



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

# Propostas de melhoria ao sistema de custeio

Estudo de Caso do CHCF

Ana Rita Loureiro Leite Dias

Católica Porto *Business School*,

2023





UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

# Propostas de melhoria ao sistema de custeio

## Estudo de Caso Do CHCF

Trabalho Final de Mestrado na modalidade de Dissertação em contexto organizacional apresentado à Universidade Católica Portuguesa para a obtenção do grau de mestre em Gestão com Especialização em *Business Analytics*

por

Ana Rita Loureiro Leite Dias

Sob orientação de  
Professor Doutor José Miguel Pereira dos Santos de Oliveira

Católica Porto *Business School*,  
abril 2023



# Agradecimentos

Tendo consciência que de forma singular este caminho não seria trilhado, a concretização do seguinte trabalho final de mestrado apenas se tornou possível devido a um conjunto de pessoas que direta ou indiretamente contribuíram para a entrega da mesma, estimulando-me intelectual e emocionalmente. Manifesto, assim, o meu profundo e sentido agradecimento.

Primeiramente, ao meu orientador Professor Doutor José Miguel Pereira dos Santos de Oliveira, por todos os contributos concedidos, pela tolerância, compreensão e palavras de incentivo dadas ao longo do estágio e da elaboração da tese. Agradeço a orientação exemplar pautada por uma visão atenta, crítica e cooperativa para o enriquecimento e aperfeiçoamento deste trabalho.

Ao Senhor Dr. Ângelo Duarte e ao Dr. Miguel Castelão, pelo tempo disponibilizado nesta experiência de aprendizagem, bem como pelo reconhecimento da relevância da própria investigação para a organização.

Aos meus amigos de longa data e colegas de Mestrado, por fazerem parte, dos momentos mais marcantes deste percurso, sejam eles de estudo, partilha ou lazer. Pelo incentivo em fases de desânimo e apoio incondicional, com que me brindaram incessantemente, coadjuvando a finalização do mesmo.

Por último, aos meus avós, pais e irmã que foram indispensáveis ao longo desta jornada, por serem ouvintes das minhas inquietações, pela ajuda incansável na superação das adversidades, pela paciência e compreensão que sempre demonstraram. Mas fundamentalmente, dirijo-lhes um agradecimento especial, pelo encorajamento insistente em momentos cruciais e pelo exemplo de força e carácter que os caracteriza. Esta conquista também é Vossa.



# Resumo

No atual contexto de administração hospitalar, o desenvolvimento e implementação das técnicas de custeio revela de forma gradual um papel fulcral no apoio à gestão das entidades clínicas e respetivos decisores.

Em Portugal, no caso em concreto do Centro Hospitalar Conde de Ferreira, constata-se que a sustentabilidade económico-financeira se apresenta como débil dada a insuficiência de subvenções da Tutela face aos custos diretos e indiretos da organização, obrigando a SCMP a cobrir o défice de exploração.

O propósito do presente trabalho assenta na perceção da afetação e cálculo de custos feita previamente e na assimilação das fragilidades do mesmo. Adicionalmente, tem como finalidade propor melhorias relativas ao método de custeio e ao apuramento do custo médio diário por doente internado do CHCF, recorrendo à metodologia *activity-based costing* (ABC) que, por sua vez, ultrapassa as limitações das tradicionais, tornando o custeio mais preciso, transparente e objetivo, através do modo como procede à alocação dos custos indiretos.

No que concerne à metodologia, elaborou-se um Estudo do Caso exploratório e descritivo recorrendo a técnicas qualitativas na análise da informação presente em fontes primárias disponibilizadas pela entidade e entrevistas informais.

Desta forma, foi possível apurar um custo médio diário por doente de 49€, 50€, 62€, no período 2020-2022, sendo este último aumento justificado principalmente pelo incremento do custo da energia e fluídos. Por conseguinte, conclui-se que os valores reembolsados pelas entidades convencionadas são substancialmente inferiores, revelando-se o controlo destes como determinante da solvência e sustentabilidade das instituições prestadoras de cuidados de saúde.

Palavras-chave: custo médio diário por doente, ABC, Tutela, controlo de custos, CHCF, custeio.

Número de palavras: 9993



# Abstract

In the current context of hospital administration, the development and implementation of costing techniques gradually reveals a key role in supporting the management of clinical entities and their decision makers.

In Portugal, in the specific case of the Centro Hospitalar Conde de Ferreira, the economic and financial sustainability is fragile, given the insufficient subsidies from the government organisms in relation to the direct and indirect costs of the organization, forcing the SCMP to cover the operating deficit.

The purpose of this work is based on the perception of the allocation and calculation of costs previously made and the assimilation of its weaknesses. Additionally, it aims to propose improvements to the costing method and the calculation of the average daily cost per inpatient of the CHCF, using the activity-based costing (ABC) methodology, which in turn, overcomes the limitations of traditional methods, making costing more accurate, transparent and objective, through the way it allocates indirect costs.

In what concerns methodology, an exploratory and descriptive Case Study was developed using qualitative techniques in the analysis of the information present in primary sources made available by the entity and informal interviews.

Thus, it was possible to determine an average daily cost per patient of 49€, 50€, 62€, in the period 2020-2022, the latter justified mainly by the increase in the cost of energy and fluids. Therefore, it is concluded that the amounts reimbursed by health insurance providers are substantially lower, revealing their control as a determinant of the solvency and sustainability of health care institutions.

Keywords: average daily cost per patient, activity-based costing (ABC), Government, cost control, CHCF, costing.

Number of words: 9993



# Glossário

ABC - *Activity-Based Costing*

CCG – Contabilidade e Controlo de Gestão

CDA - Centro de Dia de Alzheimer

CG – Controlo de Gestão

CHCF - Centro Hospitalar Conde de Ferreira

CHPL- Centro Hospitalar Psiquiátrico de Lisboa

CHUC- Centro Hospitalar e Universitário de Coimbra

CMVMC – Custo das Mercadorias Vendidas e Matérias Consumidas

CTD - Centro de Tratamento da Depressão

DR – Demonstração de Resultados

ERP – *Enterprise Resource Planning*

FSE - Fornecimentos e Serviços Externos

HML – Hospital de Magalhães Lemos

IPSS - Instituição Particular de Solidariedade Social

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OGP – Outros Gastos e Perdas

PIB – Produto Interno Bruto

SCMP – Santa Casa da Misericórdia do Porto

SNS – Serviço Nacional de Saúde

SPeC – Serviços Partilhados e Corporativos

US – Unidade de Saúde

UCCI – Unidade de Cuidados Continuados e Integrados



# Índice

Agradecimentos .....	iii
Abstract .....	vii
Glossário .....	ix
Índice de Figuras.....	xiv
Índice de Tabelas .....	16
Introdução.....	17
1. Revisão de Literatura.....	22
1.1. Problematização da necessidade da correta gestão económico- financeira da saúde mental.....	22
1.2. Modelos <i>Bottom-up vs Top-down</i> .....	24
1.3. Controlo e Contabilidade de Gestão no setor da saúde: o Caso Português .....	25
1.4. Setor da saúde: terreno fértil para implementação do sistema ABC .....	26
1.5. <i>Benckmark</i> .....	29
1.5.1. A nível internacional .....	29
1.5.2. A nível nacional.....	32
2. Metodologia .....	35
2.1. Questão de Investigação .....	35
2.2. Metodologia.....	35
2.3. Fontes utilizadas .....	38
3. Análise do Caso .....	40
3.1. Enquadramento da SCMP .....	40
3.2. Centro Hospitalar Conde de Ferreira .....	40
3.2.1. Caracterização da entidade .....	40
3.2.2. Estrutura Organizacional.....	42
3.2.3. Estrutura Contabilística .....	42
3.2.4. O Sistema de CG .....	44
3.2.4.1. Descrição e Funcionalidades.....	44
3.2.4.2. Tratamento de custos diretos.....	45
3.2.4.3. Tratamento de custos indiretos .....	49
3.2.4.4. Aproximação ao custo.....	55
4. Reformulações do sistema de custeio e aplicação do método ABC.....	57
4.1. Introdução à aplicação do método .....	57
4.2. Definição do objeto de custeio .....	58

4.3.	Definição do universo de custos a tratar .....	59
4.4.	Conhecimento dos custos por natureza.....	59
4.5.	Mapeamento das atividades realizadas em cada centro de custo .....	61
4.6.	Conhecimento da relação entre a atividade e o doente e sugestão da métrica de imputação de custo das mesmas ao objeto de custo .....	68
4.7.	Propostas de melhoria.....	71
4.7.1.	Ao tratamento dos custos diretos .....	71
4.7.2.	Ao tratamento dos custos indiretos.....	73
4.8.	Discussão de resultados .....	78
	Bibliografia.....	91
	Anexos.....	96



# Índice de Figuras

<b>Figura 1:</b> Total de custos de distúrbios mentais per capita na Europa.....	30
<b>Figura 2:</b> Distribuição do custo total de epilepsia na Europa por componentes. .....	31
<b>Figura 3:</b> Evolução dos proveitos, custos e resultados do CHCF.....	42
<b>Figura 4:</b> Estrutura contabilística CHCF. ....	43
<b>Figura 5:</b> Gastos com saúde mental como proporção no total de gastos em saúde. .....	96
<b>Figura 6:</b> Componentes dos custos da saúde mental como proporção de custos totais anuais da saúde mental.....	96
<b>Figura 7:</b> Organograma CHCF. ....	97



# Índice de Tabelas

<b>Tabela 1:</b> Custos diretos diários/internamento serviço Psicogeriatrics e C. ....	21
<b>Tabela 2:</b> Custos por episódio e serviço.....	21
<b>Tabela 3:</b> Média custos diretos enfermarias.....	34
<b>Tabela 4:</b> Custos indiretos em cada macro secção. ....	38
<b>Tabela 5:</b> Detalhe dos centros de custo CF-Indiferenciado, CF-Imputar SPeC. ....	39
<b>Tabela 6:</b> Detalhe custo médio enfermarias. ....	43
<b>Tabela 7:</b> Detalhe custo enfermarias. ....	44
<b>Tabela 8:</b> Detalhe dos custos por natureza.....	50
<b>Tabela 9:</b> Descrição das atividades por centro de custo.....	56
<b>Tabela 10:</b> Excel relativo à proposta de melhoria do sistema de custeio.....	59
<b>Tabela 11:</b> Custo médio direto por doente e por diária em cada enfermaria. ....	86
<b>Tabela 12:</b> Comparação entre proveitos e custos médios diretos/dia/enfermaria. ....	87

# Introdução

## Contextualização da problemática

Segundo o Relatório *Health at a Glance* da OCDE, estimava-se que em 2021 os custos relacionados com doenças mentais equivalessem a mais de 4,2% do PIB nos países europeus, representando acima de 600 bilhões(€). Sabe-se que um terço desta totalidade foi gasto diretamente com serviços de saúde, a restante maioria engloba coberturas sociais suportadas pelo Estado e custos indiretos gerados no mercado de trabalho, nomeadamente os decorrentes da diminuição da produtividade e da redução das taxas de emprego. (OECD, 2021)

Por conseguinte, assiste-se a uma preocupação generalizada com a sustentabilidade dos serviços de saúde, nomeadamente no que toca à redução de custos. (Costa et al., 2008) Uma adequada compreensão dos custos sociais e económicos de distúrbios de foro mental, assume, portanto, extrema relevância.

Conformemente, dotar as organizações de sistemas de custeio eficientes torna-se imperativo.

Por norma, constata-se que os métodos de custeio tradicionais, utilizados pela maioria, não consideram custos indiretos diferenciados por produto/serviços específicos, acumulando-os em centros de custos e alocando-os de acordo com a mão-de-obra, materiais diretos consumidos ou volumes de produção. Deste modo, a diferenciação dos produtos/serviços vencedores dos perdedores, a identificação dos mercados e clientes que contribuem para a lucratividade torna-se inexequível.(Fernandes, 2016)

À vista disso, e com a crescente importância dos custos indiretos e progresso das empresas de serviços, *Cooper* e *Kaplan* desenvolveram um sistema alternativo: custeio baseado em atividades (ABC). Trata-se de uma ferramenta avaliadora da quantidade de recursos necessários nas atividades adjacentes a cada serviço, atribuindo um custo

a cada e formando no final um custo por paciente. Revela-se, portanto, benéfico na identificação dos custos mais significativos, bem como na redistribuição de recursos de atividades sem valor acrescentado para atividades de valor acrescentado. Minimiza-se, assim, o desperdício e maximiza-se a qualidade e valor para o utente. (Mahal & Akram Hossain, 2015)

Posto isto, recorreu-se ao custeio ABC para apurar o custo médio por doente internado no CHCF, demonstrando-se significativo tanto para gestores como decisores políticos. Se, por um lado, permite a melhoria da eficiência dos serviços prestados, por outro, sustenta a decisão quanto ao investimento público e planeamento de respostas de que os utentes necessitem e melhor beneficiem. (Cerqueira, 2019)

A observação de um défice contínuo nas contas da US constitui um motivo acrescido para a necessidade de melhorar o conhecimento deste custo.

Sucintamente, podem-se nomear quatro problemáticas proeminentes:

- Escassez de investigações concernentes ao apuramento do custo na área da saúde mental;
- Inadequabilidade dos métodos de custeio tradicionais;
- Desconhecimento do custo real dos serviços prestados pelas US e consequente dificuldade de negociação de financiamentos com a Tutela;
- Constatação de défices recorrentes nas contas do CHCF.

## Formulação do problema

Neste seguimento, pretende-se responder à seguinte questão: “Qual a melhor forma de determinar o custo por doente do CHCF e qual é – segundo essas premissas – o custo atual”.

Deste modo, percebe-se aquela que seria teoricamente a correta remuneração da Tutela, que numa perspetiva da contabilidade de gestão corresponderia ao valor do

próprio custo, daí a sua demonstração. Complementarmente, consegue-se depreender se, por um lado, serão estes contributos demasiado diminutos, ou se, por outro, serão os custos apurados excessivamente elevados. Não desconsiderando a possibilidade de se verificarem ambos em simultâneo.

Para melhor guiar o caminho exploratório da resposta, estabeleceram-se os seguintes objetivos:

1. Compreender o método de cálculo atual;
2. Analisar criticamente o método de custeio atualmente implementado;
3. Identificar e analisar os dados necessários ao desenvolvimento do modelo ABC;
4. Efetuar uma decomposição do custo por natureza;
5. Mapear as atividades realizadas em cada centro de custo;
6. Conhecer a relação entre a atividade e o doente;
7. Determinar a métrica de imputação do custo das atividades ao objeto de custo;
8. Apurar o valor do custo;
9. Propor melhorias à metodologia de apuramento o custo.

## Processo de investigação

O presente documento descreve o método de apuramento do custo médio diário por doente internado no CHCF, no período 2020-2022, sob a forma de um estudo de caso único, envolvendo o desenvolvimento de um modelo de custeio ABC.

Por forma a ampliar conhecimento sobre a temática, este trabalho apoiou-se numa pesquisa bibliográfica, numa revisão do estudo exploratório do cálculo do custo, conciliada com a exploração de fontes de informação primárias e entrevistas semiestruturadas.

Assim sendo, segmenta-se a investigação, fundamentalmente, em três fases:

1. Assimilação e compreensão os resultados preliminares obtidos;

2. Problematização das premissas do cálculo do objeto de custo, no contexto do seu sistema de CG;

3. Sistematização de um conjunto de melhorias e/ou reformulações do sistema de custeio do CHCF.

Após concluídas as etapas supracitadas, aferiu-se a inadequabilidade do atual sistema consequente do seguimento de uma lógica de absorção total e da predominância de um único critério de imputação equivalente a uma ponderação do peso relativo. Propuseram-se, então, um conjunto de reformulações que permitissem uma aproximação mais real do custo e a tomada de decisões mais eficiente, destacando-se o estabelecimento de custos padrão e levantamento de respetivos desvios, o desenvolvimento de centros de custo secundários, e a revisão da classificação dos custos diretos e indiretos. Ademais, estimou-se aquele que seria o valor associado, variando entre 49€-62€ no período analisado. Assim, constata-se uma redução de aproximadamente 30% face ao custeio atual (76€-82€), resultante da não imputação integral dos custos existentes ao utente atendendo à metodologia e critérios definidos.

## Estrutura da dissertação

O estudo exposto encontra-se estruturado em cinco capítulos adicionais.

Primeiramente, inicia-se uma revisão da literatura descrevendo-se temas e conceitos chave, incidentes sobre a CCG no setor da saúde e modelos de custeio. Ademais, enfatiza-se o *benchmark* disponível relativo ao custo diário por doente, a nível internacional e nacional.

No segundo capítulo é clarificada a questão de investigação e a metodologia à qual se recorreu para dar resposta à mesma.

Já o terceiro assenta na caracterização do caso em estudo. Introduce-se uma breve descrição da SCMP e do CHCF, seguida da caracterização da estrutura organizacional e contabilística da US. Posteriormente, é detalhado o sistema de custeio implementado até à data, fazendo-se uma apreciação crítica do tratamento de custos diretos e indiretos. Subsequentemente, é apurado o custo médio diário por doente internado seguindo as premissas do modelo vigente.

