

Research paper

A problemática da imputação dos custos nos hospitais do Serviço Nacional de Saúde (SNS)

Submitted in 21, July 2016

Accepted in 24, October 2016

Evaluated by a double blind review system

PATRICIA QUESADO¹
CLÁUDIA CARDOSO²

Resumo

Objetivo: o principal objetivo do trabalho é analisar a forma como são imputados os custos nos hospitais pertencentes ao SNS e se existe uniformização nos critérios de imputação.

Desenho/metodologia/abordagem: a metodologia utilizada foi a investigação qualitativa através da realização de um estudo exploratório com recurso à Base de Dados de Elementos Analíticos (BDEA) do Ministério da Saúde e dos relatórios divulgados pelo sítio oficial do Ministério da Saúde Português.

Resultados: foi possível observar que, regra geral, os hospitais portugueses pertencentes ao SNS imputam os custos de acordo com a metodologia prevista no Plano Oficial de Contabilidade Analítica do Ministério da Saúde (PCAH), existindo uniformização nos critérios de imputação.

Originalidade/valor: entendemos que o estudo realizado, ao evidenciar distintas alternativas para repartição de custos pelos distintos serviços prestados pelas organizações, permitirá às unidades hospitalares solucionar dificuldades financeiras sem a perda do nível de qualidade esperado da população, aspeto que tem sido uma constante nas instituições que prestam cuidados de saúde em todo o mundo. A nível académico entendemos que este trabalho contribui para preencher a lacuna de estudos que abordem esta temática.

Palavras Chave: Custos Hospitalares; Contabilidade Analítica e de Gestão; Controlo de Gestão; SNS.

1. Introdução

As reformas propostas pelo modelo da Nova Gestão Pública tiveram repercussões importantes ao nível do setor da saúde, sobretudo tendo em conta que na atualidade as organizações que prestam cuidados de saúde necessitam tomar decisões que permitam aplicar a melhor prática clínica a um custo socialmente aceitável.

O elevado peso dos gastos em saúde motivou a introdução de alterações na forma como as unidades de saúde são geridas e uma preocupação crescente e constante com a gestão e tratamento contabilístico dos custos hospitalares. Nasce, assim, a necessidade de uma contabilidade virada para o interior da organização, que forneça as informações

¹ Escola Superior de Gestão, Instituto Politécnico do Cávado e do Ave, Barcelos, Portugal.

² Unidade de Investigação Aplicada à Gestão (UNIAG) e Escola Superior de Gestão, Instituto Politécnico do Cávado e do Ave, Barcelos, Portugal.

adequadas e com a periodicidade desejável, destacando-se neste âmbito a Contabilidade Analítica ou de Custos. É pois importante que as organizações hospitalares tenham consciência da necessidade de ajustar a contabilidade às necessidades e realidade atuais, apoiando verdadeiramente a gestão ao proporcionar uma sofisticada compreensão dos custos.

Na realidade, os gestores necessitam de informações mais detalhadas e relativas a períodos mais curtos, devendo recorrer à Contabilidade Analítica para que se possam tomar decisões mais concretas quanto à maneira como devem gerir as organizações que estão sob a sua responsabilidade. Neste sentido, a Contabilidade de Custos, Analítica ou Interna estuda as operações internas de uma forma analítica e específica, correspondendo a um processo ordenado que tem por funções a classificação, agrupamento, controle e apropriação dos custos com a finalidade de calcular e imputar custos, assim como fornecer dados para uma boa gestão da organização (Caiado, 2011).

Ao longo de vários anos, a Contabilidade de Custos foi analisada e implementada em diversas áreas e setores de atividade, em particular no setor industrial. Não obstante, a sua aplicação não se limita aos setores produtivos, registando-se um incremento da sua utilização nas organizações pertencentes ao setor da saúde. Assim, a utilização de modernas técnicas de gestão e imputação de custos no controlo mais eficaz dos mesmos e no alcance e na melhoria da qualidade e efetividade nos serviços prestados no setor da saúde tem registado um importante desenvolvimento nos últimos anos (Santos, Martins & Leal, 2013; Yilmaz, 2012; Castro, 2011; Macedo & Macedo, 2011; Selivanoff, 2011; Borges et al., 2010; Pereira, Sá & Jorge, 2010; Ching, 2010; Kudlawicz, 2010; Lucena & Brito, 2010; Leite & Rodrigues, 2010a, 2010b; Cannavacciuolo, Ponsiglione & Delfino, 2009; Gonçalves, Zac & Amorim, 2009; Duque Roldán, Gómez Montoya & Osorio Agudelo, 2009; Souza, Guerra, Freitas & Pereira, 2009; Souza & Scatena, 2009; Coura, Pinto, Salgado & Dantas, 2009).

Importa assinalar que os custos nos diferentes tipos de organizações podem classificar-se em vários tipos, tendo merecido especial destaque nos últimos anos os chamados custos indiretos, atendendo ao peso significativo que representam na estrutura de custos das organizações e ao fato de se tratar de custos comuns a diferentes departamentos, setores, produtos, atividades, valências, etc. Relativamente a estes custos coloca-se com frequência a questão de como deverão ser repartidos ou imputados pelos distintos objetos de custo e se os critérios utilizados pelas distintas organizações não apresentam problemas de fiabilidade e de comparabilidade, proporcionando e apresentando informação em tempo útil e oportuno para a tomada de decisões. Aliás, o próprio Plano de Contas da Contabilidade Analítica dos Hospitais (PCAH) tem como objetivo estabelecer linhas orientadoras para uma uniformização dos critérios de imputação e formas de distribuição dos custos/proveitos, de forma a permitir a realização de distintos estudos entre as várias unidades hospitalares que integram o Serviço Nacional de Saúde (SNS) (Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde (IGIF), 2007).

Como referem Pereira et al. (2010), se aplicado adequadamente o PCAH, é de esperar que a informação de custos produzida pelas diferentes entidades seja confiável, o controlo de gestão seja mais eficaz e a gestão de recursos possa ser mais eficiente. Relativamente a esta problemática, será importante questionar, atendendo aos distintos relatórios de auditoria do Tribunal de Contas, se a Contabilidade Analítica das unidades hospitalares do SNS está a ser vista pelos hospitais como um instrumento de gestão para planear e melhorar os índices de eficiência e de produtividade da organização e não como um "imperativo legal", assim como aferir o grau de implementação do Plano de Contas da Contabilidade Analítica nos hospitais portugueses.

Face ao exposto, atendendo à relevância desta temática, associado à escassez de estudos sobre a mesma em Portugal, o principal objetivo deste trabalho é analisar a forma como são imputados os custos nos hospitais pertencentes ao SNS e se existe uniformização nos critérios de imputação e se estão a ser seguidos os requisitos normativos vigentes no PCAH, na medida em que entendemos que a Contabilidade de Custos, ao possibilitar distintas alternativas para repartição de custos pelos distintos serviços prestados pelas organizações, permitirá às unidades hospitalares do setor da saúde solucionar dificuldades financeiras sem a perda do nível de qualidade esperado da população, aspeto que tem sido uma constante nas instituições que prestam cuidados de saúde em todo o mundo.

O presente trabalho encontra-se estruturado da seguinte forma: inicialmente é feita uma breve contextualização do SNS, em particular apresentamos um enquadramento institucional e legislativo dos hospitais no SNS. De seguida, procuramos enquadrar teoricamente os custos no setor da saúde, analisando a importância da Contabilidade Interna para a gestão dos hospitais portugueses, fazendo um enquadramento do PCAH e apresentando a revisão de alguns estudos empíricos realizados sobre a temática. Posteriormente apresentamos o estudo empírico que levamos a cabo mediante uma análise descritiva da informação disponibilizada, relativa ao ano de 2009^[1], na Base de Dados de Elementos Analíticos (BDEA) do Ministério da Saúde. Por fim, expomos as principais conclusões do trabalho, as suas limitações e possibilidades de investigação em trabalhos futuros.

