamedicina.sanchoeassociados.com/legislacao/codigo-deontologico-da-ordem-dos-medicos> (2012/11/29. 00,15).

Eletrica Aguiar 2012. Disponível em <http://no.comunidades.net/sites/ele/eletricaaguiar/index.php> (2012/12/15. 17,00).

Hospital Universitário. 2012.Historia. Disponível em www.urcamp.tche.br/hospital/historico. (2012/11/22. 23, 22H).

Portal de Codificação e dos GDH. Disponível em [http://portalcodgdh.min-saude.pt/index.php/C%C3%B3digo_de_Nomenclatura_e_Valor_Relativo_de_Actos_M%C3%A9dicos_\(CNVRAM\)\(2012/12/27.22,20H\)](http://portalcodgdh.min-saude.pt/index.php/C%C3%B3digo_de_Nomenclatura_e_Valor_Relativo_de_Actos_M%C3%A9dicos_(CNVRAM)(2012/12/27.22,20H))

Decreto-Lei n.º 119/83 (1993.Fev.25). Diário da República: Série, n.º 46pp. 643-656