O quarto capítulo, expõe todas as etapas inerentes à implementação do método ABC e subsequentes propostas de melhoria ao tratamento de custos, enfatizando-se as sugestões quanto às métricas de imputação. Ulteriormente, procede-se a uma discussão de resultados na qual se comparam ambos os modelos de custeio em termos de resultados e características, complementando com um paralelo face ao exposto na revisão.

Por último, sintetiza-se o trabalho nomeando as principais elações, limitações e considerações para investigações futuras.

# 1. Revisão de Literatura

## 1.1. Problematização da necessidade da correta gestão económico-financeira da saúde mental

Segundo a OMS, cerca de mil milhões de pessoas vivem com uma doença mental em todo o mundo. (Jornal Médico, 2020)

Muitos países de baixo e médio rendimento atribuem, presentemente, menos de 2% do orçamento da saúde ao tratamento e prevenção de perturbações mentais (figura 5 anexada), revelando-se um valor demasiado baixo imputado ao bem-estar psicológico das populações. Isto, inevitavelmente, prejudica o desenvolvimento de serviços equitativos e com melhor relação custo-eficácia. (Chisholm & World Health Organization., 2013)

Já em Portugal, mais de 1 em cada 5 cidadãos sofre de uma doença mental. É o segundo país da Europa com maior prevalência de distúrbios mentais, exteriorizando-se como preocupante, dada a sua repercussão na prosperidade social e económica, quer no presente quer no futuro.(Ordem Dos Psicólogos Portugueses, 2013)

Trata-se de um dado adquirido que as perturbações mentais acarretam custos significativos não só para o próprio, devido à incapacidade que a doença traz, como para o seu agregado familiar, que vê o seu rendimento agregado reduzido. Conjuntamente, exerce um efeito negativo no crescimento económico, derivado das perdas associadas a taxas de desemprego elevadas e absentismo laboral. Ademais, verifica-se que os custos associados à doença mental se tornam mais elevados quando as intervenções ao nível da promoção da saúde e da prevenção

da doença psíquica são insuficientes, prevendo-se que dupliquem futuramente. (Sequeira et al., 2015)

Assim sendo, devem-se priorizar políticas de prevenção e intervenção. Porém, a realidade com que nos confrontamos, atualmente, é outra. As ações incidentes nesta área são encaradas pela Tutela como despesas a serem evitadas ou minimizadas, principalmente num contexto de recessão. A nível nacional, constata-se que a acessibilidade a cuidados de qualidade, bem como o controlo de custos e despesas associados se apresentam como desafiantes. Adicionalmente, verifica-se uma desproporção entre o impacto que os problemas de saúde mental têm e as despesas públicas totais alocadas a esta área, notando-se um subinvestimento. Por conseguinte, é afirmado que a carga social, em termos de custos diretos e indiretos, deveria corresponder ao financiamento do SNS na área adjacente. Contudo, as estimativas apontam para um financiamento entre 4% e 5%, bastante abaixo dos 10% a 15% correspondentes à carga global. (Jornal Médico, 2020)

Em suma, custos empregues na saúde mental facilmente se transformam em dividendos muito superiores (Ferrão, 2022), reconhecendo-se a existência de contrapartidas sociais e económicas, fundamentadoras do investimento por parte da Tutela. A título de exemplo, uma menor percentagem da população desenvolverá distúrbios mentais e morrerá prematuramente, e uma maior fração desses indivíduos terá melhores oportunidades educativas e taxas de empregabilidade. Complementarmente, mais cidadãos terão uma experiência positiva com os cuidados de saúde e menos serão alvo de discriminação. Desta forma, é possível reduzir gastos com os sistemas educativos e de justiça, a perda de produtividade gerada pela doença e outros recursos económicos associados aos subsídios e apoios da segurança social.

Concluindo, caso não se comece a ponderar prudentemente uma gestão económico-financeira adequada, as necessidades e custos associados irão tornar-se ainda mais significativos no futuro, pelo que faz todo o sentido colmatar a desproporção entre o impacto que os problemas de saúde mental têm e o investimento feito neste campo. (Ordem Dos Psicólogos Portugueses, 2013)

## 1.2. Modelos *Bottom-up vs Top-down*

Quanto ao apuramento de custos, podem-se distinguir duas abordagens classificadoras: *bottom-up* e *top-down*.

Começando por explorar as abordagens *bottom-up*, estas caracterizam-se por recolherem informação durante todo o processo de produção, recorrendo-se habitualmente a técnicas de micro custeio. Primeiramente, procede-se à identificação dos custos de todos os recursos utilizados e, posteriormente, à sua avaliação, de modo a somar todos os componentes que levarão à obtenção do custo unitário total (Carr et al., 2003; Negrini et al., 2004; Tarricone, 2006; Costa et al., 2008; Tan et al., 2009; Chapko et al., 2009; Gustavsson et al., 2011; Olsson, 2011; Geue et al., 2012). Nesta abordagem enquadra-se o método direto.

Por seu turno, as abordagens *top-down*, inclusivas do método de secções e *Activity Based Costing* (ABC), partem da informação de custos obtida através da contabilidade central da organização e recorrem ao *stepdown method*, consistente numa imputação de custos interna, gerando um custo por *output* final (Drummond et al., 2015). Na área da saúde, particularmente em Portugal nas US integrantes do SNS, este tipo de custeio é bastante aplicado, já que ao dividirem a despesa total proveniente de determinada doença ou dos cuidados de saúde adjacentes, por uma medida de produção (seja por episódio, por dia de internamento), possibilitam um nível de desagregação da informação promotor do conhecimento dos custos médios, em vez de custos específicos de cada

unidade produzida. Quer isto dizer que o custo total do centro de custo é dividido pelo número de consultas/pacientes, obtendo-se o custo médio por consulta/paciente, em alternativa ao custo de cada consulta /paciente individual.

Comparando ambas, conclui-se que as abordagens *top down* são menos precisas face às *bottom-up*, visto que os valores obtidos resultam de estimativas apuradas a partir de critérios de imputação indireta(Costa et al., 2008). Contudo, têm a vantagem de serem mais facilmente implementadas, exigindo menos tempo e recursos (Gustavsson et al., 2011; Geue et al., 2012; Wilson et al., 2016), visto que apenas necessitam de dados agregados (Negrini et al., 2004; Tarricone, 2006; Simoens, 2009).

Posto isto, no contexto hospitalar, a decisão de seleção e implementação de uma das abordagens é complexa e controversa pois se, por um lado, pode ser o método menos dispendioso e consumidor de tempo, por outro, pode ser o menos exato. (Mercier, 2014)

### 1.3. Controlo e Contabilidade de Gestão no setor da saúde: o Caso Português

Poucos são os estudos sobre a realidade portuguesa dos cidadãos com demências que viabilizem uma avaliação das suas necessidades, pelo que o conhecimento dos custos hospitalares, mecanismos de gestão e tratamento contabilístico, assumem extrema relevância no apoio à decisão no investimento e planeamento público nesta área. Adicionalmente, auxiliam na formulação de soluções que aliem a melhor prática clínica a um custo socialmente aceitável. (Cerqueira, 2019)

Segundo PCAH, o método das secções, também designado por custeio por absorção, é o mais usual a nível nacional. Este, consiste na imputação de todos os

custos da organização quer fixos quer variáveis, às suas secções principais (que concorrem diretamente para a atividade central da entidade, elucidando o internamento) potenciando um nível de desagregação de informação, e subsequente conhecimento dos custos médios por doente em cada secção. (Hugues et al., 2011) reforça que reside na apropriação de todos os custos resultantes da utilização ou consumo de recursos envolvidos na produção de bens/serviços, permitindo a compreensão dos fluxos de custos inerentes às organizações (Ferreira, 2013).

Segundo (Baganha, 1995), existe uma outra técnica de custeio à qual estão associados os conceitos de capacidade máxima e normal, que pode ser vista como uma variante do custeio por absorção, na medida em que considera todos os custos variáveis e uma parcela dos custos fixos. Parte essa que exclui os custos fixos desperdiçados com a (eventual) inatividade conjuntural, frequentemente assumindo valores entre 70%-90% da capacidade máxima, dependendo dos setores e momentos. O, então, designado por custeio racional visa neutralizar os efeitos de possíveis variações na atividade.

Assim, conclui-se que, o melhor planeamento de alocação de recursos, o aumento da eficiência e a fundamentação de deliberações concernentes ao investimento nesta área, dependem do conhecimento dos custos reais e, portanto, da escolha do método.

#### 1.4. Setor da saúde: terreno fértil para implementação do sistema ABC

Se a disponibilização de informação sobre custos se revela primordial para a gestão de organizações na área da saúde, do mesmo modo a definição da metodologia destinada à sua obtenção assume particular relevância, (Costa et al.,

2008) visto que irá permitir não só o aprofundamento do conhecimento da estrutura de consumo de recursos das entidades, como também a tomada de decisões com o menor grau de risco associado, objetivando a maximização do valor para o utente. (Cerqueira, 2019)

Conformemente (Lino Cinquini et al., 2009) ressaltam a importância da elaboração e implementação de sistemas de custeio na saúde inovadores, dado propiciarem uma avaliação das consequências económicas das novas técnicas empreendidas. (Cardinaels et al., 2004), realçam que os hospitais “estão sob pressão para se tornarem mais eficientes, e sistemas de custeio como o ABC podem ser uma solução”.

Complementando, segundo (Major, 2007; Drury, 2008), esta ferramenta apresenta toda a sua preeminência em entidades inseridas num mercado competitivo e cujos custos indiretos assumam grande proporção no total de custos da organização, tal como é o caso das integrantes do setor da saúde.

(Chan & YeeChing, 1993), acrescentam que a harmonização do ABC com o desenvolvimento do perfil do custo padrão por tratamento feito no hospital, permite identificar procedimentos cujos custos excedem os proveitos, e subsequentemente apontar oportunidades de melhoria, como por exemplo, medidas de redução/eliminação do desperdício e/ou do consumo de recursos.

Ademais, a informação procedente do ABC facilita a identificação de atividades não produtivas ou redundantes (Tseng & Lai, 2007), possibilitando uma redistribuição dos recursos de atividades sem valor acrescentado para atividades com valor acrescentado. (Mahal & Akram Hossain, 2015)(Cooper e Kaplan, 1991). Suplementarmente, viabiliza o reconhecimento dos custos mais significativos por atividade e por doente, e do que os proporciona. (Dalci et al., 2010).

(Souza et al., 2012), completam que uma implementação eficaz do referido método pode envolver esforços concernentes à obtenção de informação e ao envolvimento de profissionais, porém estes acabam por ser compensados pela relevância no entendimento dos custos, pela antecipação de efeitos de mudança, evitamento de decisões inapropriadas relativamente ao planeamento, controlo e *pricing* (Demeere et al., 2009), e redução de distorções provocadas pela alocação arbitrária dos custos indiretos (Drury, 2006).

Adicionalmente, este sistema viabiliza a realização de *benchmarks* com outros hospitais, tanto ao nível das atividades mais dispendiosas, como da performance, refletindo-se na adoção de boas práticas introduzidas noutras organizações. (Ribeiro, 2014)

Sinteticamente, o ABC consiste numa ferramenta avaliadora da quantidade de recursos necessários nas atividades adjacentes a cada serviço, atribuindo um custo a cada (Major, 2007) e formando no final um custo por paciente (Negrini et al., 2004; Costa et al., 2008; Chapko et al., 2009; Jacobs e Barnett, 2017). Resume-se a um processo de alocação de duas fases: numa primeira, os custos com recursos consumidos são imputados às atividades desenvolvidas, por meio de indicadores de consumo de recursos. Na segunda, os custos com atividades são atribuídos aos objetos de custeio, em função do consumo que os últimos fazem das primeiras, recorrendo a indicadores de consumo de atividades.

Assinalar que, a sua implementação não é destinada ao desencadeamento de decisões e ações automáticas que conduzam à melhoria dos lucros e desempenho operacional, mas sim à disponibilização de informação precisa, que evite distorções comprometedoras de um crescimento sustentável, e de uma vantagem competitiva. (Cooper & Kaplan, 1988; Mahal & Akram Hossain, 2015)

Perante os argumentos apresentados, conclui-se que o setor da saúde constitui um terreno fértil para a implementação do ABC.

## 1.5. *Benchmark*

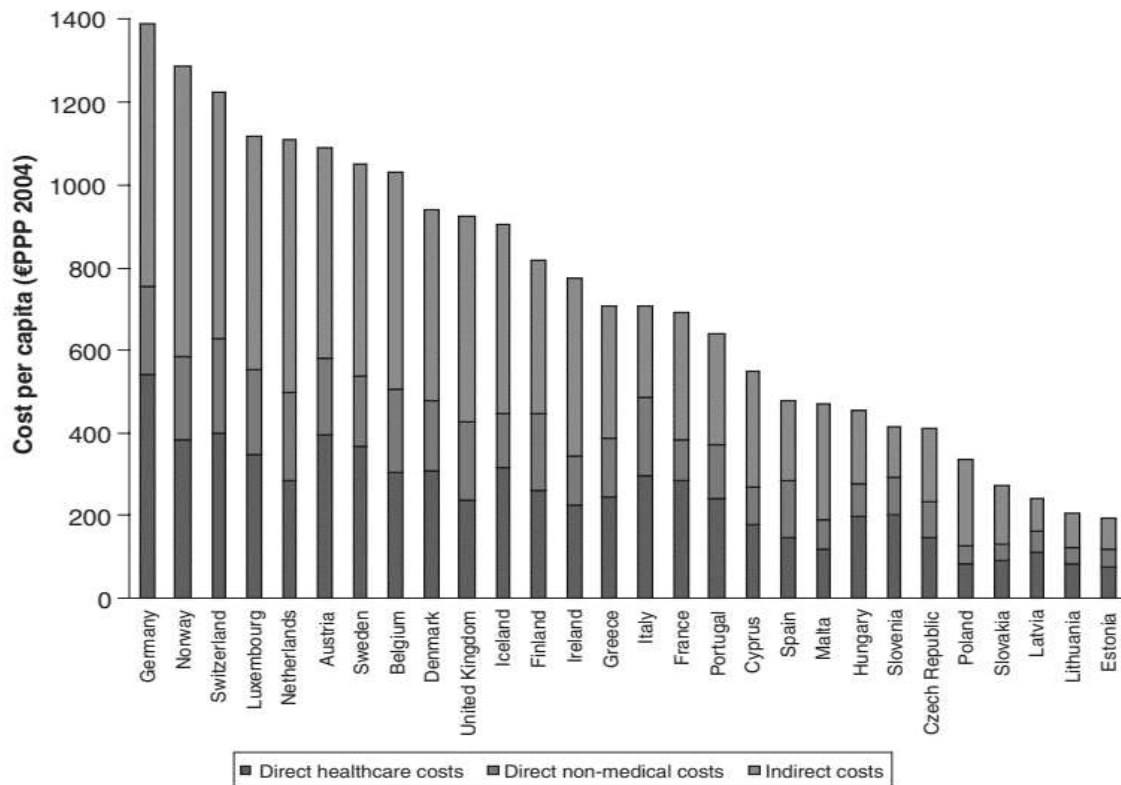
### 1.5.1. A nível internacional

De modo a clarificar os custos associados à prestação de serviços na área da saúde mental, realizaram-se alguns estudos em hospitais nos EUA como o de (Mcfarland et al., 1995), no qual se averiguou que a percentagem de custos não clínicos no total de despesas de cada um equivalia a 42%. Esses custos gerais desagregavam-se em duas componentes: custos com pessoal inclusivos de salários, benefícios de gestão, administrativos, burocráticos; e outros referentes a custos com rendas, fornecimentos e serviços de utilidade pública.