2. Os Hospitais no Serviço Nacional de Saúde

Apesar de todas as reestruturações efetuadas no setor na saúde nas décadas de 80 e 90, no início do novo milénio, Portugal apresentava diversos problemas, nomeadamente o aumento de custos do SNS, a baixa produtividade e a falta de sistemas de informação adequados. Neste cenário de ineficiência, era urgente a conceção de um novo SNS, pelo que, em 2002, surge a Reforma Estrutural da Saúde.

Neste contexto, foram implementadas várias medidas estruturantes, sendo de destacar a introdução de novas formas de gestão, designadamente com a empresariação dos hospitais pertencentes ao setor público, com o intuito de melhorar a eficiência e a qualidade dos serviços. A empresariação dos hospitais pertencentes ao Setor Público Administrativo (SPA) é iniciada em dezembro de 2002, com a criação de trinta e um hospitais Sociedades Anónimas (SA).

A empresariação dos hospitais visava, essencialmente, a implementação e o aperfeiçoamento de instrumentos de gestão, já amplamente utilizados no setor privado, com o propósito da melhoria da eficiência e da qualidade dos serviços saúde.

O estudo “Resultados da avaliação dos hospitais SA”, desenvolvido pela Comissão para a Avaliação dos Hospitais SA (CAHSA), no início do ano 2006, sobre a avaliação da eficiência dos hospitais com figura jurídica de SA, concluiu que a criação destas unidades não originou a diminuição do acesso aos cuidados de saúde e que no que refere à eficiência, se verificou que os hospitais SA começaram a obter melhores resultados a partir de 2003.

O Programa de Estabilidade e Crescimento para o período de 2005 a 2009 (aprovado pelo Conselho de Ministros, no dia 2 de junho de 2005) estabelece a aplicação progressiva do modelo de Entidades Públicas Empresariais (EPEs) a todos os hospitais do SNS, como meio de aperfeiçoamento das práticas de gestão dos hospitais e comprometimento dos seus gestores pelos resultados alcançados, concorrendo para

eliminação dos constantes deslizes orçamentais do SNS e a falta de transparência deste Serviço.

Em 2005, com a publicação do DL n.º 98/2005, os hospitais SA são transformados em EPEs. O processo de empresariação manteve-se até aos nossos dias, verificando-se nos últimos anos a transformação de muitos hospitais pertencentes ao SPA em EPE (Quesado e Macedo, 2010).

Comparativamente aos hospitais SA, os hospitais EPE encontram-se sujeitos a um regime mais rigoroso no que concerne às orientações estratégicas de tutela e superintendência desempenhados pelos Ministérios das Finanças e da Saúde, quer ao nível operacional quer ao nível de racionalidade económica das decisões de investimento.

O processo de transformação dos hospitais SPA e SA em EPE acontece, então, a partir de 2005. Em 2009, ano da nossa análise empírica, cerca de 60% dos hospitais, centros hospitalares e unidades locais de saúde são EPE. Contudo, passados tantos anos após o processo de empresariação, em que se procurou o alcance da melhoria da eficiência e eficácia das instituições, continua-se a desejar a concretização de tais objetivos, pois no âmbito do Memorando de Entendimento foram definidas medidas para reformar o sistema de saúde, com o intento de melhoria da eficiência e eficácia no sistema de saúde e de geração de poupanças de custos nos hospitais.

3. A importância da Contabilidade de Custos para a gestão hospitalar

Os hospitais são organizações altamente complexas atendendo à operacionalização das suas distintas atividades e ao sistema de informação, acarretando elevados custos não apenas em termos de tecnologias avançadas, como também em termos de mão de obra qualificada (Raulinajtys-Grzybek, 2014; Santos et al., 2013; Figueiredo, 2010; Pereira et al., 2010; Chacon, Sales & Lucena, 2008; Falk, 2008; Gomes, Vieira, Assis & Holanda, 2003). Além disso, é importante salientar que as áreas assistenciais deste tipo de organizações exigem estruturas de apoio administrativo, logístico e técnico (Chacon et al., 2008). Neste sentido, Martins (2000) compara hospitais a grandes empresas, possuindo passivos, ativos e capitais próprios.

Considerando a complexidade das suas operações, o facto de agruparem múltiplos serviços e formas de organização distinta, os gestores deste tipo de organizações preocupam-se com a prestação e manutenção de um serviço com qualidade ao mais reduzido custo, procurando novos modelos, práticas e sistemas de informação e gestão que lhes facilitem um maior controlo relativamente à imputação dos recursos e, consequentemente, à determinação dos custos.

Estudos sobre a importância da Contabilidade de Custos e sobre o comportamento dos custos nas entidades hospitalares são escassos. Santos et al. (2013) salientam a necessidade que as organizações hospitalares sentem em conhecer os seus custos, assim como as dificuldades inerentes à implementação de um sistema de custos, derivadas do desconhecimento, insegurança, falta de estratégia e de pessoal qualificado nesta matéria. Para Falk (2008), o sistema de contabilidade de custos é fundamental neste tipo de organizações nomeadamente ao nível da identificação detalhada das atividades realizadas nos distintos departamentos e, consequentemente, dos seus custos, facilitando a medição do desempenho, o estabelecimento de padrões e o cálculo e análise de desvios. Neste sentido, Chacon et al. (2008) consideram a gestão de custos, um dos pontos-chave no processo de administração de entidades hospitalares, possibilitando uma valorização correta dos seus bens e serviços, evitando desperdícios, assim como

favorecendo uma gestão eficiente dos processos. Para os autores, o grande objetivo deste sistema contabilístico ao nível hospitalar é o controlo orçamental e/ou a redução de custos, assim como o auxílio proporcionado ao nível do processo de tomada de decisão.

Carvalho, Costa e Macedo (2008) ressaltam a extrema importância da Contabilidade de Custos na gestão quer das organizações privadas quer das organizações públicas atendendo à necessidade de gerir adequadamente os recursos. Segundo os autores, no caso concreto da Administração Pública, este ramo de contabilidade possibilitará o registo e análise detalhada das componentes do património para efeitos de gestão, permitindo justificar o valor das taxas e preços; medir e analisar custos; facilitar a elaboração do orçamento; medir a eficiência, eficácia e economia na gestão dos gastos públicos; comparar custos entre diferentes entidades e/ou exercícios económicos; auxiliar o processo de planificação e tomada de decisão; possibilitar a avaliação e controlo dos resultados de gestão, entre outros. Assim, consideram que o sistema de Contabilidade de Custos assume um papel preponderante para promover a sustentabilidade financeira do setor da saúde.

Falk (2008) salienta que para medirmos os custos necessitamos definir primeiro o objeto de custo, o qual pode representar um procedimento ou paciente específico, uma categoria de pacientes, um departamento, um serviço do hospital ou mesmo toda a organização.

Pereira et al. (2010) referem que as pressões sentidas pelos governos no sentido de reduzir os gastos com a saúde constituem um estímulo para levar a cabo reformas ao nível da sofisticação dos sistemas de Contabilidade de Custos. Assim, tem-se assistido a uma mudança de paradigma passando-se de uma fase que assumia os custos como inevitáveis e onde se atribuía pouca importância à eficiência (relação entre recursos consumidos e resultados obtidos) e controlo de custos, para uma fase em que se destaca a transparência nos gastos públicos, se centra a atenção nos resultados alcançados e na qualidade dos serviços prestados. Para os autores, os sistemas de Contabilidade de Custos permitem dar a conhecer os custos associados às diferentes alternativas de prestação dos serviços facilitando a gestão dos mesmos e permitindo avaliar e controlar os resultados da gestão e a sua comparação com entidades similares, proporcionando informação capaz de facilitar a tomada de decisão e a adoção de medidas corretivas. Não obstante, salientam a reduzida aplicação dos mesmos internamente nas instituições de saúde, limitando-se a cumprir com as obrigações legais impostas pelos organismos supervisores para efeitos de financiamento, orçamentação, planeamento e monitorização. Aliás, a própria complexidade inerente aos serviços prestado e o facto de os “produtos” estarem mal definidos poderá justificar a repartição arbitrária dos custos neste tipo de organizações e a dificuldade na transferência dos conceitos associados à Contabilidade de Custos do setor privado para o setor público.

De acordo com Pereira et al. (2010), a utilidade da Contabilidade de Custos para a gestão hospitalar resume-se nos seguintes pontos:

1. Inventariação para efeitos do relato financeiro;
2. Possibilidade de contribuir para a consciencialização dos utilizadores da informação sobre custos;
3. Visibilidade dada às causas dos custos e à sua relação com os resultados;
4. Indicação dos recursos financeiros necessários para prestação de serviços e determinação do preço adequado (garantindo-se um financiamento ajustado às atividades desenvolvidas pelo hospital);

5. Promoção de processos de melhoria contínua na medida em que a informação proporcionada poderá servir como referência para efeitos de *benchmarking*;
6. Fornecimento de indicadores de desempenho individual e organizacional;
7. Apoiar o processo de tomada de decisão;
8. Servir de ferramenta de apoio ao processo orçamental e ao controlo.

Face ao exposto, Macedo e Macedo (2011) consideram que a implementação de um sistema de Contabilidade Analítica nos hospitais é fundamental na medida em que favorece a autonomia dos serviços, a responsabilização das chefias e o acompanhamento do desempenho dos serviços.

4. O Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais

4.1. Âmbito e objetivos

O DL n.º 232/97, de 3 de setembro, aprovou o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) que veio tornar obrigatória a implementação da Contabilidade Analítica nas entidades públicas. Na sequência da aprovação deste plano foram criados vários planos setoriais entre os quais destacamos o Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS), aprovado pela Portaria n.º 898/2000, de 28 de setembro, apresentando regras que possibilitam o apuramento dos custos, dos proveitos e dos resultados nas instituições do SNS e destinando a classe 9 para as contas da Contabilidade Analítica.

O SNS abrange todas as instituições e serviços oficiais prestadores de cuidados de saúde dependentes do Ministério da Saúde, assumindo especial relevância, dada a sua dimensão e a complexidade dos serviços prestados, os hospitais (Carvalho et al., 2008). Para este tipo de instituições em particular foi criado, com aplicação obrigatória, o PCAH.

O PCAH, desenvolvido pelo IGIF, cuja 1.ª edição foi aprovada em 27 de novembro de 1996, tem como objetivo estabelecer linhas orientadoras para uma uniformização dos critérios de imputação e formas de distribuição dos custos/proveitos, de forma a permitir a realização de distintos estudos entre as várias unidades hospitalares que integram o SNS (IGIF, 2007).

A 2.ª edição do plano surgiu em abril de 2000 em virtude das alterações/atualizações necessárias resultantes da implementação da 1.ª edição nos hospitais, centrando-se, à semelhança da edição anterior, na imputação dos custos através do método das secções homogéneas. Leite e Rodrigues (2007) alertam para o facto de que nesta edição do plano não se inclui qualquer indicação explícita relativa à determinação dos rendimentos ou a outros indicadores de gestão para além de custos reais, custos orçamentados e análise de desvios. Além disso, salientam que o plano não apresenta qualquer técnica ou procedimento alternativo ao método das secções homogéneas, nem está prevista qualquer forma de coação aos hospitais pela não conformidade com o plano. Não obstante, Pereira et al. (2010) consideram que esta edição tem uma melhoria importante relativamente à edição anterior relacionada com a definição da necessidade de repartição dos proveitos pelas secções, potenciando a utilidade da informação produzida para a gestão das diferentes unidades hospitalares.

A 3.ª edição do plano foi publicada em dezembro de 2004, e republicada, sem revisões, em janeiro de 2007, motivada pela dinâmica das instituições hospitalares e do setor da saúde. Uma vez mais realiza-se uma atualização da edição anterior no sentido de contribuir para um aperfeiçoamento dos dados analíticos e para um controlo de gestão mais eficaz, tendo sempre presente a eficiente e racional utilização dos recursos e a

melhoria da qualidade dos serviços prestados aos utentes. O plano inclui centenas de desdobramentos em centros de custos: diferentes tipos de serviços (clínicos e não clínicos); diferentes grupos de especialidades (clínicas e não clínicas), agrupadas ou individuais (Leite e Rodrigues, 2007; 2010a; 2010b; Pereira et al., 2010). Pereira et al. (2010) alertam para que nesta edição a distribuição dos proveitos pelas secções dever ser feita distinguindo a produção referente ao SNS da restante. Assim, no primeiro caso e numa primeira fase, distribui-se os proveitos às secções principais e posteriormente às secções auxiliares em função dos serviços requisitados, enquanto no segundo caso a imputação é feita à secção principal ou auxiliar que originou o proveito.

Na tabela seguinte apresentamos a normalização de procedimentos na elaboração obrigatória da Contabilidade Analítica nos hospitais.

Tabela 1: Cronologia e aspetos da normalização da contabilidade analítica nos hospitais

Ano	Normativos	Método	Categorias
1995	Despacho SEAS de 15 de maio (DR, II Série, N°127 de 1 de junho de 1995)	Centros de custos (secções homogéneas)	Custos reais Custos orçamentados Análise de desvios
1996	Aprovação da 1ª Edição (27 de novembro)	Centros de custos (secções homogéneas)	Custos reais Custos orçamentados Análise de desvios
2000	2ª Edição – Atualizações em centros de custos e unidades de imputação (abril)	Centros de custos (secções homogéneas)	Custos reais Custos orçamentados Análise de desvios
2000	Portaria n°898/2000 (DR, I Série B, N°225 de 28 de setembro) – aplicação obrigatória do PCAH nos hospitais do SNS	---	---
2004	3ª Edição – Atualizações em centros de custos e unidades de imputação (dezembro)	Centros de custos (secções homogéneas)	Custos reais Custos orçamentados Análise de desvios Proveitos
2007	Republicação da 3ª Edição sem revisões (janeiro)	Centros de custos (secções homogéneas)	Custos reais Custos orçamentados Análise de desvios Proveitos
2009	Circular normativa N°8 – Adenda à 3ª Edição – Nova classificação das secções homogéneas na área da saúde mental (outubro)	Centros de custos (secções homogéneas)	Custos reais Custos orçamentados Análise de desvios Proveitos

Fonte: Adaptado de Leite e Rodrigues, 2010a, “A Teoria Institucional e o Costing na Contabilidade de Gestão Hospitalar”.

Importa assinalar que com a aprovação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP)^[2], através do Decreto-lei n° 192/2015, de 11 de setembro, e no que se refere à Contabilidade de Gestão, a Norma de Contabilidade Pública (NCP) 27 estabelece os critérios de afetação e imputação dos custos indiretos, propondo o sistema de custeio ABC (*Activity-Based Costing*).

No ponto 20 da referida norma são apresentadas as etapas para implementar o ABC, em concreto a identificação das atividades realizadas e que consomem recursos (principais ou auxiliares); a atribuição dos custos às atividades; a identificação dos indutores de custo mais adequados para cada atividade (para a partir deles imputar os gastos das atividades ao objeto de custo final); o cálculo do custo unitário de cada indutor de custo; e a atribuição dos custos das atividades aos bens e serviços produzidos (por multiplicação do custo unitário de cada indutor de custo, pelas quantidades consumidas, por cada bem ou serviço).