Objetivando corroborar a dissimilitude significativa existente entre os montantes reembolsados e encargos suportados pelas US, um outro estudo desenvolvido nos EUA veio constatar que os segundos foram 2,5 vezes superiores aos primeiros. Segundo esta investigação tal ocorrência realça a falta de transparência nos preços, que dificulta a estimação do custo diário de hospitalização psiquiátrica. (Stensland et al., 2012)

Similarmente, propondo-se a determinar o impacto financeiro de distúrbios traumáticos num hospital em Curitiba, surge um artigo que apura o custo médio diário de internamento por paciente de 87€. Este teve em conta gastos com material e medicamentos utilizados no pronto-socorro, enfermarias e salas de cirurgia, custos com nutrição, exames laboratoriais, de imagem, e serviços profissionais. (Carlos von Bahten et al., 2003)

O Jornal Europeu de Neurologia acrescenta que a proporção de custos indiretos no custo total é na maioria das vezes superior à dos custos diretos associados à prestação de cuidados de saúde mental, comprovando-se pela figura subsecutiva. (Andlin-Sobocki et al., 2005)

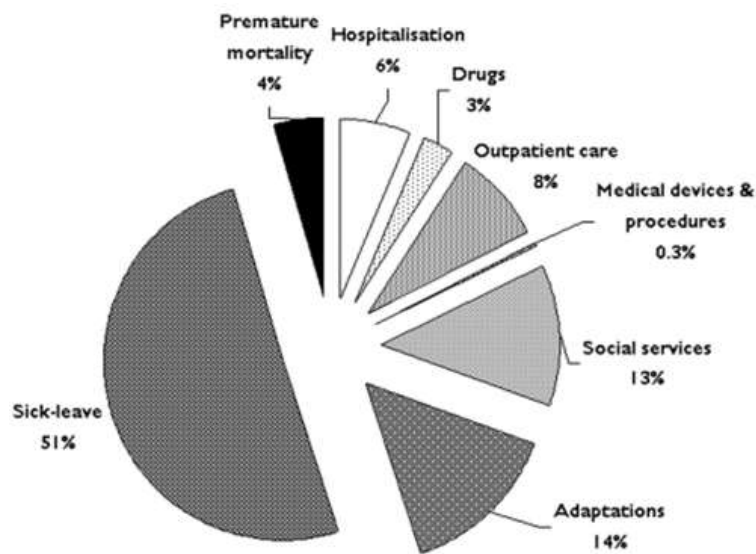


**Figura 1:** Total de custos de distúrbios mentais per capita na Europa.

**Fonte:** Andlin-Sobocki et al., 2005.

Olhando mais detalhadamente para determinados distúrbios mentais, designadamente para a esquizofrenia, foi auferido um custo de tratamento diário de 42€. Este valor tem somente em consideração os custos diretos, resultantes da soma de: custos de medicamentos; de hospitalização psiquiátrica; e de outros serviços de saúde mental (integrantes de serviços de emergência, tratamento diurno, gestão de casos e medicamentos ambulatorios, terapia ambulatoria individual, intervenções de grupo psicossocial) Em anexo encontra-se uma ilustração do peso relativo de cada um no custo total. (Zhu et al., 2008)

Outro exemplo de um distúrbio dispendioso é a epilepsia que segundo (Pugliatti et al., 2007) tem um custo médio por habitante europeu de 33€, dos quais 6€ correspondem a custos diretos médicos (medicamentos, dispositivos médicos e procedimentos de diagnóstico) e não médicos (serviços sociais, adaptações/investimentos, como cadeiras de rodas) e os restantes 18€ a custos indiretos (baixa por doença, reforma antecipada, mortalidade prematura). Estes últimos correspondem à maior fração, com mais de 50% do custo total:



**Figura 2:** Distribuição do custo total de epilepsia na Europa por componentes.

**Fonte:** Pugliatti et al., 2007.

Acrescentar que, diversos estudos convergem numa mesma conclusão acerca da existência de uma relação direta entre variáveis adjacentes à gravidade da doença (designadamente, a severidade do défice cognitivo, grau de incapacidade) e os custos (Cerqueira, 2019). (Zhu et al., 2008) reafirmaram essa ilação, pois constataram que o custo médio anual total por paciente de um subgrupo que havia experienciado pelo menos uma crise correspondia praticamente ao dobro do de um subgrupo que não tinha vivenciado nenhuma.

### 1.5.2. A nível nacional

Segundo o Jornal Expresso, constata-se que o custo total suportado pelo Estado por cada internamento no SNS equivale, em média, a 880€ diários. Contudo, este número é marcadamente influenciado pelo preço da diária de utentes que exigem cuidados de maior complexidade e custos acrescidos. (Soares, 2014)

Depreende-se, portanto, a necessidade de olhar mais detalhadamente para estes custos.

Analisando, o caso específico do Hospital da Ordem da Trindade, verifica-se que o custo diário por doente, incluindo todos os associados aos cuidados de saúde prestados, varia entre 66€-81€, consoante o tipo de enfermo. Estes valores compreendem gastos com pessoal (integrando médicos, enfermeiros, pessoal auxiliar), FSE (abrangentes de subcontratos, energia e fluídos, comunicação, lavandaria, conservação e reparação), CMVMC (englobando custos com fármacos, refeições, material de consumo clínico e administrativo), depreciações e amortizações de ativos fixos tangíveis. (Ribeiro, 2014)

(Cerqueira, 2019), dá conta dos custos médios de internamento em serviço de psiquiatria (representado pelo “Serviço C”) no HML de 2016 e 2017, apurando 59,3€ e 62,4€, respetivamente. Porém, apenas atendem aos custos diretos, cujos constituintes podem ser conhecidos no quadro abaixo. Idealmente, para se efetuar um *benckmark* face ao CHCF deveriam ser também considerados custos indiretos. Ademais, pode-se afirmar que a classificação de custos diretos formalizada é distinta da sugerida neste trabalho, visto que considera a totalidade dos FSE e pessoal como custo direto, contrariamente ao modelo proposto, em que são desagregados consoante a sua relação com o doente.

Contudo, à semelhança do que se verifica no CHCF, a conta de gastos com pessoal, é das que apresenta um maior peso no custo médio diário.

	2016		2017			
	Psicogeriatría	Serviço C	Psicogeriatría	Serviço C	Psicogeriatría	Serviço C
<b>Custos Diretos</b>	<b>726 259 €</b>	<b>1 245 457 €</b>	<b>715 028 €</b>	<b>1 292 453 €</b>	<b>-2%</b>	<b>4%</b>
Consumos	48 588 €	74 223 €	46 047 €	75 547 €	-5%	2%
Subcontratos	1 964 €	4 051 €	1 728 €	4 570 €	-12%	13%
Fornecimentos e serviços externos	35 172 €	12 493 €	9 095 €	13 527 €	-74%	8%
Pessoal	626 016 €	1 148 506 €	643 303 €	1 192 503 €	3%	4%
Outros c. e perdas operac.	30 €		45 €	13 €	52%	
Amortizações do exercício	14 489 €	6 184 €	14 810 €	6 293 €	2%	2%
<b>Produção</b>						
doentes saídos	80	849	96	570	20%	-33%
dias de internamento no período	7 275	20 991	7 217	20 757	-1%	-1%
Lotação	20	56	20	56		
<b>Taxa de Ocupação</b>	<b>81%</b>	<b>102%</b>	<b>99%</b>	<b>102%</b>		
<b>Custo Unitário Direto (€)</b>						
doentes saídos	9 078,2 €	1 467 €	7 448,2 €	2 267,5 €	-18%	55%
dias de internamento no período	99,8 €	59,3 €	99,1 €	62,3 €	-1%	5%
<b>var. Custo Unitário Direto (€) - Serviço C e Psicogeriatría</b>						
doentes saídos	-84%		-70%			
dias de internamento no período	-41%		-37%			
<b>% C diretos/C totais</b>	<b>54%</b>	<b>54%</b>	<b>60%</b>	<b>60%</b>		

Tabela 1: Custos por episódio e serviço.

Fonte: Cerqueira, 2019.

	2016				2017			
	Psicogeriatría		Serviço C		Psicogeriatría		Serviço C	
<b>DIAS DE INTERNAMENTO</b>	7.275		20.991		7.217		20.757	
<b>Designação da conta</b>								
Produtos farmacêuticos	2,4 €	2,4%	2,5 €	4,2%	2,7 €	2,8%	2,5 €	4,0%
Material de consumo clínico	2,5 €	2,5%	0,3 €	0,5%	2,4 €	2,4%	0,4 €	0,7%
Material consumo hoteleiro	1,6 €	1,6%	0,7 €	1,1%	1,2 €	1,2%	0,7 €	1,1%
Outros materiais de consumo	0,1 €	0,1%	0,0 €	0,1%	0,0 €	0,0%	0,0 €	0,1%
<b>Total Consumos</b>	<b>7 €</b>	<b>6,7%</b>	<b>3,5 €</b>	<b>6,0%</b>	<b>6,4 €</b>	<b>6,4%</b>	<b>3,6 €</b>	<b>5,8%</b>
Subcontratos	0,3 €	0,3%	0,2 €	0,3%	0,2 €	0,2%	0,2 €	0,4%
Fornecimentos e serviços	4,8 €	4,8%	0,6 €	1,0%	1,3 €	1,3%	0,7 €	1,0%
Vencimentos P. médico	10,6 €	10,6%	8,4 €	14,2%	11,5 €	11,6%	9,8 €	15,7%
Vencimentos P. de enfermagem	28,9 €	29,0%	19,1 €	32,2%	29,2 €	29,4%	20,1 €	32,3%
Vencimentos P. técnico de d.t.	1,0 €	1,0%			0,9 €	0,9%		
Vencimentos P. técnico superior	3,8 €	3,8%	1,3 €	2,1%	3,9 €	3,9%	1,0 €	1,6%
Vencimentos P. assistente técnico	0,2 €	0,2%	0,1 €	0,2%	0,3 €	0,3%	0,1 €	0,1%
Vencimentos P. assistente operário	7,8 €	7,8%	4,8 €	8,1%	8,4 €	8,5%	4,7 €	7,5%
Horas extraordinárias	1,0 €	1,0%	0,0 €	0,1%	0,2 €	0,2%	0,1 €	0,2%
Noites e suplementos	3,2 €	3,2%	2,0 €	3,5%	3,0 €	3,0%	2,1 €	3,4%
Subsidio de férias e natal	9,8 €	9,8%	6,1 €	10,3%	11,1 €	11,2%	6,3 €	10,2%
Encargos sobre remunerações	15,5 €	15,6%	9,8 €	16,6%	16,2 €	16,3%	10,5 €	16,8%
Outros custos com o pessoal	4,3 €	4,3%	3,0 €	5,0%	4,5 €	4,6%	2,8 €	4,4%
<b>Total Pessoal</b>	<b>86 €</b>	<b>86,2%</b>	<b>54,7 €</b>	<b>92,2%</b>	<b>89,1 €</b>	<b>90,0%</b>	<b>57,5 €</b>	<b>92,3%</b>
Outros custos	2,0 €	2,0%	0,3 €	0,5%	2,1 €	2,1%	0,3 €	0,5%
<b>TOTAL</b>	<b>99,8 €</b>	<b>100,0%</b>	<b>59,3 €</b>	<b>100,0%</b>	<b>99,1 €</b>	<b>100,0%</b>	<b>62,3 €</b>	<b>100,0%</b>

Tabela 1: Custos diretos diários/internamento serviço Psicogeriatría e C.

Fonte: Cerqueira, 2019.

Segundo a Circular Normativa de 2022, o preço diário estabelecido para o Programa de Tratamento a Doentes Mentais Crónicos Institucionalizados em Ordens Religiosas e outras entidades é de 46€ (ACSS, 2022). Já para o tratamento de perturbações com um maior grau de complexidade requerentes de um acompanhamento contínuo, corresponde a 75€. Todavia, apenas os HML, CHUC e CHPL foram eleitos no âmbito deste programa. (ACSS, 2021). Não obstante, estes financiamentos demonstrar-se-ão como insuficientes face às aproximações de custo realizadas nos capítulos subsequentes, revelando-se inquietante na garantia de práticas que acarretem menos riscos para o paciente.

Frisar que, na generalidade da literatura encontrada, os custos indiretos assumem-se como custos sociais, representados pelos rendimentos perdidos por morte prematura, dependência do agregado familiar, reformas antecipadas, absentismo, e consequentes perdas de produtividade. Todavia, optou-se por não os referenciar, dado não serem considerados na análise do CHCF.

## 2. Metodologia

### 2.1. Questão de Investigação

A questão basilar que se encontra no cerne do presente trabalho apresenta-se estruturada em duas componentes:

1. “Qual a melhor forma de determinar o custo médio por doente internado no CHCF?”
2. “Qual o valor aproximado – segundo essas premissas – do custo atual?”

No que tange à primeira, esta surge do contacto com a realidade do CHCF que propiciou o reconhecimento das melhorias necessárias no custeio implementado. Assim, encontram-se subjacentes três fases:

1. Compreender o método de apuramento de custo atual no CHCF;
2. Detetar a fragilidades desse método;
3. Propor melhorias (remetendo para o custeio ABC).

Já a segunda componente, propõe-se a clarificar uma variável chave da atividade da US, objetivando a sustentabilidade da organização, e a subsequente necessidade de adotar possibilidades estratégicas que visem o colmate dos défices constatados.

### 2.2. Metodologia

A metodologia adotada consiste num Estudo de Caso. Segundo, (Yin, 2018) é definido como uma investigação empírica que permite compreender

detalhadamente um fenômeno da atualidade, dentro do seu contexto da vida real.

Trata-se, portanto, de um estudo de natureza qualitativa, visto que se foca na problematização das premissas do cálculo do objeto de custo e na sistematização de reformulações e melhorias do sistema de custeio do CHCF. Ademais, consiste num estudo de caso único dada a especificidade do tema.

No que concerne à classificação (Yin, 2018) segmenta-a em três, mediante o seu propósito final: exploratórios, descritivos e explicativos. Neste caso, aplica-se uma abordagem exploratória e descritiva, fundamentada pela realização de uma análise do método atual de apuramento do custo, e pela descrição e justificação das propostas de melhoria.

Ainda conforme (Yin, 2018) a elaboração deste tipo de estudo compreende uma pesquisa inicial acerca da temática analisada, aliada a uma revisão bibliográfica, uma recolha e análise de dados correntes, atualização do procedimento empregue presentemente e a formulação de um relatório sobre o mesmo.

Nesse sentido, percorreram-se todas as fases supramencionadas destacando-se fundamentalmente três:

### **1. Revisão do estudo exploratório do cálculo do custo médio diário por doente internado.**

Realizou-se um reconhecimento preliminar da metodologia utilizada assente em dados já existentes do CHCF e dos resultados obtidos, tendo-se levantado questões relacionadas com o universo de custos a analisar, opções de classificação e tratamento algébrico da informação. (Luiz et al., 2020)

Relativamente à construção do custo, recorreu-se a um conjunto de documentos alusivos notadamente, à evolução mensal de cada um dos centros de custo, aos indicadores de atividade e mapas de linhas de produção.

Esta etapa visou:

- Averiguação das fontes de informação disponíveis, bem como a sua capacidade e limitações;
- Aprofundamento do conhecimento respeitante à natureza das atividades desenvolvidas no CHCF;
- Compreensão da dimensão das fontes de proveitos e custos da US;
- Entendimento da metodologia de cálculo atualmente implementada;
- Perceção das fragilidades desse mesmo método e problematização das premissas do cálculo do objeto de custo;

## **2. Sistematização de um conjunto de reformulações e melhorias do sistema de custeio.**

No sentido de ultrapassar eventuais limitações face ao apuramento de custos de determinadas atividades, propôs-se um conjunto de melhorias no sistema de custeio implementado, atendendo aos problemas identificados na fase anterior.

Deste modo, respondeu-se à primeira componente da questão de investigação, propiciando-se a obtenção de dados cruciais a uma melhor gestão dos custos da organização, e conseqüente melhoria da tomada de decisão.

## **3. Estimativa do custo e eventual *benchmark*.**

No final desta etapa, clarificou-se a segunda parte da questão, atribuindo-se um valor aproximado ao objeto de custo e, simultaneamente, demonstrando que o valor pago pela Tutela é insuficiente.

Após a estimação, seria expectável efetuar-se um *benchmark* tanto do valor, como do método subjacente, com outras entidades hospitalares, preferencialmente reconhecidas na área da saúde mental, tendo-se contactado as Irmãs Hospitaleiras e Instituto São João de Deus visando:

- Perceção dos custos incluídos/excluídos no momento da imputação ao objeto de custo;
- Entendimento dos critérios de imputação utilizados;
- Potencial complementação das propostas de melhoria;
- Reforço da fundamentação do investimento por parte da Tutela.

Contudo, tal acabou por não se concretizar dada a indisponibilidade de informação por parte de ambas, pelo que apenas se recorreu à pesquisa bibliográfica.

### 2.3. Fontes utilizadas

(Yin, 2018) propõe, o recurso a múltiplas fontes de informação que se demonstram benéficas no desenvolvimento de propostas e na sua validação.

Posto isto, podem-se enumerar as seguintes:

---

<b>Documentação e registos de arquivo:</b>	Recolha e análise documental de artigos e da informação interna disponibilizada pela entidade, possibilitando o conhecimento da realidade institucional e a consolidação dos dados obtidos através das entrevistas.
--	---

---

<b>Entrevistas não estruturadas de natureza aberta:</b>	Realização de entrevistas predominantemente informais aos elementos da Administração e do Departamento de CG, destinadas primeiramente à compreensão do funcionamento organizacional, e posteriormente, ao levantamento e discussão do procedimento e cálculo efetuados.
<b>Observação direta e participante:</b>	Da aplicação do método de apuramento do custo atual.

O estudo realizou-se em contexto de estágio tendo-se iniciado a 12 de setembro e findado a 6 de fevereiro. O acompanhamento feito pelo Dr. Ângelo Duarte e Dr. Miguel Castelão auxiliou na concretização de determinadas tarefas, designadamente a obtenção de um melhor conhecimento sobre a natureza das atividades desenvolvidas; averiguação da coerência da distribuição dos proveitos e custos pelos centros de custo e atualização do custeio implementado.

## 3. Análise do Caso

### 3.1. Enquadramento da SCMP

A SCMP, como instituição de caridade e assistência social tem na sua missão assegurar a melhoria da qualidade de vida da comunidade em geral, designadamente dos mais desfavorecidos, promovendo serviços humanizados, iniciativas e parcerias de apoio à economia social. (Misericórdia Do Porto, n.d.-a; SCMP, 2021)

Esta IPSS caracteriza-se por uma atuação alargada, abrangendo áreas distintas, notadamente: Saúde; Intervenção Social; Gestão do Património, das quais provêm as receitas mais significativas. (SCMP, 2021)

Em conformidade com a estratégia assente na inovação, a modernização dos serviços de suporte tem vindo a ser uma aposta recorrente. Neste sentido, foi criado um centro de SPeC para todos os serviços de apoio à organização, visando centralizar num único local todos aqueles que se encontravam dispersos pelas múltiplas unidades da instituição (serviços de contabilidade, gestão da tesouraria, gestão de sistemas de informação, gestão de pessoas, assessoria jurídica e CG). Deste modo, reduziu-se a duplicação de tarefas, o tempo de execução e custos associados, refletindo-se em ganhos de eficiência. (Silva, 2017)

### 3.2. Centro Hospitalar Conde de Ferreira

#### 3.2.1. Caracterização da entidade

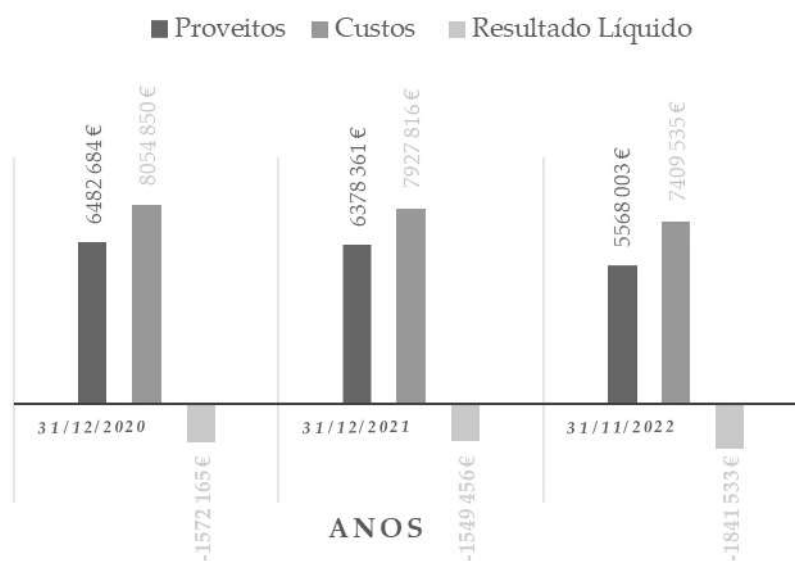
Em 1883 surge o CHCF, uma US pertencente à SCMP dotada de operacionalidade administrativa e financeira, cuja intervenção se desenvolve em torno da área da Saúde Mental. (Misericórdia Do Porto, n.d.-b; Misericórdia Do

Porto Saúde, n.d.; REGULAMENTO ORGÂNICO DO CENTRO HOSPITALAR CONDE DE FERREIRA, 2021;)

Distingue-se, assim, pela prestação cuidados hospitalares referenciados, e para-hospitalares, em regime de internamento e ambulatório, a doentes psiquiátricos, predominantemente institucionalizados por períodos de longa duração. Atualmente, recebe da Tutela contrapartidas financeiras pré-acordadas, maioritariamente associadas às diárias de internamento de 232 utentes (janeiro 2023). (Misericórdia Do Porto Saúde, n.d.; Reflexão Sobre 2022 Projeção e Definição de Objetivos Para 2023, 2023; REGULAMENTO ORGÂNICO DO CENTRO HOSPITALAR CONDE DE FERREIRA, 2021)

Enquanto objetivos estratégicos podem-se nomear, a prática de uma gestão de recursos sustentável e o reposicionamento da organização numa perspetiva de angariação de novos clientes. (REGULAMENTO ORGÂNICO DO CENTRO HOSPITALAR CONDE DE FERREIRA, 2021) Concretamente, a principal estratégia do CHCF, consiste no reforço do ambulatório e na diminuição continuada do peso do internamento, ou seja, reforçar a Consulta Externa, CDA, CTD e simultaneamente dar respostas substitutas ao internamento, criando equipas de apoio domiciliário e US ocupacionais. (Reflexão Sobre 2022 Projeção e Definição de Objetivos Para 2023, 2023)

Contudo, o cumprimento destes depende, parcialmente, da sustentabilidade económico-financeira da organização, a qual nos últimos anos se tem vindo a revelar bastante débil dada a insuficiência de subvenções da Tutela face aos custos diretos e indiretos da instituição, obrigando a SCMP a cobrir o défice de exploração.



**Figura 3:** Evolução dos proveitos, custos e resultados do CHCF.

**Fonte:** Elaboração Própria.

### 3.2.2. Estrutura Organizacional

A estrutura organizacional expressa o conjunto de relações internas e formais organizacionais, agregadas em níveis de hierarquia distintos (Ahmady et al., 2016), podendo ser representada por um organograma como o anexado relativo ao CHCF.

### 3.2.3. Estrutura Contabilística

Primeiramente, é de explicar o conceito de centro de custos como abrangente de todos os serviços, divisões ou gabinetes onde se verifica uma impossibilidade ou dificuldade em quantificar a sua produção, valorizando-a

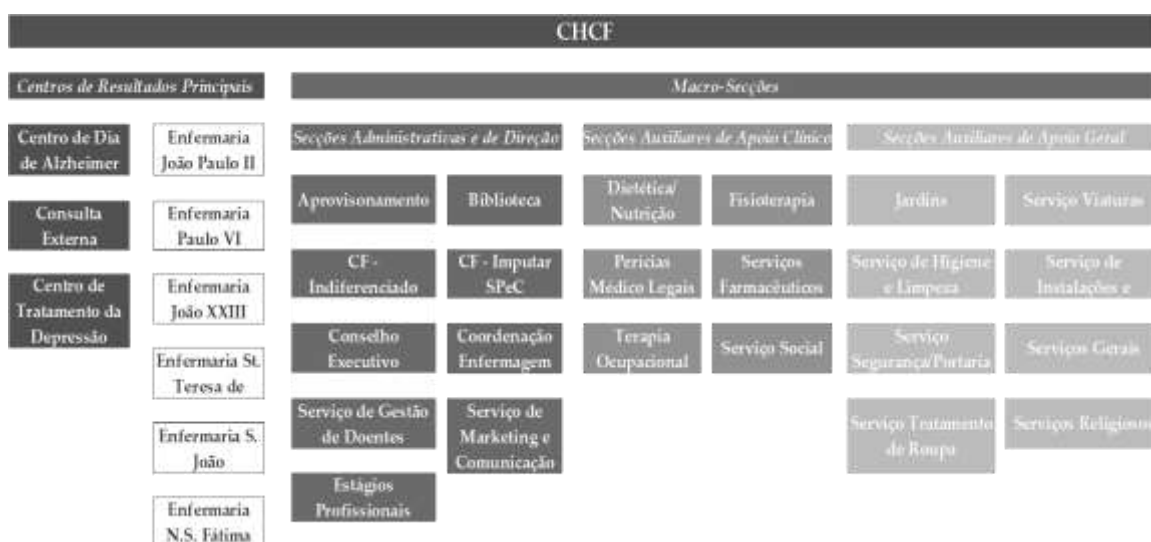
financeiramente.(REGULAMENTO ORGÂNICO DO CENTRO HOSPITALAR CONDE DE FERREIRA, 2021)

Atualmente, o CHCF é constituído por centros de resultado principais, dentro dos quais se enquadram cinco enfermarias (em novembro de 2022 encerraram a enfermaria Nossa Senhora de Fátima devido à consecução da estratégia de diminuir o peso do internamento), o CDA, CTD e Centro de Consultas Externas.

Adicionalmente, dispõe de três macro secções de suporte, vocacionadas para o apoio clínico, geral e administração da organização.

Dentro da primeira incluem-se centros de custo representativos de atividades de apoio hospitalar que funcionam para as atividades principais, na segunda integram-se serviços comuns a todos, e intrinsecamente à terceira secção, englobam-se os centros associados a trabalhos burocráticos e administrativos.

A imagem posterior expressa a alocação dos centros pelas respetivas secções auxiliares e centros de resultado.



**Figura 4:** Estrutura contabilística CHCF.

**Fonte:** Elaboração Própria.

### 3.2.4. O Sistema de CG

#### 3.2.4.1. Descrição e Funcionalidades

Após efetuada uma revisão, no período 2014-2019, concernente aos sistemas que suportam o CG, foi implementado o atual ERP. (Luiz et al., 2020.)

Tal concretização revelou-se bastante benéfica, permitindo o cumprimento de três funcionalidades primordiais:

- Fornecimento de informação mensal por centros de custo, naturezas e linhas de produção;
- Acompanhamento da execução orçamental por centro de custo;
- Controlo de resultados por linha de produção.

Analisando discriminadamente o sistema, constata-se a existência de quarenta centros de custo em 2020 e 2021, e trinta e sete em 2022. (Eliminaram-se artes gráficas, estágios profissionais devido à sua dissipação, e o serviço de marketing e comunicação foi incorporado no centro de custo CF-Imputar SPeC).

Relativamente às rubricas, todas estas são registadas a preço de compra e diretamente nos centros de custo.

Sabe-se, também, que cada um dos doentes internados encontra-se afeto a apenas uma das enfermarias em atividade.

Sublinhar que, que os últimos apuramentos procedidos ocorreram em 2019, pelo que todos os valores referentes a 2020-2022 tiveram de ser determinados. Para tal, seguiram-se as normas estabelecidas previamente, baseando-se essencialmente numa ponderação do peso relativo, a fim de ser efetuada uma crítica construtiva face a um intervalo de tempo mais atual. Este critério de

imputação foi o único utilizado pelo departamento de CG para obter o custo médio por doente internado.

Um instrumento de gestão económico-financeira complementar é o orçamento anual. Cerca de 45-60 dias depois do fim de cada mês, as contas ficam disponíveis sendo, depois, acompanhadas detalhadamente. (Luiz et al., 2020) Esta ferramenta proporciona uma avaliação do desempenho organizacional através da comparação dos valores orçamentados com os resultados reais, assegura a disponibilidade e afetação de recursos basilares para o desenvolvimento da entidade. (Pereira, 2018)

### 3.2.5. Tratamento de custos diretos

No atual modelo, são consideradas como custos diretos as seguintes rubricas:

#### *Custo das Mercadorias Vendidas, Matérias Consumidas*

- Produtos Farmacêuticos;
- Material Clínico;
- Material Hoteleiro;
- Material de Consumo Administrativo;
- Outro Material.

#### *Fornecimentos e Serviços Externos*

- Subcontratos Clínicos;
- Serviços de Alimentação;
- Serviços Especializados.

#### *Gastos com Pessoal*

- Pessoal Médico;
- Pessoal de Enfermagem;
- Pessoal Operário e Auxiliar;
- Pessoal Dirigente.

#### *Gastos de Depreciação e Amortização*

#### *Outros Gastos e Perdas*

Como se pode verificar pelo quadro abaixo, os custos de maior materialidade são:

- **Gastos com Pessoal:** representando, em média 71% do total no período 2020-2022, com especial atenção para o **pessoal de enfermagem, operário e auxiliar** que constituem mais de 80% desta rubrica e 50% do total de custos diretos;

- **Serviços de Alimentação:** equivalendo a uma média 17% do total nos anos explorados;

- **CMVMC,** designadamente custos com **produtos farmacêuticos:** correspondendo a 8% do total de 2020-2022;

Todos os custos remanescentes totalizaram 10% dos custos diretos globais de 2020-2022.

Os valores apresentados foram extraídos da evolução mensal dos centros de custo de cada uma das enfermarias tendo sido, posteriormente, efetuada a média.

	2020	2021	2022 (out)
<b>CMVMC</b>	68 469,8 €	89 116,9 €	72 096,6 €
Produtos Farmacêuticos	55 394,8 €	56 841,1 €	48 601,3 €
Material Clínico	18 262,2 €	20 646,3 €	14 815,1 €
Material Hoteleiro	1 115,4 €	3 217,0 €	822,1 €
Material de Consumo Administrativo	150,4 €	216,8 €	121,5 €
Outro Material	7 570,2 €	8 161,0 €	7 637,5 €
<b>FSE</b>	132 080,8 €	128 474,9 €	111 352,4 €
Subcontratos clínicos	1 214,0 €	1 494,2 €	884,3 €
Serviços de Alimentação	129 344,3 €	123 621,7 €	98 867,0 €
Serviços Especializados	1 522,5 €	3 349,5 €	9 631,2 €
<b>Gastos com Pessoal</b>	499 171,9 €	500 605,2 €	407 514,0 €
Pessoal Médico	37 065,1 €	31 459,4 €	20 161,5 €
Pessoal de Enfermagem	180 079,1 €	187 651,8 €	127 553,7 €
Pessoal Operário e Auxiliar	194 999,4 €	197 706,0 €	126 983,6 €
Pessoal Dirigente	2 788,0 €	2 821,6 €	95,0 €
<b>Outros Gastos e Perdas</b>	0,9 €	- €	3 996,2 €
<b>Gastos de Depreciação e Amortização</b>	7,1 €	97,2 €	129,0 €
<b>Total Custos Diretos</b>	<b>699 730,5 €</b>	<b>718 294,2 €</b>	<b>595 088,0 €</b>

**Tabela 3:** Média custos diretos enfermarias.

**Fonte:** Elaboração Própria.

Constata-se que em 2022 houve uma diminuição significativa nos gastos com pessoal decorrente do encerramento de uma das enfermarias e um aumento dos OGP derivado de correções realizadas em março, relativas a anos anteriores. A redução generalizada em 2022, também decorre do facto dos dados de novembro e dezembro não serem analisados, devido ao não encerramento destas contas aquando do término do estágio.

Conformemente em anexo, o sistema implementado apura o custo médio direto por doente internado e por diária em cada uma das enfermarias efetuando uma simples divisão do total de custos diretos de uma enfermaria pelo número de utentes afetos à mesma e pelo número de consultas realizadas num ano.

Observa-se que a enfermaria João Paulo II é a mais dispendiosa em termos de custos diretos, mesmo tendo menos utentes que a João XXIII, fundamentando-se pela afetação de pacientes com patologias mais críticas que exigem uma maior quantidade de recursos e comprovando que o estado dos enfermos está associado a custos superiores.(Cerqueira, 2019)

Comparando os proveitos derivados de acordos com a Tutela e demais valores recebidos referentes aos doentes do internamento, com os custos diretos por diária/doente/enfermaria constata-se a existência de uma margem média de 10€/diária, assumindo-se como suficientes para a cobertura dos custos indiretos.

Analisando criticamente, os tratamentos dos custos diretos podem-se destacar os aspetos positivos e negativos subsecutivos:

---

#### *Aspetos Positivos*

- Existência de centros de custo associados a cada enfermaria;
- Realização de um encerramento mensal das contas;

- Conhecimento da natureza da maioria das rubricas classificadas como custos diretos;
- Qualidade do tratamento contabilístico das classes de custo com maior materialidade, expressa pela ausência de variâncias significativas face à média de valores apresentados. (Luiz et al., 2020.)

---

### *Aspetos Negativos*

- Atraso considerável no encerramento das contas: elucidando, o fecho das contas relativas a novembro de 2022, só se deu em meados de janeiro de 2023;
- Classificação do material hoteleiro, de consumo administrativo, outro material, gastos de depreciação e amortização e OGP como custo direto. Dado que não é evidenciada nenhuma relação direta com os cuidados prestados ao utente, deveriam ser indiretos. Pela mesma lógica, os gastos com pessoal não deveriam ser considerados integralmente como diretos, já que uma certa percentagem do pessoal de enfermagem, operário e auxiliar nem sequer se encontra afeta a nenhuma enfermaria, não fazendo sentido ser imputado a estas, e subseqüentemente ao doente. A segurança social e taxa social única igualmente enquadradas nesta rubrica, também não deveriam ser considerados diretos.
- Desconhecimento da natureza da rubrica outro material e conseqüente dificuldade de classificação e imputação da mesma;
- Imputação da totalidade de custos diretos ao doente. O atual sistema segue uma abordagem de absorção total que resulta na imputação de todos os custos existentes ao paciente. Contudo, na minha ótica, não é racional imputar custos ao utente não relacionados com o próprio.

Considerando o caso de uma enfermaria com apenas um doente, seguindo a lógica do custeio atual, o custo da enfermeira afeta à mesma seria imputado na totalidade ao enfermo. Contudo, assumindo que esta profissional tem a capacidade de prestar cuidados a cerca de trinta doentes, a sua remuneração deveria ser imputada parcialmente e a remanescente poderia ser considerada como um custo de subcapacidade.

- Inexistência de um critério de imputação racional: o total de custos diretos é somente dividido pelo número de doentes instalados em cada enfermaria. (Luiz et al., 2020.)