4.2. Imputação dos custos no PCAH

Em todas as edições do plano é clara a necessidade de reclassificar os custos em diretos e indiretos, apresentando-se mapas para apuramento dos custos dos centros de custos, com especial destaque para o método das secções homogéneas.

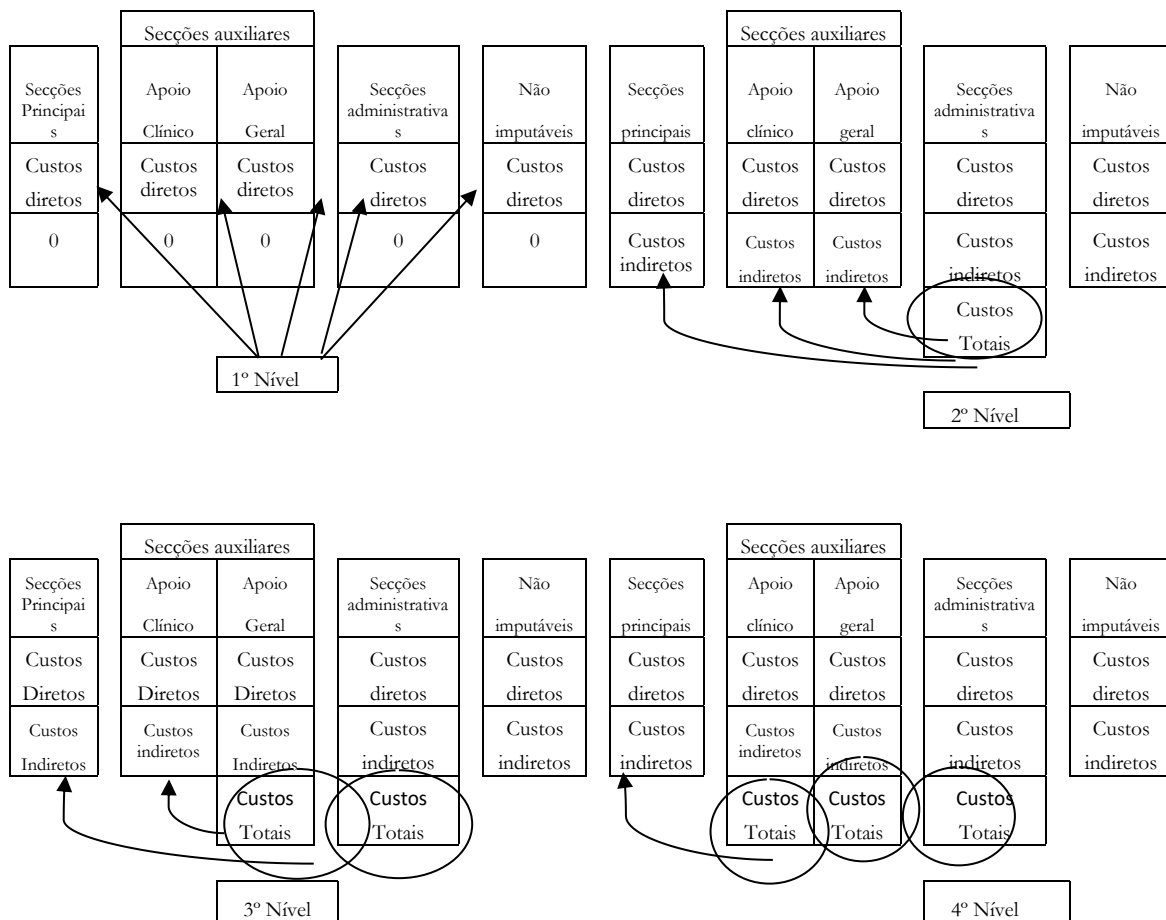
O método das secções homogéneas é um dos métodos mais utilizados para o cálculo e repartição dos custos indiretos, procurando relacionar os custos com a sua localização (os custos são imputados ao local onde se geraram) (Ferreira, Caldeira, Asseiceiro, Vieira e Vicente, 2014; Caiado, 2011; Mortal, 2007). Este método “baseia-se na divisão da empresa em segmentos organizacionais relativamente aos quais se determinam os custos de funcionamento, procedendo-se posteriormente à sua imputação aos objetos de custeio – matérias, produtos, serviços. Trata-se, pois, de uma repartição intermédia entre os custos por natureza e os custos por objeto de custeio” (Franco et al., 2005, p. 231). As secções homogéneas respeitam algumas características, tais como (Rocha e Rubio, 1999; Pereira e Franco, 1994):

- Responsabilização: só pode existir um único responsável pelo controlo dos custos de uma secção (o centro de custos deve coincidir com um centro de responsabilidade ou ser parte deste);
- Homogeneidade de funções: os centros de uma secção devem respeitar a funções, tarefas ou atividades idênticas/homogéneas;
- Existência e identificação de uma unidade de medida da atividade do centro: deve ser definida uma unidade que permita medir a atividade da secção (unidade de custeio), devendo esta ser uma unidade de obra, que funciona simultaneamente como uma unidade de controlo e de imputação dos custos (possibilita a repartição dos custos pelos objetos de custo).

De acordo com a 3.^a edição do PCAH, o apuramento dos custos mediante o método das secções homogéneas deve ser realizado em quatro níveis: imputação dos custos diretos pelas secções principais, auxiliares e administrativas, ou seja, imputação direta dos custos às secções que requisitaram os bens e serviços para consumo (i); distribuição dos custos totais das secções administrativas^[3] pelas secções auxiliares e principais, os custos destas secções serão imputados proporcionalmente aos custos diretos das secções principais e auxiliares (ii); distribuição dos custos totais das secções auxiliares de apoio geral às secções beneficiárias da sua atividade (iii); e distribuição dos custos totais das secções auxiliares de apoio clínico às secções principais beneficiárias da sua atividade (Pereira et al., 2010; Carvalho et al., 2008; IGIF, 2007). O primeiro nível é o único no qual os custos são considerados diretos, sendo os custos dos restantes níveis indiretos, utilizando-se para a repartição destes exclusivamente o método da distribuição recíproca por ser considerado o mais rigoroso. Relativamente à determinação dos proveitos, o plano refere que a mesma deverá ser efetuada diretamente às secções principais e auxiliares.

Na figura 1 representamos os níveis de apuramento de custos no PCAH.

Figura 1: Níveis de apuramento de custos no PCAH



Fonte: PCAH, 3ª Edição, pp. 26-28.

O plano apresenta mapas para realização das secções homogéneas quer ao nível dos custos quer ao nível dos proveitos. No caso dos custos é proporcionada informação relativa à natureza dos custos de cada secção; custo unitário; percentagem dos custos diretos e dos custos indiretos face ao custo total; designação da unidade de obra; informação estatística sobre a unidade de obra; e custo unitário total e direto da unidade de obra. No caso dos proveitos é proporcionada informação sobre natureza dos proveitos de cada secção; percentagem de cada proveito face ao proveito total; designação da unidade de obra; informação estatística sobre a unidade de obra; e proveito unitário total e direto da unidade de obra (Macedo e Macedo, 2011; Carvalho et al., 2008).