### 3.2.6. Tratamento de custos indiretos

Relativamente aos custos indiretos, o vigente sistema elenca-os em três secções, cuja composição a nível de centros de custo encontra-se representada abaixo:

Custos Indiretos	31/12/2020		31/12/2021		31/10/2022	
<b>Secções Administrativas e Direção</b>	<b>2 219 937 €</b>	<b>100%</b>	<b>2 210 918 €</b>	<b>100%</b>	<b>1 983 569 €</b>	<b>100%</b>
Aprovisionamento	26 308 €	1,1%	32 470 €	1,5%	16 832 €	0,8%
Biblioteca	17 352 €	0,7%	33 788 €	1,5%	18 956 €	1,0%
CF - a imputar SPeC	601 871 €	<b>24,9%</b>	512 656 €	<b>23,2%</b>	475 555 €	<b>24,0%</b>
CF - Indiferenciado	1 113 096 €	<b>46,0%</b>	1 005 427 €	<b>45,5%</b>	970 607 €	<b>48,9%</b>
Conselho Executivo	555 551 €	<b>23,0%</b>	543 033 €	<b>24,6%</b>	452 124 €	<b>22,8%</b>
Coordenação Enfermagem	27 119 €	1,1%	28 583 €	1,3%	23 626 €	1,2%
Serviço de Gestão de Doentes	58 812 €	2,4%	46 270 €	2,1%	25 870 €	1,3%
Serviço de Marketing e Comunicação	5 940 €	0,2%	- €	0,0%	- €	0,0%
Estágios Profissionais	13 868 €	0,6%	8 691 €	0,4%	- €	0,0%
<b>Secções Auxiliares de Apoio Clínico</b>	<b>551 923 €</b>	<b>100%</b>	<b>337 472 €</b>	<b>100%</b>	<b>276 564 €</b>	<b>100%</b>
Dietética/Nutrição	52 474 €	14,9%	51 339 €	15,2%	23 182 €	8,4%
Fisioterapia	23 610 €	6,7%	24 954 €	7,4%	28 319 €	10,2%
Perícias Médico Legais e Outras Peric	- €	0,0%	- €	0,0%	- €	0,0%
Serviço Social	39 878 €	11,3%	29 342 €	8,7%	24 785 €	9,0%
Serviços Farmacêuticos	161 939 €	<b>46,0%</b>	162 805 €	<b>48,2%</b>	138 092 €	<b>49,9%</b>
Terapia Ocupacional	74 022 €	<b>21,0%</b>	69 031 €	<b>20,5%</b>	62 185 €	<b>22,5%</b>
<b>Secções Auxiliares de Apoio Geral</b>	<b>540 033 €</b>	<b>100%</b>	<b>562 386 €</b>	<b>100%</b>	<b>470 659 €</b>	<b>100%</b>
Jardins	565 €	0,1%	29 146 €	5,2%	29 790 €	6,3%
Serviço de Higiene e Limpeza	1 711 €	0,3%	2 548 €	0,5%	2 439 €	0,5%
Serviço de Segurança/Portarias	- €	0,0%	- €	0,0%	- €	0,0%
Serviço Tratamento de Roupa	275 345 €	<b>50,2%</b>	287 625 €	<b>51,1%</b>	237 071 €	<b>50,4%</b>
Serviço de Viaturas	35 231 €	6,4%	24 567 €	4,4%	24 797 €	5,3%
Serviço de Instalações e Equipamento	210 437 €	<b>38,3%</b>	193 244 €	<b>34,4%</b>	155 709 €	<b>33,1%</b>
Serviços Gerais	13 701 €	2,5%	13 233 €	2,4%	10 836 €	2,3%
Serviços Religiosos	11 824 €	2,2%	12 024 €	2,1%	10 017 €	2,1%

**Tabela 4:** Custos indiretos em cada macro secção.

**Fonte:** Elaboração Própria.

Reconhece-se que os serviços farmacêuticos são o centro de custo de maior materialidade nas secções auxiliares de apoio clínico, justificado pelos custos com o papel e embalagem equivalentes a 50% do consumo do hospital. Ademais, observa-se que os custos mais expressivos se agregam nos centros de custo “CF-Indiferenciado”, “CF-Imputar SPeC” cuja designação é pouco clarificadora. Após algumas entrevistas, auferiu-se que o primeiro inclui todos os gastos não imputáveis diretamente a nenhuma atividade/secção auxiliar; e o segundo incorpora as despesas associadas à informática, CG, património, provedoria, auditoria interna, recursos humanos, qualidade e ambiente dos serviços partilhados. Objetivando uma melhor compreensão dos contribuintes para estes centros, exploraram-se as rubricas que perfizeram o total de gastos dos mesmos:

<b>Custos Indiretos</b>	<b>31/12/2020</b>	<b>31/12/2021</b>	<b>31/10/2022</b>
<b>CF - a imputar SPeC</b>	<b>601 871,0 €</b>	<b>512 655,7 €</b>	<b>475 554,5 €</b>
CMVMC	3 176,0 €	2 705,5 €	2 509,7 €
FSE	119 336,0 €	101 646,7 €	94 290,4 €
Gastos c/ Pessoal	408 315,0 €	347 790,8 €	322 621,0 €
Gastos de depreciações	32 379,0 €	27 579,7 €	25 583,8 €
Provisões	34 180,0 €	29 113,2 €	27 006,3 €
Outros gastos	16 317,0 €	13 898,6 €	12 892,8 €
<b>CF - Indiferenciado</b>	<b>1 113 096,0 €</b>	<b>1 005 426,9 €</b>	<b>970 607,1 €</b>
CMVMC	144,0 €	22,6 €	8,8 €
Fornecimentos E Serviços Externos	<b>681 591,0 €</b>	<b>706 519,9 €</b>	<b>667 607,0 €</b>
Serviços Especializados	<b>326 825,0 €</b>	<b>356 468,3 €</b>	<b>287 096,6 €</b>
Vigilância E Segurança	92 867,0 €	106 886,1 €	76 149,0 €
Conservação E Reparação	86 093,0 €	85 503,1 €	48 153,4 €
Publicidade e Propaganda	5 000,0 €	430,5 €	473,6 €
Outros Serviços Especializados	2 643,0 €	156,0 €	2 008,8 €
Materiais	16 006,0 €	19 010,3 €	5 931,3 €
Artigos Para Oferta	9 300,0 €	12 434,6 €	135,0 €
Outros Materiais Diversos	5 578,0 €	6 048,8 €	5 609,0 €
Energia E Fluidos	<b>214 890,0 €</b>	<b>206 464,9 €</b>	<b>272 969,0 €</b>
Electricidade	82 278,0 €	79 155,2 €	63 498,9 €
Combustíveis	103 881,0 €	95 773,0 €	177 794,2 €
Gasóleo E Gpl	671,0 €	892,2 €	40,0 €
Gás	<b>103 211,0 €</b>	<b>94 880,9 €</b>	<b>177 733,1 €</b>
Água	28 700,0 €	31 500,4 €	31 675,9 €

Deslocações, Estadas E Transportes	1 644,0 €	832,4 €	1 244,6 €
Utentes	1 275,0 €	503,2 €	595,0 €
Pessoal	- €	14,2 €	143,8 €
Outros Deslocações, Estadas Trans	- €	315,0 €	505,8 €
Serviços Diversos	<b>122 226,0 €</b>	<b>123 324,1 €</b>	<b>99 305,6 €</b>
Rendas E Alugueres	24 429,0 €	22 170,9 €	11 142,3 €
Comunicação	31 289,0 €	30 527,7 €	24 219,2 €
Seguros	14 206,0 €	14 192,4 €	13 161,5 €
Limpeza, Higiene E Conforto	51 507,0 €	55 326,2 €	48 159,0 €
Serviços De Desinfecção	791,0 €	791,5 €	2 603,1 €
Gastos Com O Pessoal	7 887,0 €	11 255,5 €	6 204,7 €
Gastos De Depreciação E De Amortiz	<b>258 835,0 €</b>	<b>256 639,0 €</b>	<b>215 442,4 €</b>
Perdas Por Imparidade	92 518,0 €	11 728,3 €	11 800,7 €
Provisões Do Período	49 499,0 €	100,0 €	- €
Outros Gastos E Perdas	22 342,0 €	19 110,9 €	69 069,9 €
Gastos Financeiros Out Perdas Simila	279,0 €	50,7 €	473,6 €

**Tabela 5:** Detalhe dos centros de custo CF-Indiferenciado, CF-Imputar SPeC.

**Fonte:** Elaboração Própria.

Assim, constata-se que os FSE representam 67% do centro de custo CF-Imputar SPeC, para os quais contribuem em quase 50% os serviços especializados (referentes a despesas com serviços técnicos prestados por outras empresas que o próprio organismo não consegue superar pelos seus meios). Já no centro CF-Indiferenciado, a rubrica mais expressiva constitui os gastos com pessoal, equivalendo a 68% do total de gastos do próprio.

Depois de calculados os custos de cada secção, procede-se a uma distribuição pelas enfermarias, mediante uma ponderação do peso relativo. Ou seja, multiplica-se o total de gastos dos centros de custo pertencentes a cada secção, pelo peso das despesas de uma determinada enfermaria, no total de gastos dos centros de resultado principais. O total dos custos indiretos afetos a cada enfermaria, corresponde posteriormente, ao somatório dos custos das três macro secções alocados a cada uma delas, com o das outras atividades igualmente alocados a cada enfermaria ponderado pelo peso relativo.

À semelhança do subcapítulo anterior, podem-se enumerar fatores positivos e negativos relativamente ao tratamento destes custos:

---

#### *Aspetos Positivos*

- Existência de uma árvore de centros de custo detalhada e lógica; (Luiz et al., 2020.)
- Alocação dos centros de custo a cada uma das secções (excetuando os centros de custo CF-Indiferenciado e CF-Imputar Spec);
- Facilitação da formulação de critérios de repartição racionais e consistentes dada a baixa diversificação e estabilidade das atividades económicas desenvolvidas. (Luiz et al., 2020)

---

#### *Aspetos Negativos*

- Desconhecimento da natureza concreta dos centros de custo CF-Indiferenciado e CF-Imputar Spec, tornando a decisão de imputação ao objeto de custo e a definição de critérios de imputação complexas. Adicionalmente, são centros de custo de elevada materialidade, revelando-se ainda mais problemático, dado não poderem ser desconsiderados.
- Questionabilidade da alocação de determinados custos a cada uma das macro secções. Elucidando, no centro de custo CF-Indiferenciado dos 970 677€ acumulados até novembro, 667 607€ equivalem a FSE, contendo serviços especializados, como por exemplo, vigilância e segurança (76 149€) que pela sua natureza também deveriam estar distribuídos pelas restantes secções. O mesmo acontece com a rubrica conservação e reparação. De igual modo, dentro da energia e fluídos destaca-se o gás representativo de mais de 65% desta rubrica, que à semelhança da água e da eletricidade, deveriam estar distribuídos não só pelas enfermarias, como também pelas secções auxiliares

remanescentes. À rubrica higiene, limpeza e conforto, (48 159€) integrada em serviços diversos sugere-se a mesma recomendação. Outro exemplo que pode ser dado, é o facto da maioria dos custos registados no “conselho executivo” corresponderem a depreciações (>64%) não podendo ser referente ao espaço ocupado por este órgão, segundo (Luiz et al., 2020.)

- Necessidade de revisão da classificação dos custos diretos e indiretos (Luiz et al., 2020.). No atual sistema, denota-se um tratamento de determinados custos como indiretos que deveriam ser considerados integralmente ou parcialmente no custeio direto. Exemplificando, o centro de custo serviços de tratamento de roupa, no qual se encontram registadas faturas de serviços de lavandaria no valor de 215 971€ (91% do total do centro de custo), deveriam ser classificados como custos diretos, dada a sua natureza e repartidos por enfermaria ou por doente. De modo similar a terapia ocupacional, fisioterapia, dietética e nutrição, cuja principal componente são os gastos com pessoal, deveriam ser considerados diretos. Todavia, não seriam alocados na totalidade às enfermarias visto nem todos os funcionários estarem afetos a estas. Por outro lado, podem haver custos imputados às enfermarias que faz sentido qualificar como indiretos, caso provável das chefias intermédias (Luiz et al., 2020) contabilizadas nos gastos com pessoal que não têm tanto contato com os enfermos.
- Subvalorização/sobrevalorização de determinados centros de custo devido ao desconhecimento da natureza concreta das rubricas que para estes contribuem, ou à imputação total de certos custos (depreciações, conservação, energia, comunicações, imparidades) que não são responsáveis pelo seu consumo. Um exemplo que pode ser apresentado é a rubrica de conservação e reparação de viaturas que apresenta valores

significativos nos centros de custo “CF- Indiferenciado” e “Serviço de viaturas” e nem sequer deveria ser alocada a estes, visto que o CHCF não disponibiliza de serviço de viaturas, os motoristas são partilhados por toda a SCMP. Segundo o administrador executivo, a US só tem ativa a carrinha dos serviços gerais, recolha de roupa, resíduos e distribuição de materiais, tendo ficado consensualizado que esse serviço seria indexado às unidades via SPeC.

- Desconhecimento dos valores que concorrem e dos custos que abrangidos por perdas de exploração, outros subcontratos clínicos ou outros materiais diversos.
- Imputação da totalidade destes custos ao doente. Parte dos custos apresentados não deveriam ser imputados por não evidenciarem qualquer relação com o objeto de custeio. A título de exemplo, custos associados a encargos gerais, como é o caso da provedoria, auditoria, publicidade e propaganda, entre outros que deveriam ser encarados como custos de estrutura.
- Não consideração de eventuais desperdícios. O presente sistema de custeio não dá conta dos desperdícios existentes em cada uma das rubricas, a única tentativa de aproximação ao cálculo do desaproveitamento é através da perda de eficiência, recorrendo à diferença entre o custo atual e o custo que o CHCF teria caso tivesse a aproveitar toda a sua capacidade.
- Os custos integrantes do centro de custo serviços de instalações e equipamentos apenas atendem aos custos de conservação do edificado, não têm em conta o custo de utilização do edifício em si, visto que já se encontra totalmente amortizado.

### 3.2.6.1. Aproximação ao custo

Seguidamente, procede-se ao apuramento do custo médio diário por doente internado somando-se os custos diretos e indiretos afetos a cada enfermaria e efetuando-se, ulteriormente, a média:

Custos Diretos	João Paulo II			Paulo VI			João XXIII		
	31/12/2021	31/12/2022	31/10/2022	31/12/2021	31/12/2022	31/10/2022	31/12/2021	31/12/2022	31/10/2022
<b>CMVMC</b>	5,7€	6,1€	6,1€	5,3€	6,6€	7,3€	4,5€	4,8€	4,9€
Produtos Farmacêuticos	3,2€	3,6€	3,5€	3,8€	4,1€	5,5€	3,6€	3,7€	3,9€
Material Clínico	1,9€	1,8€	1,8€	0,9€	1,6€	1,0€	0,5€	0,4€	0,5€
Material Hoteleiro	0,1€	0,2€	0,1€	0,1€	0,2€	0,1€	0,1€	0,2€	0,1€
Material de Consumo Administrativo	0,0€	0,0€	0,0€	0,0€	0,0€	0,0€	0,0€	0,0€	0,0€
Outro Material	0,5€	0,5€	0,7€	0,5€	0,5€	0,7€	0,4€	0,4€	0,5€
<b>FSE</b>	8,0€	8,2€	8,1€	6,6€	7,0€	9,1€	8,0€	8,5€	8,5€
Subcontratos clínicos	0,1€	0,1€	0,1€	0,1€	0,1€	0,1€	0,0€	0,1€	0,0€
Serviços de Alimentação	7,9€	7,8€	7,2€	6,5€	6,9€	8,5€	8,0€	8,4€	7,9€
Serviços Especializados	- €	0,2€	0,7€	- €	- €	0,3€	- €	- €	0,4€
<b>Gastos com Pessoal</b>	35,2€	37,1€	33,7€	28,8€	30,5€	35,6€	25,0€	25,0€	23,1€
Pessoal Médico	1,9€	1,8€	1,5€	2,6€	2,9€	2,1€	2,2€	1,0€	0,0€
Pessoal de Enfermagem	10,3€	10,9€	9,2€	13,0€	15,5€	13,3€	8,6€	9,3€	7,9€
Pessoal Operário e Auxiliar	14,8€	15,5€	11,1€	10,6€	10,4€	10,3€	10,5€	10,6€	7,8€
Pessoal Dirigente	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €
<b>Outros Gastos e Perdas</b>	- €	- €	0,0€	- €	- €	0,6€	- €	- €	- €
<b>Gastos de Depreciação e Amortização</b>	0,0€	0,0€	0,3€	- €	0,0€	0,0€	0,0€	0,0€	0,0€
<b>Custos Indiretos</b>									
CF-Imputar Spec	6,4€	5,1€	6,0€	5,3€	5,3€	6,5€	4,9€	4,0€	4,5€
CF-Indiferenciado	11,8€	10,0€	12,2€	9,8€	10,4€	13,4€	9,1€	7,8€	9,3€
Secções Administrativas e Direção - Indiferenciado-imp. 5	7,5€	6,9€	6,8€	6,2€	7,2€	7,4€	5,8€	5,4€	5,1€
Secções Auxiliares de Apoio Clínico	3,7€	3,3€	3,5€	3,1€	3,5€	3,8€	2,9€	2,6€	2,6€
Secções Auxiliares de Apoio Geral	5,8€	5,6€	5,9€	4,8€	5,8€	6,5€	4,5€	4,4€	4,5€
Outras Atividades	1,5€	1,6€	2,3€	1,3€	1,6€	2,5€	1,2€	1,2€	1,7€
<b>Total</b>	85,7€	83,9€	84,9€	70,9€	77,8€	92,7€	65,9€	63,6€	64,3€

Custos Diretos	N.S. Fátima			S. João			St. T. André		
	31/12/2021	31/12/2022	31/10/2022	31/12/2021	31/12/2022	31/10/2022	31/12/2021	31/12/2022	31/10/2022
<b>CMVMC</b>	8,2€	6,2€	333,39€	5,1€	6,7€	5,4€	4,2€	4,5€	4,9€
Produtos Farmacêuticos	3,2€	3,5€	80,9€	3,5€	4,2€	3,6€	2,8€	2,7€	3,1€
Material Clínico	1,3€	1,6€	31,7€	1,2€	1,9€	1,3€	0,9€	1,1€	1,1€
Material Hoteleiro	0,1€	0,3€	1,7€	0,0€	0,2€	0,1€	0,1€	0,2€	0,1€
Material de Consumo Administrativo	0,0€	0,0€	0,1€	0,0€	0,0€	0,0€	0,0€	0,0€	0,0€
Outro Material	0,6€	0,7€	38,8€	0,4€	0,5€	0,5€	0,4€	0,5€	0,6€
<b>FSE</b>	8,4€	8,8€	128,8€	8,7€	8,7€	9,4€	8,1€	8,6€	9,5€
Subcontratos clínicos	0,1€	0,1€	3,8€	0,1€	0,1€	0,1€	0,0€	0,1€	0,1€
Serviços de Alimentação	8,3€	8,6€	125,0€	8,1€	7,6€	7,3€	8,1€	8,4€	8,2€
Serviços Especializados	- €	- €	0,5€	0,6€	1,0€	1,8€	- €	- €	1,0€
<b>Gastos com Pessoal</b>	34,0€	40,2€	1 033,2€	30,5€	31,5€	30,2€	29,8€	32,7€	34,4€
Pessoal Médico	2,6€	3,2€	62,9€	1,9€	0,9€	0,8€	2,6€	3,6€	4,6€
Pessoal de Enfermagem	12,5€	14,7€	293,9€	11,6€	11,4€	9,7€	11,2€	13,9€	10,9€
Pessoal Operário e Auxiliar	12,6€	15,1€	297,5€	11,2€	12,4€	9,3€	11,0€	12,7€	10,2€
Pessoal Dirigente	- €	- €	- €	1,1€	1,1€	0,0€	- €	- €	- €
<b>Outros Gastos e Perdas</b>	- €	- €	11,1€	- €	- €	0,5€	- €	- €	0,1€
<b>Gastos de Depreciação e Amortização</b>	- €	0,0€	1,4€	0,0€	0,0€	0,0€	- €	- €	- €
<b>Custos Indiretos</b>									
CF-Imputar Spec	6,2€	5,1€	171,3€	5,8€	5,6€	5,7€	5,5€	3,7€	6,1€
CF-Indiferenciado	11,5€	10,1€	348,6€	10,7€	11,0€	11,5€	10,1€	7,3€	12,4€
Secções Administrativas e Direção - Indiferenciado-imp. 5	7,3€	6,9€	193,6€	6,8€	7,6€	6,4€	6,4€	5,0€	6,9€
Secções Auxiliares de Apoio Clínico	3,6€	3,4€	90,6€	3,4€	3,7€	3,3€	3,2€	2,5€	3,5€
Secções Auxiliares de Apoio Geral	5,7€	5,6€	189,5€	5,3€	6,1€	5,6€	5,0€	4,1€	6,0€
Outras Atividades	1,5€	1,6€	65,5€	1,4€	1,7€	2,2€	1,3€	1,1€	2,3€
<b>Total</b>	81,4€	88,0€	2 428,5€	77,3€	82,6€	80,1€	71,5€	69,4€	86,1€

Tabela 6: Detalhe custo médio enfermarias.

Fonte: Elaboração Própria.

	31/12/2020	31/12/2021	31/10/2022
<b>Custos Diretos</b>			
<b>CMVMC</b>	<b>5,0 €</b>	<b>5,8 €</b>	<b>5,7 €</b>
Produtos Farmacêuticos	3,4 €	3,6 €	3,9 €
Material Clínico	1,1 €	1,4 €	1,1 €
Material Hoteleiro	0,1 €	0,2 €	0,1 €
Material de Consumo Administrativo	0,0 €	0,0 €	0,0 €
Outro Material	0,5 €	0,5 €	0,6 €
<b>PSE</b>	<b>8,0 €</b>	<b>8,3 €</b>	<b>8,9 €</b>
Subcontratos clínicos	0,1 €	0,1 €	0,1 €
Serviços de Alimentação	7,8 €	8,0 €	7,8 €
Serviços Especializados	0,1 €	0,2 €	0,8 €
<b>Gastos com Pessoal</b>	<b>30,5 €</b>	<b>32,8 €</b>	<b>31,4 €</b>
Pessoal Médico	2,3 €	2,2 €	1,8 €
Pessoal de Enfermagem	11,2 €	12,6 €	10,2 €
Pessoal Operário e Auxiliar	11,8 €	12,8 €	9,7 €
Pessoal Dirigente	0,2 €	0,2 €	0,0 €
<b>Outros Gastos e Perdas</b>	<b>0,0 €</b>	<b>- €</b>	<b>0,3 €</b>
<b>Gastos de Depreciação e Amortização</b>	<b>0,0 €</b>	<b>0,0 €</b>	<b>0,1 €</b>
<b>Custos Indiretos</b>			
CF-Imputar Spec	5,7 €	4,8 €	5,8 €
CF-Indiferenciado	10,5 €	9,4 €	11,8 €
Secções Administrativas e Direção	6,7 €	6,5 €	6,5 €
Secções Auxiliares de Apoio Clínico	3,3 €	3,2 €	3,3 €
Secções Auxiliares de Apoio Geral	5,2 €	5,3 €	5,7 €
Outras Atividades	1,3 €	1,5 €	2,2 €
<b>Total</b>	<b>76,1 €</b>	<b>77,5 €</b>	<b>81,6 €</b>

**Tabela 7:** Detalhe custo enfermarias.

**Fonte:** Elaboração Própria.

Realçar que, os custos indiretos referentes às secções administrativas e direção não contêm os custos dos centros de custo CF-Indiferenciado e CF-Imputar SPeC, visando perceber a sua influência individual.

Notar que, em novembro de 2022 uma das enfermarias encerrou pelo que foi necessária a afetação dos doentes internados nessa mesma às restantes enfermarias, de maneira a que aquando da realização da média fosse possível a omissão da enfermaria encerrada. Caso a enfermaria permanecesse em consideração, o custo iria aumentar significativamente. Assim, obteve-se um custo médio de **76€**, **78€** e **82€** de 2020-2022. Adicionalmente, constatou-se que identicamente aos gastos com pessoal representativos de **40%** do total, os **custos indiretos** constituíram **42%** do total do custo analisado, percentagem essa que não deveria ser tão significativa.

## 4. Reformulações do sistema de custeio e aplicação do método ABC

### 4.1. Introdução à aplicação do método

Primeiramente, é de referir que o sistema de custeio mais adequado às necessidades do CHCF é o “ABC”, pois em conformidade com a revisão, além de ser apropriado para entidades prestadoras de serviços num setor caracterizado por altos níveis de concorrência, possibilita:

- Utilização de bases de imputação relacionadas ou não com o volume de produção;
- Análise de desempenho da US em função das suas atividades, permitindo a identificação de oportunidades de melhoria nos processos e um incremento da rentabilidade;
- Melhor controlo e tomada de decisão reduzindo a incerteza e fornecendo informação detalhada.

Adicionalmente, é uma abordagem recomendada quando os custos indiretos dissociados do volume de produção têm peso significativo no total de custos indiretos, como é o caso, em que se constatou que grande parte dos custos indiretos provêm de secções auxiliares não relacionadas com o volume de cuidados de saúde prestados.

A definição clara das atividades viabilizando a sua descrição em termos de inputs e outputs, o pequeno número e homogeneidade de objetos de custo, fundamentam, igualmente, a aplicação do sistema ABC no CHCF.

Complementarmente, possibilita o *benchmark* com outras do mesmo âmbito e a justificação à Tutela dos usos dados às contrapartidas auferidas. (Luiz et al., 2020.)

Assim sendo, a implementação do ABC, pode ser desagregada em quatro fases fundamentais, além da definição do objeto de custeio e do universo de custos a tratar:

- Conhecimento dos custos por natureza e distinção pelas suas partes constituintes;
- Mapeamento das atividades realizadas em cada centro de custo;
- Compreensão da relação entre a atividade e o utente;
- Definição da métrica de imputação do custo das atividades ao objeto de custo;

Desta forma, propor-se-ão sugestões de melhoria relativamente ao tratamento de custos diretos e indiretos e estabelecer-se-ão critérios de imputação racionais, passando a existir uma alocação direta entre os mesmos e a natureza do custo, aspetos criticados como ausentes no atual sistema de custeio.

## 4.2. Definição do objeto de custeio

Um dos primeiros passos inerentes à implementação do sistema ABC é a definição de um ou mais objetos de custeio, assumindo-se particularmente relevante no estabelecimento de ligações lógicas entre os mesmos e as rúbricas contribuintes para os gastos do CHCF e, posteriormente, como um elemento alvo de comparações, respeitantes ao desempenho da organização.

Neste estudo de caso, o objeto de custo consistiu no custo médio diário por doente internado.

### 4.3. Definição do universo de custos a tratar

Uma das propostas de melhoria à metodologia passa pela consideração de custos não expressos na DR da US. Assim, torna-se pertinente delinear o agregado de custos a ser abrangido.

Geralmente, presencia-se uma correspondência maioritária com os custos apresentados na contabilidade da organização, todavia não deixa de ser oportuno averiguar eventuais custos relevantes, não eminentes que podem relacionar-se direta ou indiretamente com o objeto de custeio. O custo de utilização do edifício, é um exemplo ilustrativo, pois até ao momento nunca foi ponderado.

De uma outra perspetiva, abre-se caminho para a consideração aditiva de custos de oportunidade e custos de ineficiência/subutilização (exemplificando, camas não utilizadas). (Luiz et al., 2020)

Em suma, não é suficiente distribuir os custos que se encontram expressos, é primordial refletir quanto à ausência de alguns e reconsiderar a presença de outros. Isto, tendo sempre em mente que a existência do custo não é implicativa da sua imputação ao objeto de custeio.

### 4.4. Conhecimento dos custos por natureza

Este passo revela-se crucial na deliberação dos custos que fazem sentido integrar ou não no apuramento.

Assim, foi elaborada a tabela subsequente visando evidenciar grande parte dos custos existentes, as suas respetivas componentes e montantes, ordenados de forma descendente no que toca a materialidade, atendendo ao ano de 2022.

Mencionar que, determinadas rubricas não foram integradas devido à sua baixa significância comparativamente às restantes.

Rubrica Principal	Custos por Natureza	Constituintes	VALORES		
			12m2020	12m2021	11m2022
FSE	Serviços Especializados	Incluem-se as despesas relativas aos serviços técnicos prestados por outras empresas que o próprio organismo não pode superar pelos seus meios tais como consultoria de organização, apoio à gestão e serviços de natureza técnica prestados por particulares ou outras entidades; trabalhos tipográficos (ex: serviços de tipografia para desdobráveis flyers). Em síntese resumem-se a serviços prestados nos seguintes domínios: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Informática (infraestruturas Ti + portefólio aplicacional);</li> <li>• Auditoria;</li> <li>• Imputação spec;</li> <li>• Gestão de instalações e equipamento;</li> <li>• Serviços fotográficos;</li> <li>• Resíduos hospitalares;</li> <li>• Vigilância E Segurança (vieram as vacinas e os serviços farmacêuticos tiveram uma segurança de 24h);</li> <li>• Publicidade e Propaganda;</li> <li>• Outros Serviços Especializados (serviços bancários);</li> <li>• Conservação E Reparação (de viaturas, de instalações e outros equipamentos);</li> <li>• Honorários (refere-se a todo o pessoal que faz parte do CHCF).</li> </ul>	969 517,1 €	946 740,4 €	998 765,8 €
FSE	Subcontratos Não Clínicos	Trabalhos necessários ao desempenho de tarefas não clínicas da entidade, relativamente aos quais se obteve a cooperação de outras empresas, submetidos a compromissos formalizados ou a simples acordos. No caso particular do CHCF esta rubrica inclui subcontratos nas seguintes áreas: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Serviços de Alimentação;</li> <li>• Lavandaria;</li> <li>• Instalações e Equipamentos.</li> </ul>	1 034 044,7 €	1 018 711,7 €	930 276,5 €
Depreciação e Amortizações	Gastos de Depreciação e de Amortização	Inclui custos associados a depreciações e amortizações de ativos fixos tangíveis designadamente: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Edifícios E Outras Construções;</li> <li>• Equipamento Básico;</li> <li>• Equipamento De Transporte;</li> <li>• Equipamento Administrativo.</li> </ul>	734 470,6 €	718 373,3 €	663 803,5 €
FSE	Energia e Fluidos	Engloba os bens de consumo utilizados na produção de força motriz, calor e luz, nomeadamente os combustíveis destinados à obtenção de energia, os lubrificantes utilizados na manutenção de veículos com motor e tudo o que se destina a queima, como, por exemplo, óleos, gasolina, gasóleo, petróleo, gás em garrafas, álcool, carvão, lenha, oxigénio e outros compostos, velas, fósforos, etc. Excluem-se os materiais especificados na rubrica material de consumo clínico. Esta rubrica desagrega-se da seguinte forma: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Eletricidade;</li> <li>• Combustíveis (Gasóleo E Gpl; Gasolina);</li> <li>• Gás;</li> <li>• Água;</li> <li>• Outra Energia E Fluidos (na qual se inclui custos que não se enquadram nas rubricas anteriores, como por exemplo, velas fósforos, lubrificantes utilizados na manutenção de veículos).</li> </ul>	249 439,6 €	249 188,0 €	350 399,4 €
CMVMC	Produtos Farmacêuticos	Incluem-se as despesas com medicamentos, reagentes e produtos de diagnóstico rápido e com outros produtos farmacêuticos, adquiridos para consumo.	334 504,4 €	348 672,9 €	327 206,0 €
Gastos com Pessoal	Pessoal de Enfermagem	Abrange apenas os enfermeiros.	250 946,1 €	263 493,1 €	208 915,9 €
Gastos com Pessoal	Pessoal Operário e Auxiliar	Contém somente os médicos psiquiatras e o médico de medicina interna.	235 750,2 €	233 552,6 €	174 807,5 €

FSE	Materiais	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Artigos Para Oferta (exemplos: agendas e outro material oferecido em workshops);</li> <li>• Livros e Documentação técnica;</li> <li>• Ferramentas E Utensílios Desgaste Rápido (Respeita ao equipamento dessa natureza cuja vida útil não exceda, em condições de utilização normal, o período de um ano, a título de exemplo: chaves, lâmpadas, dispensadores de toalhas de papel, de sabonete líquido);</li> <li>• Vestuário e Calçado de Utentes;</li> <li>• Outros Materiais Diversos (nos quais se incluem todos aqueles elementos que não se enquadram nas rubricas anteriores).</li> </ul>	90 679,1 €	104 668,3 €	149 835,9 €
FSE	Serviços Diversos	<p>Abrange:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Rendas E Aluguers (Renting, alugueres de equipamentos, som e outros);</li> <li>• Comunicação (Correio, Telefones, Telemóvel, Internet);</li> <li>• Seguros (extensíveis a todos os indivíduos que fazem parte do CHFCF sejam doentes, pessoal administrativo, pessoal médico entre outros). Nesta rubrica incluem-se seguros de: Multirriscos; Recheio; Responsabilidade Sociedade Civil; Automóvel; Acidentes pessoais; Perda de valor de exploração para segurar o valor da produção anual; Atividade ambiental.</li> <li>• Limpeza, Higiene E Conforto (contratos com a empresa de especialidade);</li> <li>• Serviços De Desinfecção.</li> </ul>	126 347,6 €	127 552,8 €	113 289,5 €
OGP	Outros Gastos e Perdas	<p>Contém como rubricas mais significativas as seguintes:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Impostos;</li> <li>• Taxas;</li> <li>• Correções Relativas a Anos Anteriores;</li> <li>• Outros gastos não especificados.</li> </ul>	23 342,5 €	22 214,2 €	93 950,5 €
CMVMC	Material Clínico	Compreende todos os equipamentos indicados para efetuar avaliações do estado de saúde ou proporcionar uma melhoria da qualidade de vida do utente. Exemplos destes podem ser: pensos, estetoscópios, artigos cirúrgicos, de tratamento, de laboratório como álcool, algodão, oxigénio, entre outros.	119 294,4 €	131 916,6 €	89 955,0 €
Gastos com Pessoal	Pessoal Técnico Superior	Contém todos os técnicos que não médicos que tenham uma licenciatura inclui os psicólogos, terapeutas ocupacionais e fisioterapeutas e assistentes sociais.	109 498,7 €	104 236,6 €	72 227,0 €
CMVMC	Outro Material	Não se conseguiu obter informação específica quanto à composição desta rubrica, apenas que nela se enquadram todos os elementos da rubrica CMVMC que não são abrangidos pelos produtos farmacêuticos, material clínico, hoteleiro, administrativo, de construção e conservação.	49 380,6 €	57 116,1 €	54 768,5 €
Gastos com Pessoal	Pessoal Médico	Inclui somente médicos psiquiatras e o médico de medicina interna.	60 417,5 €	61 254,4 €	39 291,6 €
FSE	Subcontratos clínicos	<p>Integra trabalhos necessários ao desempenho de tarefas hospitalares da entidade, relativamente aos quais se obteve a cooperação de outras empresas, submetidos a compromissos formalizados ou a simples acordos. No caso particular do CHCF esta rubrica inclui subcontratos nas seguintes áreas:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Patologia clínica (análises clínicas);</li> <li>• Imagiologia;</li> <li>• Cardiologia;</li> <li>• Cirurgia Vasculuar;</li> <li>• Gastroenterologia;</li> <li>• Dermatologia;</li> <li>• Ginecologia;</li> <li>• Oftalmologia;</li> <li>• Urologia.</li> </ul>	11 429,2 €	12 342,5 €	22 156,2 €
Gastos com Pessoal	Pessoal Dirigente	Contém apenas os custos com o Administrador e Diretor Clínico.	33 661,7 €	34 671,0 €	20 666,1 €
FSE	Outros Subcontratos Clínicos	Não se conseguiu obter informação específica quanto à composição desta rubrica, apenas que nela se enquadram todos os elementos que não são abrangidos pelas rubricas integradas nos subcontratos clínicos.	- €	- €	12 090,0 €