4.3. Críticas ao PCAH

Leite e Rodrigues (2010a, 2010b, 2007), baseando-se na informação disponibilizada pelo Ministério da Saúde, alertam para a pouca utilidade deste plano para efeitos da gestão na medida em que os documentos de divulgação dos indicadores normalizados pelo PCAH não são capazes de distinguir características específicas nos hospitais em função de fatores de escala, diferenciação de valências e complexidade; há hospitais que não informam a gestão política dos elementos de Contabilidade Analítica por

insuficiências na implementação do plano; ausência de formas de coação e responsabilização pelos resultados; falta de unidades de obra ou indicações não rigorosas; imputação incorreta de depreciações aos respetivos centros de custo; falta de apresentação por parte da maioria dos hospitais de uma Contabilidade Analítica equilibrada relativamente aos custos diretos; a não utilização da Contabilidade Analítica baseado no PCAH como instrumento de gestão; a informação apresentada pela Contabilidade Analítica não é atempada; é rara ou não existe uma Contabilidade Analítica por doente; entre outros aspetos.

Os autores citam ainda um estudo, elaborado pelo Tribunal de Contas em 2006, que destaca as limitações ao nível da normalização da Contabilidade de Gestão Hospitalar Pública e ao nível da mensuração e comparação dos resultados, derivadas da multidimensionalidade dos serviços de saúde e da sua natureza essencialmente social. O referido estudo ressalta as discrepâncias entre hospitais a nível de centros de custos e critérios de imputação; a ausência de Contabilidade Analítica em alguns hospitais; a necessidade de recolher diretamente em cada hospital informação analítica de gestão; a ausência de informação económico-financeira consolidada; a impossibilidade de uma análise de custeio baseada na atividade; e, conseqüentemente, a necessidade de modernizar o sistema de Contabilidade Analítica implementado nos hospitais, através do desenvolvimento de sistemas de informação que enfatizem o controlo através de indicadores de produção, de custeio e de qualidade.

Por sua vez, Pereira et al. (2010) referem que apesar do PCAH ter sofrido algumas melhorias desde que inicialmente, nomeadamente ao nível da imputação dos proveitos pelas diferentes secções, subsiste a “grande dificuldade e elevada discricionariedade na forma como será feita essa distribuição, atendendo a que o pagamento por linhas de produção conduz a que um episódio que dá origem a um determinado proveito origina o uso de diferentes secções” (Pereira et al., 2010, “A Informação Produzida pelos Sistemas de Contabilidade de Custos nos Hospitais Públicos Portugueses”). Além disso referem, à semelhança de Leite e Rodrigues (2010a, 2010b, 2007), que se verifica ausência de informação relativa à elaboração de outros indicadores de gestão para além dos custos e proveitos reais e orçamentados por secção, capazes de proporcionar uma análise mais detalhada dos resultados obtidos.

5. Revisão de estudos empíricos

Santos et al. (2013) realizaram um estudo, mediante a realização de entrevistas não estruturadas e de questionários enviados aos gestores e responsáveis pela gestão de custos, em 10 hospitais brasileiros com o objetivo de demonstrar a utilização das ferramentas de gestão de custos nas entidades hospitalares, concluindo que os hospitais objeto de análise faziam uma aplicação parcial da gestão de custos no processo de tomada de decisão. Como principais motivos para a ausência de medição dos custos da prestação de serviços, os inquiridos apontaram a falta de interesse e necessidade de conhecer os custos dos serviços, a falta de profissionais qualificados, a ausência de tecnologias de informação apropriadas e a relação custo-benefício. Relativamente às entidades que indicaram medir os seus custos, os sistemas de custeio mais utilizados foram o sistema de custeio total, o sistema de custeio variável e o sistema ABC. Não obstante, observaram que é atribuída uma grande importância à informação proporcionada pela Contabilidade de Custos no sentido de melhorar a eficiência e eficácia das decisões e, conseqüentemente, a sustentabilidade económica e financeira da organização.

Chacon et al. (2008) realizaram uma pesquisa em hospitais de Recife (Brasil) com a finalidade de averiguar quais os impactos dos custos indiretos no apuramento dos resultados, aplicando um questionário a uma amostra de 25 hospitais. Concluíram que a maioria dos hospitais efetuava uma análise de custos (custos por centros; custos por procedimento; e custos por paciente), estando a maior fatia representada nos gastos com pessoal direto e nos gastos indiretos. O cálculo dos custos realizou-se através dos dados fornecidos pela contabilidade e o sistema de custeio mais utilizado foi o total (84% dos hospitais).

Bogert, Richartz e Coelho (2013) analisaram o comportamento dos custos mediante a realização de um estudo de caso num Instituto de Cardiologia no Brasil nos anos 2010 e 2011, verificando que existe variação de custos com o aumento e redução no número de atendimentos.

Leite e Rodrigues (2007) apresentam um estudo sobre o grau de implementação do plano de Contabilidade Analítica ou de gestão nos hospitais portugueses caracterizados como EPE, concluindo que o PCAH e as práticas de contabilidade de gestão são insuficientes para servir de instrumento de gestão completo e adequado à necessária função de controlo e avaliação do desempenho. Constataram ainda que as categorias custos orçamentados e análise de desvios previstas no PCAH não estavam implementadas nem foram divulgadas na Contabilidade Analítica no ano de 2004.

Os mesmos autores realizaram um outro estudo em 26 hospitais-empresa públicos portugueses com o objetivo de analisar a amplitude de variação dos indicadores de custo unitário real total normalizados pela contabilidade de gestão hospitalar pública (Leite & Rodrigues, 2010b). Com este estudo verificaram que, apesar da empresarialização dos hospitais, existem fortes dispersões nos indicadores de eficiência implementados para comparar os diferentes hospitais. Salientam ainda a presença do mecanismo de isomorfismo coercitivo, preconizado pela Teoria Institucional, pela normalização das práticas de contabilidade de gestão hospitalar, e que a utilidade do método das secções homogéneas depende não só das suas potencialidades, mas também da importância que a gestão política ministerial lhes atribui para efeitos de tomada de decisão. Além disso, destacam que a consultoria externa ao fornecer estudos que integram sistemas com informação contabilística e não contabilística impede que as práticas de contabilidade de gestão se desenvolvam dentro das estruturas centrais de gestão pública.

Num estudo de caso realizado na gestão central dos hospitais EPE portugueses observaram que os custos unitários reais são o principal indicador para comparar resultados de eficiência entre hospitais e que a Contabilidade de Gestão hospitalar pública baseia-se essencialmente no método das secções homogéneas, destacando que “deficiências no processo de implementação, associadas às limitações dos próprios indicadores e à prevalência de fatores institucionais em detrimento da eficiência, tornam estes indicadores pouco úteis para a gestão central ministerial que colmata esta lacuna de informação de Contabilidade de Gestão com recurso a consultoria externa” (Leite e Rodrigues 2010a, “A Teoria Institucional e o Costing na Contabilidade de Gestão Hospitalar”).

Neste mesmo estudo, os autores entrevistaram um responsável da área financeira da gestão central do Ministério da Saúde que ressaltou o facto de o PCAH estar desatualizado, na medida em que se centra essencialmente na Contabilidade de Custos tradicional não abrangendo a chamada Contabilidade de Gestão; a ausência de medidas de coação para o não cumprimento do plano; a insuficiência de recursos humanos e de tecnologias de informação que facilitem o processo de implementação; a pouca utilidade da informação proporcionada pelo sistema de Contabilidade de Custos

tradicional; os excessivos níveis e centros de custos preconizados no PCAH dificultam a obtenção de informação agregada e em tempo oportuno para responder às necessidades da gestão; a existência de outros instrumentos de gestão^[4] mais completos e oportunos e as críticas externas apontadas ao PCAH. Todas estas críticas levaram alguns hospitais a iniciar a implementação do sistema ABC em 2007 e 2008, com o apoio de consultoria externa.

Carvalho et al. (2008) realizaram um estudo para averiguar o grau de implementação e execução da Contabilidade Analítica, a sua utilidade e complexidade, em organizações do setor público administrativo português. A principal conclusão retirada foi a de que os hospitais são, comparativamente, às entidades de ensino superior e aos municípios, aqueles que possuem o sistema de Contabilidade de Custos mais desenvolvido, derivado da larga experiência desde a aprovação do primeiro PCAH. Dos 33 hospitais entrevistados concluíram que todos eles implementaram (78,8%) ou iniciaram a implementação da Contabilidade de Custos (21,2%). Relativamente a estes, os motivos mais apontados para a não implementação total do sistema de Contabilidade de Custos foram a falta de recursos humanos e o facto do programa informático ser muito complexo. Além disso, os autores concluíram que uma elevada percentagem dos inquiridos (87,9%) considera o sistema de Contabilidade de Custos muito útil. Não obstante, um número significativo de inquiridos considerou o sistema complexo (51,5%) ou muito complexo (24,2%) ao nível da repartição dos custos indiretos.

Pereira et al. (2010) analisaram, mediante o envio de um questionário, o papel desempenhado pelos sistemas de Contabilidade de Custos no âmbito da reforma realizada nos hospitais públicos portugueses, nomeadamente os sistemas implementados, as suas características, o grau de satisfação e as razões que a justificam, a perceção ao nível da informação produzida pelos mesmos e da qualidade e importância que lhe é atribuída, identificando as principais áreas de melhoria.

Picoito (2008) realizou um estudo de caso sobre a aplicação da Contabilidade Analítica no centro hospitalar de Setúbal e o seu impacto no processo decisório. A autora constatou que o PCAH não estava a ser devidamente implementado, verificando-se lacunas ao nível das prestações recíprocas, da imputação das amortizações e dos custos com pessoal e da imputação dos medicamentos ao centro de custo prescritor. Ao nível do processo de tomada de decisão conclui que a informação proporcionada pelo sistema de Contabilidade Analítica não era utilizada pelos médicos e que se limitava às exigências das entidades externas de supervisão como a Administração Central do Sistema de Saúde (ACSS).

Pizzini (2006) realizou um estudo em hospitais americanos sobre a relação entre alguns atributos da Contabilidade de Custos (dimensão, associação a uma instituição de ensino, condições de concorrência) e a perceção dos gestores sobre a relevância e utilidade da informação proporcionada pelos mesmos. A autora conclui que existe uma associação positiva entre a relevância da informação sobre custos e o fornecimento de informação mais detalhada e frequente sobre os custos e a sua classificação por parte dos sistemas de Contabilidade de Custos.

6. Metodologia e resultados

Quanto à metodologia utilizada realizamos um estudo exploratório através do qual se pretendeu obter informações relevantes sobre o objeto de estudo, através da revisão da literatura existente e através da informação, relativa ao ano de 2009, disponibilizada na Base de Dados de Elementos Analíticos (BDEA) do Ministério da Saúde

(<http://www.acss.min-saude.pt/bdea/>). Para tratamento dos dados utilizamos técnicas de estatística descritiva e de análise exploratória, tendo-se recorrido a programas informáticos e estatísticos indicados para o efeito.

Da análise da BDEA, verifica-se que os hospitais nela incluídos estão a seguir os requisitos normativos vigentes no PCAH, no que respeita à divisão da atividade hospitalar em centros de custos e secções principais e auxiliares. Este resultado vai ao encontro dos estudos de Leite e Rodrigues (2010a), Carvalho et al. (2008) e de Chacon et al. (2008) no que se refere à necessidade de análise de custos por centros de custo, sugerindo, à semelhança de Santos et al. (2013) a importância dada à contabilidade de custos no sentido de facilitar o cálculo dos custos e, conseqüentemente, o processo de tomada de decisão.

Quanto à forma como são imputados os custos e à uniformização nos critérios de imputação, a análise é mais complexa. Apresentam-se, de seguida, dados a partir dos quais tentaremos avaliar a consistência e uniformização da imputação de custos, no conjunto dos hospitais analisados.

Quanto aos resultados constatamos que nas secções principais (serviços clínicos de internamento e outros serviços clínicos), as bases de imputação mais utilizadas são o número de sessões/consultas, os dias de internamento, o número de doentes tratados/atendidos (tabela 2). Verificamos ainda que dos 1788 centros de custo, das secções principais, 862 usam uma segunda unidade de obra. Destes, 614 usam a segunda unidade de obra “Doentes Tratados” e 248 usam o “Número de Sessões”. O número reduzido de bases de imputação revela que existe consistência na utilização das mesmas, isto é, sistematicamente os diferentes hospitais utilizam as mesmas bases de imputação.

Tabela 2: Bases de Imputação das Secções Principais

Base de Imputação (Unidade de Obra 1)	Centros de Custo (número)
Número de Consultas	790
Dias de Internamento	614
Doentes Tratados	248
Doentes Atendidos	75
Número de Cirurgias	36
Número de Visitas	25

Fonte: elaboração própria

Quanto às secções auxiliares de apoio clínico, as bases de imputação mais utilizadas são o número de exames ponderados, de atendimentos e de tratamentos ponderados (tabela 3). A maior variedade de bases de imputação revela, por um lado, a diversidade de serviços e atividades no apoio clínico e geral. Por outro lado, nota-se uma maior discricionariedade na utilização das bases de imputação. Importa realçar a utilização de “Tabela Interna” em 88 dos centros de custo das secções auxiliares de apoio geral, o que será um obstáculo à comparação da informação proveniente destes centros (tabela 4).

Tabela 3: Bases de Imputação das Secções Auxiliares de Apoio Clínico

Base de Imputação (Unidade de Obra 1)	Centros de Custo (número)
Exames Ponderados	303
Atendimentos	91
Tratamentos Ponderados	57
Proporcional ao Consumo de Produtos Farmacêuticos	43
Análises Ponderadas	40
Litros	40
Intervenções Cirúrgicas Realizadas	39
Sessões Ponderadas	36
Transfusões Ponderadas	33
Procedimentos Anestésicos Ponderados	32
N.º de Relatórios (Total para Não Imputados)	5
N.º de Cirurgias	4
Tabela Interna	1
Amostras Processadas Ponderadas	1

Fonte: elaboração própria

Tabela 4: Bases de Imputação das Secções Auxiliares de Apoio Geral

Base de Imputação (Unidade de Obra 1)	Centros de Custo (número)
Tabela Interna	88
Proporcional aos Custos Diretos	44
Refeições Ponderadas	44
Quilos de Roupa Tratada	41
N.º de Km Percorridos	37
Área Ocupada (m2)	29
N.º de Diárias	3

Fonte: elaboração própria

Relativamente aos custos, observamos que a maior percentagem de custos diretos e indiretos nas secções principais está concentrada nos centros de custos “Medicina Interna”, “Cirurgia Geral”, “Urgência Geral” e “Ortopedia” (tabelas 5 e 6). São os centros de custos com maior volume de custos aqueles que deverão centrar a atenção da gestão pois existe aí um maior potencial de poupanças com significado para o orçamento global da unidade de saúde.