FSE	Outros Subcontratos Clínicos	Não se conseguiu obter informação específica quanto à composição desta rubrica, apenas que nela se enquadram todos os elementos que não são abrangidos pelas rubricas integradas nos subcontratos clínicos.	- €	- €	12 090,0 €
Perdas por imparidade	Perdas por Imparidade	Compreende dívidas a receber de clientes e outros devedores, bem como provisões do período.	92 092,1 €	11 543,4 €	11 754,6 €
CMVMC	Material Hotelário	É relativo a toalhas, papel higiénico, lençóis, colchas.	8 225,9 €	20 095,2 €	8 938,0 €
CMVMC	Material de Construção e Conservação	Incluem-se as despesas relativas a obras que impliquem alteração das plantas dos imóveis ou melhoramentos no espaço físico. Exemplos: azulejos, madeiras, pedras ornamentais, telhacimento vidros parafusos, tinta, cola, autoclismos.	9 361,0 €	3 953,0 €	7 286,8 €
FSE	Deslocações, Estadas e Transportes	Refere-se às despesas originadas por força de deslocações realizadas por elementos do centro hospitalar, ou de mercadorias. É considerado o aluguer permanente de veículos para transporte de pessoal, subsídios de transporte concedidos em carácter de permanência ao pessoal, passes sociais concedidos ao pessoal, tudo para fazer face às deslocações de e para o local de trabalho. Também se englobam as despesas com alojamento e alimentação fora do local de trabalho, ou deslocação em veículo próprio. Sucintamente, incluem-se as seguintes subrubricas. •Utentes; •Outros Deslocações, Estadas Transportes (De mercadorias); •Pessoal.	4 059,6 €	4 667,2 €	6 106,6 €
CMVMC	Material de Consumo Administrativo	É composto por todos os equipamentos e/ou objetos destinados à concretização de tarefas e atividades de escritório. Alguns dos componentes que podem ser dados como exemplo são: tinteiros impressoras, canetas, lápis, marcadores, borrachas, cola, fita cola, blocos de papel, papel de impressora, dossiers, separadores, agrafadores, furadores, carimbos, fotocópias, computadores impressoras telefones.	7 594,8 €	8 448,0 €	4 931,0 €

**Tabela 8:** Detalhe dos custos por natureza.

**Fonte:** Elaboração Própria.

## 4.5. Mapeamento das atividades realizadas em cada centro de custo

Segundo (Reyanoglu, 2011), o agrupamento dos custos por atividade, propicia um melhor controlo dos mesmos. Assim sendo, faz sentido que o CHCF tenha como necessidade primordial o conhecimento das atividades indutoras dos seus custos.

A relevância deste mesmo entendimento decorre, fundamentalmente, de três aspetos:

1. Constatação de um défice contínuo nas contas da US;

2. Composição maioritária de contrapartidas de organismos da Tutela respeitante aos proveitos;

3. Consideração de diversas possibilidades estratégicas (externalizar determinadas atividades, aumentar/reduzir pessoal de enfermagem). (Luiz et al., 2020.)

Posto isto, estruturou-se o seguinte quadro, no qual se encontram listadas todas as atividades desempenhadas em cada centro de custo, baseado num conjunto de entrevistas informais e no manual de descrição de funções do CHCF.

Reforçar que, ainda se verifica a existência de centros de custo desprovidos de valores registados, que sugeria serem removidos pois não acrescentam nenhum valor à instituição. Tal é o caso dos centros de custo UCCI, Internamento Geral e Geral de cada uma das enfermarias.

Assinalar também, que alguns dos centros são classificados como outras atividades, por serem considerados entidades externas não pertencentes à US. No fundo, são espaços alugados ou em que são feitas cedências.

Centro de Custo	Classificação	Atividades Desenvolvidas
Apela	Outra atividade	<ul style="list-style-type: none"> <li>§ Apoio direto a doentes com esclerose e cuidadores;</li> <li>§ Divulgação da esclerose lateral amiotrófica;</li> </ul>
Aprovisionamento	Secção auxiliar (Administrativa e Direção)	<ul style="list-style-type: none"> <li>§ Gestão e controlo dos stocks e ajustamento à necessidades reais dos utentes;</li> <li>§ Produzir ordens de compra;</li> <li>§ Receção, armazenagem e registo atempado de materiais;</li> <li>§ Planeamento das necessidades de utilização de materiais;</li> <li>§ Seleção de fornecedores;</li> <li>§ Negociação de termos de compra;</li> <li>§ Pagamento de contas;</li> <li>§ Desenvolvimento de contratos;</li> <li>§ Elaborar, mensalmente, o relatório relativo ao volume de compras, consumos e stocks.</li> <li>§ Proceder à separação e distribuição do material nas enfermarias;</li> <li>§ Realizar as diligências necessárias relativas à elaboração de pedidos de refeição e emissão notas de encomenda, bem como ao contacto com FSE; § Proceder à validação das faturas dos FSE no ePortal e proceder ao seu envio para o Centro de Conferências e Faturas (CCF);</li> <li>§ Analisar e conferir, mensalmente, os pedidos de transporte de ambulância; § Solicitar a reparação dos equipamentos;</li> <li>§ Efetuar os pedidos de aquisição de material e artigos;</li> <li>§ Conferir e elaborar, mensalmente, os mapas de imputação aos clientes, relacionados com lavandaria, tabaco e café;</li> </ul>
Bar	Outra Atividade	<ul style="list-style-type: none"> <li>§ Utilização das máquinas de vending (única atividade inerente dado que foi desativado).</li> </ul>

Biblioteca	Secção Auxiliar (Administrativa e de Direção)	<p>§ Organização da biblioteca (cumprimento das normas de catalogação, atualização da base de dados de modo a viabilizar a localização das publicações e a atribuir uma cota);</p> <p>§ Armazenamento de obras literárias, monografias, teses e trabalhos e revistas científicas;</p> <p>§ Consulta do acervo bibliográfico por parte dos estudantes de medicina, pessoal médico do CHCF, investigadores e público em geral para propósitos de investigação ou apoio às atividades hospitalares.</p>
Consulta Externa - C. Psicologia Clínica - C. Psiquiatria e abuso de Substâncias	Centro de Resultados Principal	<p>§ Observação clínica dos clientes, e respetivo diagnóstico de patologias;</p> <p>§ Avaliação da situação clínica e emissão de pareceres relativos ao estado de saúde dos clientes;</p> <p>§ Definição das rotinas de cuidados e terapêuticas a serem implementadas com cada cliente;</p> <p>§ Intervenção/tratamento psicológico/psiquiátrico;</p> <p>§ Organização dos processos individuais dos clientes;</p> <p>§ Realizar pedidos de marcação de consultas e respetiva faturação;</p>
CDA	Centro de Resultados Principal	<p>§ Realização de uma avaliação multidisciplinar para efeitos de admissão e respetivo registo de informação no processo clínico;</p> <p>§ Organização do processo clínico e atualização da documentação relativa à evolução da doença;</p> <p>§ Elaboração do perfil cognitivo e ocupacional dos utentes de forma a planejar o modo de intervenção a utilizar;</p> <p>§ Realização de terapias farmacológicas;</p> <p>§ Desenvolvimento de atividades diárias de estimulação cognitiva, física e sensorial (terapia ocupacional). Da parte da manhã ocorre a realização de uma atividade de orientação para a realidade, e da parte da tarde, decorrem atividades que vão desde a fisioterapia, dança, música, treino de autonomia em atividades de vida diária, realização de programas de expressão plástica, corporal, jardinagem e culinária;</p> <p>§ Prestação de serviços de refeição;</p> <p>§ Supervisionamento das necessidades básicas dos clientes; da manutenção dos aparelhos de enfermagem; da renovação do stock de todo o material necessário;</p> <p>§ Acompanhar os clientes nas entradas e saídas do CDA e durante o transporte na viatura, bem como nas atividades básicas funcionais e de higiene pessoal (hidratação, mudança de fralda, lavagem de mãos, etc.);</p> <p>§ Distribuição das refeições;</p>
CTD	Centro de Resultados Principal	<p>§ Realização de sessões de estimulação Magnética Transcraniana, uma terapia não invasiva sem recorrer a qualquer tipo de medicação para tratar a depressão.</p>
CF - a imputar SPeC	Secção Auxiliar (Administrativa e de Direção)	<p>§ Não foi concedida informação específica quanto às atividades desenvolvidas neste centro, apenas que tem por definição um resultado líquido negativo, englobando os valores dos serviços partilhados, ou seja, a informática, controlo de gestão, património, provedoria, auditoria interna, qualidade e ambiente, recursos humanos.</p>
CF - Indiferenciado	Secção Auxiliar (Administrativa e de Direção)	<p>§ Não foi concedida informação específica quanto às atividades desenvolvidas neste centro, somente que se incluem gastos que não se conseguem imputar diretamente a nenhuma atividade ou secção auxiliar, como é o caso da água, luz, gás, poda de árvores, intervenções.</p>
Despesas Utentes	Outra Atividade	<p>§ É um centro de custo em que o que o CHCF tem de custos é equivalente ao que cobra ao utente pelo que os rendimentos e os custos diretos apresentam exatamente o mesmo valor. Tirando casos excecionais em que o doente não tem a capacidade económica de pagar o que é cobrado, aí é custo interno. Esses casos não faturados equivalem a mais ou menos a 20 % dos gastos da rubrica despesas utentes;</p> <p>§ Realização de compras em nome dos utentes e indexação aos beneficiários dessas mesmas aquisições.</p>

<p>Conselho Executivo</p>	<p>Secção Auxiliar (Administrativa e de Direção)</p>	<p>§ Gestão clínica da enfermagem, dos recursos humanos (contratações, propostas de remunerações e políticas de incentivos);  § Apresentação mensal da execução orçamental, monitorização e introdução de correções;  § Dar cumprimento às deliberações da Mesa Administrativa e do CE;  § Colaboração na elaboração do Plano Anual de Atividades do Orçamento e do Plano Estratégico;  § Assegurar a gestão operacional do CHCF, autorizando a realização de despesa para novos equipamentos ou obras/ substituição ou reparação;  § Acompanhar e avaliar sistematicamente a atividade desenvolvida pela U5;  § Determinar as medidas adequadas, sobre as queixas e reclamações apresentadas pelos utentes;  § Assegurar o cumprimento das normas e regulamentos relacionados com as melhores práticas clínicas bem como das recomendações e</p>
<p>Coordenação de Enfermagem</p>	<p>Secção Auxiliar (Administrativa e de Direção)</p>	<p>§ Assegurar a qualidade da prestação dos cuidados de enfermagem, definindo padrões, indicadores de avaliação, normas e critérios;  § Elaborar propostas que definam os critérios para a admissão de pessoal;  § Orientar e supervisionar os Enfermeiros Chefes, relativamente à organização e gestão das equipas e avaliação da qualidade destes cuidados;  § Organizar e propor o Plano de Férias e informar sobre os pedidos de licenças e dispensas dos enfermeiros;  § Emitir pareceres técnicos e prestar informações em matérias de enfermagem;  § Incentivar a criação de Protocolos que promovam os cuidados de enfermagem e a formação profissional.</p>
<p>Dietética/Nutrição</p>	<p>Secção Auxiliar (de Apoio Clínico)</p>	<p>§ Avaliar o estado nutricional dos clientes;  § Instrução e monitorização diária das terapêuticas nutricionais;  § Elaboração de planos alimentares conforme a avaliação do doente;  § Avaliar o plano nutricional quinzenalmente;  § Coordenar e supervisionar estágios nas áreas de Nutrição;  § Promover atividades, com os clientes, que gira uma maior adesão na prática de uma alimentação saudável e possibilite a aferição de dificuldades alimentares;  § Assegurar o reporte regular e detalhado da avaliação realizada ao serviço de outsourcing (ítau);</p>
<p>Fisioterapia</p>	<p>Secção Auxiliar (de Apoio Clínico)</p>	<p>§ Elaborar as fichas de presenças e ausências diárias dos clientes;  § Assegurar o reporte dos relatórios de serviço;  § Realizar o plano de fisioterapia do cliente;</p>
<p>Enfermarias Enfermarias João Paulo II; - Geral (João Paulo II);-Instituto Segurança Social (João Paulo II);-Internamento Geral (João Paulo II); -Magalhães Lemos (João Paulo II); -Particulares (João Paulo II)- Unidade Perturbações aditivas I (João Paulo II);-Cuidados Continuados I C.H.P (João Paulo II)Enfermarias João XXIII;- Geral (João XXIII); - Instituto Segurança Social (João XXIII);-Magalhães Lemos (João XXIII);-Particulares (João XXIII);- Residências de Apoio Máximo (João XXIII);Enfermarias N.S.Fátima;- Geral (N.S. Fátima);-Instituto Segurança Social (N.S. Fátima);-Internamento Geral (N.S. Fátima);-Magalhães Lemos (N.S. Fátima);-Particulares (N.S.Fátima);Enfermarias Paulo VI;- Geral (Paulo VI);-Instituto Segurança Social (Paulo VI);Internamento Geral (Paulo VI);Internamento Geral (Paulo VI);-Magalhães Lemos (Paulo VI);-Particulares (Paulo VI)-U- Unidade Perturbações aditivas I (Paulo VI);Enfermarias S.João;- Geral (S. João); - Instituto Segurança Social (S. João);-Magalhães Lemos (S.João);-Particulares (S.João);-Cuidados Continuados I C.H.P (S.João);Enfermarias St.T. Ávila;- Geral (St. T. Ávila);- Instituto Segurança Social (St. T. Ávila);-Magalhães Lemos (St.T.Ávila)</p>	<p>Centro de Resultados Principal</p>	<p><b>Atividades de enfermagem:</b>  § Avaliar clinicamente e emitir pareceres relativos à capacidade de autonomia dos clientes e ao seu estado de saúde, com vista à tomada de decisões relativas a permissões de saídas, emissão de Declarações para Juntas Médicas, Atestados de Incapacidade e outra documentação;  § Definição das rotinas de cuidados e terapêuticas a serem implementadas com cada cliente;  § Monitorização e acompanhamento do tratamento proposto a cada cliente;  § Articulação com médico de família do cliente o encaminhamento para as especialidades necessárias;  § Manter os processos individuais dos clientes devidamente organizados e atualizados;  § Administração de medicação;  § Manutenção do estado clínico do doente no internamento;  § Prestação de cuidados de higiene e conforto aos clientes (limpeza, vestuário, arranjo pessoal) em conformidade com o plano de cuidados e grau de dependência;  <b>Atividades de hotelaria:</b>  § Limpeza dos quartos;  § Receção, arrumação de roupas lavadas;  § Limpeza dos serviços de ação médica;  § Distribuição de refeições.</p>