Tabela 5: Custos Diretos nas secções principais

Centros de Custo (Secções Principais)	Número de Hospitais em que o Centro de Custo tem a maior percentagem de Custos Diretos	Número de Hospitais em que o Centro de Custo tem a segunda maior percentagem de Custos Diretos
Agudos	1	1
Cirurgia de Ambulatório	1	1
Cirurgia Geral	0	5
Doenças Infeciosas	3	2
Hematologia Clínica	0	1
Medicina Interna	2	24

Oftalmologia	0	1
Oncologia Médica	2	4
Psiquiatria	0	1
Residentes	1	
UCI Neonatologia		1
Unidades de Convalescença	2	2
Urgência Geral / SO	30	0
Urgência Ginecologia/Obstetrícia / SO	1	0

Fonte: elaboração própria

Tabela 6: Custos Indiretos nas secções principais

Centros de Custo (Secções Principais)	Número de Hospitais em que o Centro de Custo tem a maior percentagem de Custos Indiretos	Número de Hospitais em que o Centro de Custo tem a segunda maior percentagem de Custos Indiretos
Agudos	1	1
Cirurgia de Ambulatório	2	2
Cirurgia Geral	11	15
Doenças Infeciosas	1	1
Estomatologia	1	
Ginecologia/Obstetrícia		1
Medicina Interna		5
Obstetrícia	1	1
Oftalmologia	3	1
Oncologia Médica		1
Ortopedia	1	5
Psiquiatria		1
Radioterapia	1	
Residentes	1	
Unidades de Convalescença	1	1
Unidades de Cuidados Paliativos		1
Urgência Geral / SO	19	7

Fonte: elaboração própria

Quanto às secções auxiliares, a maior percentagem de custos diretos e indiretos regista-se no centro de custos “Bloco Operatório”, no caso das secções auxiliares de apoio clínico (tabela 7), e nos centros de custos “Serviço de Alimentação e Dietética” e “Serviços de Instalações e Equipamento”, no caso das secções auxiliares de apoio geral (tabela 8).

Tabela 7: Custos Diretos e Indiretos nas Secções Auxiliares de Apoio Clínico

Centros de Custo (Secções Auxiliares de Apoio Clínico)	Número de Hospitais em que o Centro de Custo tem a maior percentagem de Custos Diretos	Número de Hospitais em que o Centro de Custo tem a maior percentagem de Custos Indiretos
Bloco Operatório	38	36
Imagiologia	1	2
Patologia Clínica		1

Psicologia		1
Serviços Farmacêuticos	1	1
Técnicas de Oftalmologia	1	
Técnicas de Pneumologia		1
Técnicas de Psiquiatria	2	1

Fonte: elaboração própria

Tabela 8: Custos Diretos e Indiretos nas Secções Auxiliares de Apoio Geral

Centros de Custo (Secções Auxiliares de Apoio Geral)	Número de Hospitais em que o Centro de Custo tem a maior percentagem de Custos Diretos	Número de Hospitais em que o Centro de Custo tem a maior percentagem de Custos Indiretos
Lar		2
Parques e Jardins		1
Serviço de Alimentação e Dietética	30	27
Serviço de Instalações e Equipamento	11	13
Serviço de Segurança e Apoio	1	
Serviço de Tratamento de Roupas	1	

Fonte: elaboração própria

7. Conclusão

O peso da despesa com a saúde no total da economia tem vindo a aumentar progressivamente ao longo das últimas décadas. A procura incessante de novas ferramentas e técnicas de gestão como forma de solucionar dificuldades financeiras sem a perda do nível de qualidade esperado da população tem sido uma constante nas instituições que prestam cuidados de saúde em todo o mundo.

No presente trabalho, ao nível da revisão da literatura, foi possível observar um desenvolvimento de estudos sobre a problemática do cálculo e afetação de custos em entidades hospitalares, no sentido de se procurar a redução e um controlo mais efetivo dos mesmos.

No que concerne ao estudo empírico foi possível observar que, regra geral, os hospitais portugueses pertencentes ao SNS estão a seguir os requisitos normativos vigentes no PCAH, no que respeita à divisão da atividade hospitalar em centros de custos e secções principais e auxiliares. Quanto à forma como são imputados os custos e à uniformização nos critérios de imputação, a análise é mais complexa. Em concreto, verifica-se a utilização do método das secções homogéneas para apuramento dos custos diretos, indiretos, totais e unitários, à semelhança do estudo de Leite e Rodrigues (2010a). Constatamos que nas secções principais (serviços clínicos de internamento e outros serviços clínicos), as bases de imputação mais utilizadas são os dias de internamento, o número de doentes tratados/atendidos e o número de sessões/consultas. Quanto às secções auxiliares (de apoio clínico e de apoio geral), as bases de imputação mais utilizadas são o número de exames ponderados, de atendimentos e o número de tratamentos ponderados.

Relativamente aos custos, observamos que a maior percentagem de custos diretos e indiretos nas secções principais está concentrada nos centros de custos “Medicina Interna”, “Cirurgia Geral”, “Urgência Geral” e “Ortopedia”. Quanto às secções

auxiliares, a maior percentagem de custos diretos e indiretos regista-se no centro de custos “Bloco Operatório”, no caso das secções auxiliares de apoio clínico, e nos centros de custos “Serviço de Alimentação e Dietética” e “Serviços de Instalações e Equipamento”, no caso das secções auxiliares de apoio geral. Assim, esperamos que o conhecimento do comportamento dos custos possibilite uma aplicação mais efetiva dos recursos das entidades hospitalares.

Como qualquer trabalho desta natureza importa salientar um conjunto de limitações associadas ao estudo realizado, em concreto o facto do estudo se ter centrado apenas em organizações portuguesas e no ano de 2009 (podendo não refletir a realidade actual), e na informação disponibilizada através da BDEA. Atendendo à natureza exploratória do estudo também não será possível a extrapolação das suas conclusões.

De tudo o que foi exposto neste trabalho constatamos que há muito a ser explorado em investigações futuras na área da gestão de custos hospitalares. São vários os estudos que apresentam o sistema ABC como uma alternativa para a determinação dos custos das atividades hospitalares, defendendo que o ABC possibilitará um uso mais eficiente dos recursos hospitalares ao aproximar as decisões médicas das decisões financeiras (Borges et al., 2010; Ching, 2010; Coura et al., 2009; Eden, Lay e Maingot, 2006; Raimundini, Souza, Struett & Botelho, 2006; Arnaboldi & Lapsley, 2005; Ross, 2004). Aliás, tal como referimos, a NCP 27 do SNC-AP, com efeitos a partir de janeiro de 2017, propõe precisamente o método ABC como método de imputação de custos, o que obrigará a algumas alterações no PCAH.

Referências Bibliográficas

- Arnaboldi, M., & Lapsley, I. (2005). Activity Based Costing in Healthcare: A UK Case Study. *Research in Healthcare Financial Management*, 10(1), 61-75.
- Bogert, A., Richartz, F., & Coelho, J. (2013). Comportamento de Custos Hospitalares: O Caso do Instituto de Cardiologia de Santa Catarina. *Revista ReFAE*, 5(1), 60-80.
- Borges, C., Ramalho, R., Bajanca, M., Oliveira, T., Major, M., Diz, P., & Rodrigues, V. (2010). Implementação de um Sistema de Custeio por Actividades nos Hospitais do SNS. *Revista Portuguesa de Saúde Pública*, 9, 141-160.
- Caiado, A. (2011). *Contabilidade Analítica e de Gestão*. Lisboa: Áreas Editora.
- Cannavacciuolo, L., Ponsiglione, C., & Delfino, R. (2009). Cost Accounting in Teaching Hospitals: An Application in a Surgery Unit. *International Journal of Healthcare Technology & Management*, 10(4/5), 262-276.
- Carvalho, J., Costa, T., & Macedo, N. (2008). A Contabilidade Analítica ou de Custos no Sector Público Administrativo, *Revista TOC*, 96, 30-41.
- Castro, R. (2011). *Benchmarking de Hospitais Portugueses – Modelação com Data Envelopment Analysis* (Dissertação de Mestrado em Engenharia Industrial e de Gestão). Faculdade de Engenharia, Universidade do Porto, Porto.
- Chacon, M., Sales, L., & Lucena, W. (2008). Uma Contribuição sobre o Tratamento dos Custos Indiretos nos Hospitais: Um Estudo de Caso Aplicado nos Hospitais na Região Metropolitana do Recife. *Qualit@s Revista Eletrônica*, 7(1), 125-137.

- Ching, H. (2010). *Manual de Custos em Instituições de Saúde: Sistemas Tradicionais de Custos e Sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC)*. São Paulo: Atlas Editora.
- Coura, B., Pinto, A., Salgado, F., & Dantas, M. (2009). *Gestão de Custos em Saúde*. Rio de Janeiro: Editora FGV.
- Duque Roldán, M., Gómez Montoya, L., & Osorio Agudelo, J. (2009). Análisis de los Sistemas de Costos Utilizados en las Entidades del Sector Salud en Colombia y su Utilidad para la Toma de Decisiones. *Revista del Instituto Internacional de Costos*, 5, 495-525.
- Eden, R., Lay, C., & Maingot, M. (2006). Preliminary Findings on ABC Adoption in Canadian Hospitals: Reasons for Low Rates of Adoption. *The Irish Accounting Review*, 13, 21-34.
- Falk, J. (2008). *Tecnologia de Informação para Gestão de Custos e Resultado no Hospital*. São Paulo: Editora Atlas.
- Ferreira, D., Caldeira, C., Asseiceiro, J., Vieira, J., & Vicente, C. (2014). *Contabilidade de Gestão*. Lisboa: Rei dos Livros.
- Figueiredo, J. (2010, fevereiro). *A Evolução do Modelo de Gestão das Organizações Hospitalares Públicas e o seu Desempenho: O Caso Português*. Comunicação apresentada nas XX Jornadas Luso Espanholas de Gestão Científica, Setúbal. Cd-rom.
- Franco, V., Oliveira, A., Morais, A., Oliveira, B., Lourenço, I., Jesus, M., Major, M., & Serrasqueiro, R. (2005). *Contabilidade de Gestão*. Lisboa: Publisher Team.
- Gomes, A., Vieira, E., Assis, J., & Holanda, V. (2003, novembro). *A Importância dos Custos na Gestão das Organizações de Saúde*. Comunicação apresentada no VIII Congresso Internacional de Costos, Uruguay. Cd-rom.
- Gonçalves, M., Zac, J., & Amorim, C. (2009). Gestão Estratégica Hospitalar: Aplicação de Custos na Saúde. *Revista de Administração Faces Journal*, 8(4), 161-179.
- Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde (2007). *Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais* (3.ª Ed.). Lisboa: Ministério da Saúde.
- Kudlawicz, C. (2010, julho). *Gestão de Custo Hospitalar: Um Estudo de Caso*. Comunicação apresentada no 10.º Congresso de Controladoria e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo. Cd-rom.
- Leite, J., & Rodrigues, L. (2010a, junho). *A Teoria Institucional e o Costing na Contabilidade de Gestão Hospitalar: O Caso da Gestão Central dos Hospitais EPE Portugueses*. Comunicação apresentada no IV Congresso Iberoamericano de Contabilidade de Gestão, Valencia. Cd-rom.
- Leite, J., & Rodrigues, L. (2010b, junho). *Os Indicadores de Custo Unitário na Normalização da Contabilidade de Gestão Hospitalar Pública: Uma Abordagem no Âmbito da Nova Sociologia Institucional*. Comunicação apresentada no II Transatlantic Congress, Lyon. Cd-rom.
- Leite, J., & Rodrigues, L. (2007, junho). *Práticas de Contabilidade de Gestão Hospitalar Divulgadas nos Relatórios: Estudo dos Hospitais EPE Portugueses*. Comunicação apresentada no X Congresso Internacional de Custos, Lyon. Cd-rom.

- Lucena, W., & Brito, L. (2010). Um Estudo do Tratamento dos Custos Indiretos nos Hospitais Privados de João Pessoa – PB. *Qualit@s Revista Eletrônica*, 9(2), 569-579.
- Macedo, N., & Macedo, V. (2011). *Gestão Hospitalar: Manual Prático*. Lisboa: Lidel Editora.
- Martins, D. (2000). *Custos e Orçamentos Hospitalares*. Editora Atlas: São Paulo.
- Mortal, A. (2007). *Contabilidade de Gestão*. Lisboa: Editora Rei dos Livros.
- Pereira, C., & Franco, V. (1994). *Contabilidade Analítica*. Lisboa: Editora Rei dos Livros.
- Pereira, R., Sá, P., & Jorge, S. (2010, setembro). *A Informação Produzida pelos Sistemas de Contabilidade de Custos nos Hospitais Públicos Portugueses: Características e Lacunas*. Comunicação apresentada no XIV Encuentro AECA, Coimbra. Cd-rom.
- Picoito, C. (2008). *Cost Accounting on Hospitals: A Case Study About Setúbal's Hospital* (Dissertação de Mestrado em Contabilidade). ISCTE Business School, Lisboa.
- Pizzini, M. (2006). The Relation between Cost-System Design, Manager's Evaluations of the Relevance and Usefulness of Cost Data, and Financial Performance: An Empirical Study of US Hospitals. *Accounting, Organizations and Society*, 31(2), 179-210.
- Portaria n.º 898/2000, de 28 de setembro dos Ministérios das Finanças e da Saúde. Diário da República: I série- B, N.º 225 (2000).
- Quesado, P., & Macedo, N. (2010, setembro). *O Balanced Scorecard no Serviço de Urgência de um Hospital Público Empresarializado: Estudo de Caso*. Comunicação apresentada no XIV Encuentro da AECA, Coimbra. Cd-rom.
- Raimundini, S., Souza, A., Struett, M., & Botelho, E. (2006). Aplicabilidade do Custeio Baseado em Atividades e Análise de Custos em Hospitais Públicos. *Revista de Administração*, 41(4), 453-465.
- Raulinajtys-Grzybek, M. (2014). Cost Accounting Models Used for Price-Setting of Health Services: An International Review. *Health Policy*, 118(3), 341-353.
- Rocha, A., & Rubio, J. (1999). *Princípios de Contabilidade Analítica*. Lisboa: Vislis Editores.
- Ross, T. (2004). Analyzing Health Care Operations Using ABC. *Journal of Health Care Finance*, 30(3), 1-20.
- Santos, M., Martins, V., & Leal, E. (2013). Avaliação da Gestão de Custos nas Entidades Hospitalares: Um Estudo na Cidade de Uberlândia MG. *Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde*, 10(1), 3-17.
- Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas – SNC-AP (2015). Decreto-lei n.º 192/2015, de 11 de setembro.
- Selivanoff, P. (2011). The Impact of Healthcare Reform on Hospital Costing Systems. *Healthcare Financial Management*, 65(5), 110-116.

Souza, A., Guerra, M., Freitas, D., & Pereira, C. (2009, julho). *Metodologia de Implantação de Sistemas de Custeio em Hospitais*. Comunicação apresentada no V Congresso Nacional de Excelência em Gestão, Rio de Janeiro. Cd-rom.

Souza, P., & Scatena, J. (2009). Implantação de Sistema de Gestão de Custos em Hospitais Públicos. *Qualit@s Revista Eletrônica*, 8(3), 480-490.

Yilmaz, B. (2012). The Role of Costing Method Based on the Basis of Activity in Providing Competitive Advantage for the Hospital Managements. *The Business Review*, 20(1), 288-296.

^[1] Último ano com informação disponível no site.

^[2] Com produção de efeitos a partir de 1 de janeiro de 2017.

^[3] Secção de Administração e Direção e Secção de Serviços Técnicos e Administrativos.

^[4] *Tableau de bord; benchmarking; business plan; contratos-programa; Enterprise Resource Planning*, entre outros.