Hemodiálise	Outra Atividade	<p>§ Aluguer do espaço do CHCF por parte da clínica de hemodiálise do porto (nephrocare) para a realização de sessões de hemodiálise. São pessoas externas ao CHCF que utilizam esse mesmo espaço (tem uma componente fixa e uma variável em função da receita da clínica);</p>
Jardins	Secção Auxiliar (de Apoio Geral)	<p>§ Tratamento e limpeza de pátios;</p> <p>§ Remodelação e manutenção de jardins (participação dos utentes que se reflete num duplo benefício de lazer e terapia ocupacional);</p> <p>§ Atividades de lazer dos utentes: Utilização da horta como programa de terapia ocupacional.</p>
Mundo a Sorris	Outra Atividade	<p>§ Aluguer do espaço ao CHCF;</p> <p>§ Faturação de água e luz consumida pela ONG;</p> <p>§ Promoção da saúde oral;</p> <p>§ Partilha da despesa de segurança.</p>
Parque de Estacionamento	Secção Auxiliar (de Apoio Geral)	<p>§ Entrada, saída e estacionamento de veículos.</p>
Percurso Museológico	Outra Atividade	<p>§ Realização de um percurso pelo complexo do CHCF, sendo os principais pontos integrantes do núcleo museológico: a biblioteca, serviços farmacêuticos antigos e o panóptico.</p>
Perícias Médico Legais e Outras Perícias	Secção Auxiliar (de Apoio Clínico)	<p>§ Realização de autópsias (atualmente nenhum medico faz).</p>
Pony Club Porto	Outra Atividade	<p>§ Aluguer do espaço ao CHCF;</p> <p>§ Equitação desportiva e terapêutica;</p> <p>§ Campos de férias;</p> <p>§ Festas de aniversário;</p>
Serviço Gestão de Doentes	Secção Auxiliar (Administrativa e de Direção)	<p>§ Planear, agendar, registar e apoiar toda a atividade clínica em termos administrativos;</p> <p>§ Receção de clientes;</p> <p>§ Abertura de processos administrativos (abre a ficha do cliente, agenda, fatura e cobra);</p> <p>§ Apresentação da área clínica;</p> <p>§ Marcação das primeiras consultas e subsequentes e alteração de datas de consultas, exames ou outros procedimentos;</p> <p>§ Agendamento do internamento dos clientes e provável alta;</p> <p>§ Registar a identificação dos clientes e entidade responsável pelo pagamento das despesas resultantes dos tratamentos e serviços prestados no CHCF; § Gerir o transporte de clientes;</p> <p>§ Elaborar, mensalmente, relatórios de serviço;</p>
Serviço de Higiene e Limpeza	Secção Auxiliar (de Apoio Geral)	<p>§ Limpeza e desinfeção dos espaços;</p> <p>§ Fornecimento e reposição de material para as zonas de casas de banho e vestiários;</p> <p>§ Gestão de resíduos hospitalares.</p>
Serviço de Tratamento de Roupa	Secção Auxiliar (de Apoio Geral)	<p>§ Receber e conferir a roupa enviada por FSE;</p> <p>§ Realizar a separação, contagem, pesagem e ensacamento da roupa para envio à lavandaria;</p> <p>§ Elaborar registos de controlo de entrega e recebimento da roupa enviada e rececionada da lavandaria;</p> <p>§ Recolha das roupas sujas nos vários serviços da Unidade Operacional.</p>
Serviço de Viatura	Secção Auxiliar (de Apoio Geral)	<p>§ Transportar passageiros: clientes e colaboradores;</p> <p>§ Transportar cargas e material hospitalar, intra e extra organização;</p> <p>§ Manutenção, conservação e limpeza;</p> <p>§ Apoiar os ocupantes na entrada e saída da viatura, da viatura;</p>
Serviços de instalações e equipamento	Secção Auxiliar (de Apoio Geral)	<p>§ Realização de consertos e reparos nas instalações interiores e exteriores e equipamentos;</p> <p>§ Efetuar pedidos de material e equipamento;</p> <p>§ Garantir a operação, manutenção preventiva e curativa das instalações técnicas – elétricas, mecânicas, eletromecânicas, telecomunicações, entre outras – bem como, a gestão da eletricidade, água, fluidos e demais instalações que não sejam da responsabilidade de uma terceira entidade;</p>

Serviço Social	Secção Auxiliar (de Apoio Geral)	<ul style="list-style-type: none"> <li>§ Promoção da reinserção dos doentes na realidade;</li> <li>§ Tratar de pensões de invalidez;</li> <li>§ Emitir relatórios, listagens e pareceres sociais, com base na avaliação e análise das situações e condições sociais;</li> <li>§ Articular com entidades externas, tais como, Serviços Locais de Saúde, Hospitais, Finanças, Segurança Social, Tribunais e Instituto de Medicina Legal, para tratamento de assuntos relativos ao cliente e assegurar o cumprimento dos protocolos estabelecidos;</li> <li>§ Colaboração com as equipas técnicas de outras especialidades, na sensibilização ao cliente e família para os aspetos relacionados com o estado de saúde;</li> <li>§ Gerir e organizar os processos de atribuição de dinheiros de bolso, vales de pensão e valores entregues por familiares dos clientes;</li> <li>§ Analisar os saldos devedores e proceder à respetiva intervenção;</li> <li>§ Gerir e organizar os processos inerentes ao óbito do cliente;</li> <li>§ Coordenar e supervisionar estágios no Serviço Social;</li> <li>§ Proceder à gestão documental, arquivo e manutenção dos processos individuais relativos aos candidatos e clientes, assim como à gestão e atualização dos processos de participações e apoios associados;</li> <li>§ Realizar atendimentos individuais, onde são identificados problemas e necessidades de apoio social dos clientes, elaborando o respetivo diagnóstico social;</li> </ul>
Serviços Farmacêuticos	Secção Auxiliar (de Apoio Clínico)	<ul style="list-style-type: none"> <li>§ Garantir o abastecimento, entrega e distribuição dos produtos farmacêuticos de material de consumo clínico e dos reagentes;</li> <li>§ Gerir o stock de produtos farmacêuticos, elaborando os respetivos pedidos de compra e de serviço ao armazém central;</li> <li>§ Gerir as devoluções, trocas, consignações e empréstimos de produtos farmacêuticos;</li> <li>§ Elaborar e enviar ao INFARMED a listagem de registo dos consumos mensais; § Controlar as condições de armazenagem, bem como os registos de validade; § Coordenar e supervisionar estágios nos Serviços Farmacêuticos; § Executar a preparação de produtos farmacêuticos diários, mediante mapa terapêutico do cliente, por enfermaria;</li> <li>§ Proceder à distribuição do material clínico e malas uni-dose pelas enfermarias;</li> <li>§ Executar serviço de carácter administrativo inerente às funções (exemplo: registar e verificar as encomendas rececionadas);</li> <li>§ Registar as saídas e os consumos unidos, bem como, revertências, via plataforma informática;</li> <li>§ Realizar os pedidos de reposição de stocks do material de consumo clínico;</li> </ul>
Serviços Gerais	Secção Auxiliar (de Apoio Geral)	<ul style="list-style-type: none"> <li>§ Serviços prestados por picheiros, carpinteiros;</li> <li>§ Recolha de resíduos;</li> <li>§ Recolha de sacos de roupa.</li> </ul>
Serviços Religiosos	Secção Auxiliar (de Apoio Geral)	<ul style="list-style-type: none"> <li>§ Realização de missas semanalmente.</li> </ul>
Terapia Ocupacional	Secção Auxiliar (de Apoio Clínico)	<ul style="list-style-type: none"> <li>§ Estimulação cognitiva dos doentes através das oficinas (jogos, cartonagem, desporto, informática, teatro) e promoção das atividades de vida diárias;</li> <li>§ Realização de reuniões com a equipa técnica, visando a planificação e avaliação dos objetivos das atividades;</li> <li>§ Coordenar e supervisionar estágios no Serviço de Terapia Ocupacional; § Efetuar uma avaliação individual dos clientes, estabelecendo o plano de intervenção;</li> <li>§ Articular com o médico responsável do cliente, as atividades terapêuticas a serem realizadas;</li> <li>§ Manter os processos individuais dos clientes devidamente organizados e atualizados, assegurando o registo das intervenções desenvolvidas e demais ocorrências;</li> <li>§ Elaborar as fichas de presenças e ausências;</li> <li>§ Avaliar os efeitos das atividades terapêuticas;</li> </ul>
Vending	Outra atividade	<ul style="list-style-type: none"> <li>§ Utilização de máquinas de self-service.</li> </ul>

**Tabela 9:** Descrição das atividades por centro de custo.

**Fonte:** Elaboração Própria.

#### 4.6. Conhecimento da relação entre a atividade e o doente e sugestão da métrica de imputação de custo das mesmas ao objeto de custo

A existência de uma relação clara entre o custo e o objeto de custo é imperativa, dado que irá servir como fundamento de imputação, sendo que, apenas se considera racional imputar custos aos utentes quando os mesmos estão relacionados com o próprio.

Contrariamente ao que se constata no atual sistema, em que todos os custos são afetos ao doente, sugere-se que além do custo imputado ao enfermo existam custos de estrutura, que não têm qualquer associação ao objeto, mas sim à organização como um todo; e custos de subutilização, que não se imputam.

Por conseguinte, construiu-se um *excel* que elenca todos os custos considerados relevantes para a aproximação ao valor do objeto de custeio e respetivos centros de custo (atuais, propostos e devida fundamentação).

Contrariamente ao que se tinha em mente, nenhuma das rubricas se encontrava registada num centro de custo inicial antes de ser distribuída. Todos os custos são diretamente repartidos pelos centros correspondentes, tal como evidenciado na coluna relativa ao centro de custo atual.

Seguidamente, apresentam-se os critérios de imputação presentemente vigentes e sugeridos, sendo que os primeiros apenas assumem duas formas: no caso do custo pertencer aos centros de custo das enfermarias equivale à divisão

do custo total pelo número total de doentes, se por outro lado, o custo estiver integrado num centro de custo considerado secção auxiliar ou outra atividade efetua-se uma ponderação do peso relativo.

Finalmente, demonstram-se os custos totais e cálculos auxiliares necessários à obtenção do custo a distribuir e custo por utente. Assinalar que, os valores apresentados na coluna dos custos totais já têm em conta o critério de imputação proposto, excetuando os realçados a claro que se enquadram num destes três casos:

- Desconhecimento de uma percentagem específica;
- Insipiência da natureza dos componentes de determinados custos;
- Indefinição de um custo padrão.

Equivalem por isso, ao total de gastos registados em cada uma das rubricas da DR da organização, extraída do *smart BI* da evolução mensal.

Ademais, relativamente aos desperdícios, no atual modelo a única forma de cálculo existente consiste na diferença entre o custo atual e o custo que o CHCF teria caso tivesse a aproveitar toda a sua capacidade. Contudo, esta computação aplicava-se exclusivamente aos custos fixos. Assim sendo, na coluna relativa ao desperdício efetuou-se a multiplicação do custo total pela percentagem de ineficiência e, teve-se complementarmente em consideração a existência de desperdícios associados aos custos classificados como variáveis. No final somam-se os valores do custo por utente apresentados em cada coluna e dividem-se pelo número de dias anuais.

Seguidamente, apresenta-se parte do *excel* elaborado, contendo os três primeiros centros de custo, de modo a ter uma noção da sistematização feita.

Rubrica Principal	Custos por Natureza	Classificação do Centro de Custo		
		Centro de Custo Atual	Centro de Custo Proposto	Fundamentação
FSE	Serviços Especializados (Informática, Imputação Spec, Gestão de instalação e Equipamentos, Honorários, Resíduos Hospitalares, Outros Trabalhos especializados, Publicidade e Propaganda, Vigilância e Segurança)	Apela, aprisionamento, biblioteca, CF-indif, conselho executivo, despesas utentes, joao paulo II, joao XXIII, jardins, mundo a sorrir, nossa senhora fatima, paulo VI, s.joao, serviço viaturas, st avila, terapia ocupacional, cf imputar spec	Serviços Especializados- Informática Geral; Serviços Especializados- Informática- Gestão de doentes	Dentro dos serviços especializados, os referentes a imputar spec devem estar especificados por natureza para serem melhor geridos, os relativos à informática poderiam ser decompostos em informática geral e informática gestão de doentes de modo a que apenas o segundo centro de custo fosse alocado ao doente, os associados à gestão de instalações e equipamentos poderiam estar integrados no centro de custo conservação e reparação de instalações e equipamentos; os outros trabalhos especializados deveriam estar especificados por natureza no sentido de se efetuar também uma melhor gestão.
FSE	Subcontratos Não Clínicos - Serviços Alimentação	Cda, st avila, dietetica, joao paulo II, joao xiii, nossa senhora fatima, paulo VI, s joao	Segmentar os subcontratos não clínicos em serviços de alimentação e lavandaria	Como os serviços de alimentação e a lavandaria são de naturezas bastante distintas e têm ambas materialidade faz sentido desagregá-los em 2 centros de custo distintos.
Depreciações/Amortizações	Edifícios E Outras Construções	C. psiquiatria, CF-indiferenciado, conselho executivo, parque de estacionamento, mundo a sorrir, percurso museológico, serviços instalações e equipamentos, serviços religiosos, terapia ocupacional	Edifícios e Outras Construções- Core; Edifícios e Outras Construções- Auxiliares	Dividir as depreciações das enfermarias e quanto muito das construções realizadas nos jardins das restantes construções do CHCF uma vez que o doente apenas faz uso das primeiras e portanto não faz sentido imputar as restantes construções do complexo ao objeto de custo.

IMPUTAÇÕES										CUSTO TOTAL		
É feita?	Imputação Atual ao Objeto de Custo (utente internado)			Critério Atual	Imputação Proposta ao Objeto de Custo (utente internado)			Critério Proposto	12m2020	12m2021	11m2022	
	Caracterização				Caracterização							
	Direto	Indireto	Não imputável		Direto	Indireto	Não imputável					
sim		x		custo total/nº doentes ou ponderação do peso relativo		x	x	Imputar apenas uma % da informática relativa à que é utilizada no serviço gestão de doentes. Como não temos dados que permitam chegar a essa percentagem extrai-se o valor da rubrica serviços especializados demonstrado na DR do CHCF abrangendo todos os centros de custo.	969 517,1 €	946 740,4 €	998 765,8 €	
sim	x			custo total/nº doentes ou ponderação do peso relativo	x			Custo total / nº doentes	784 218,5 €	758 171,6 €	690 280,6 €	
sim		x		custo total/nº doentes ou ponderação do peso relativo		x	x	Imputar apenas o custo da depreciação dos edifícios e outras construções core, ou seja, das enfermarias através da multiplicação do custo total por uma dada percentagem. Como em cada centro de custo relativo às enfermarias não se encontram valores associados à rubrica depreciação e amortização e edifícios e outras construções extrai-se o valor da rubrica depreciações e amortizações (Edifícios e outras construções) demonstrado na DR do CHCF abrangendo todos os centros de custo.	692 966,5 €	689 044,5 €	628 336,2 €	

CÁLCULOS AUXILIARES									Custo a Distribuir (Custo total - Despesa)			Custo por Utente (Custo a Distribuir # utentes)		
Capacidade utilizada do CHC			Capacidade instalada do CHC			Desperdiço/Ineficiência (valor total)								
12m2020	12m2021	11m2022	12m2020	12m2021	11m2022	12m2020	12m2021	11m2022	12m2020	12m2021	11m2022	12m2020	12m2021	11m2022
271	255	232	285	285	235	47 625,4 €	99 656,9 €	12 750,2 €	921 891,7 €	847 083,5 €	986 015,6 €	3 401,8 €	3 321,9 €	4 250,1 €
271	255	232	285	285	235	38 523,0 €	79 807,5 €	8 812,1 €	745 695,4 €	678 364,0 €	681 468,5 €	2 751,6 €	2 660,3 €	2 937,4 €
271	255	232	285	285	235	34 040,5 €	72 531,0 €	8 021,3 €	658 926,1 €	616 513,5 €	620 314,9 €	2 431,5 €	2 417,7 €	2 673,8 €

**Tabela 10:** Excel relativo à proposta de melhoria do sistema de custeio.

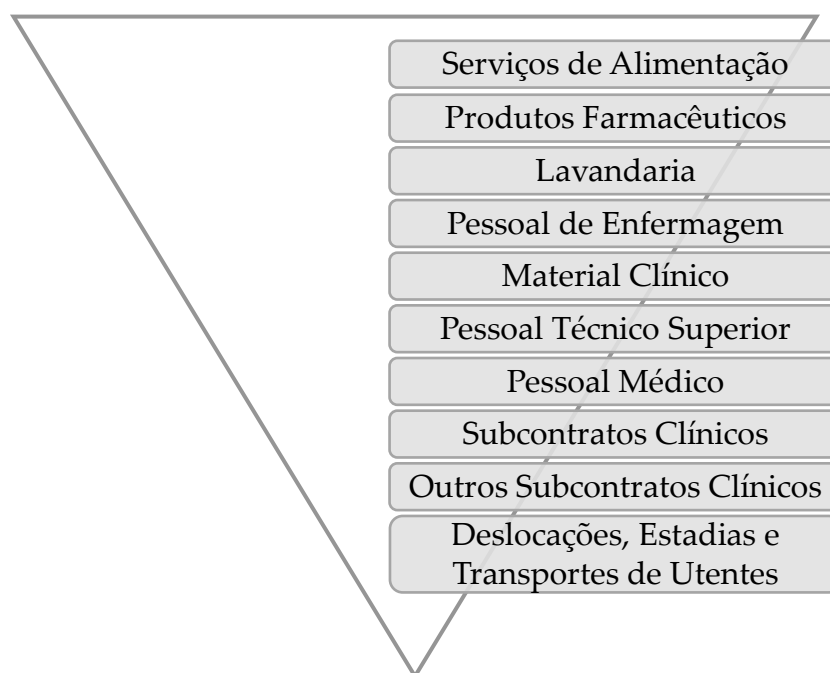
**Fonte:** Elaboração Própria.

## 4.7. Propostas de melhoria

### 4.7.1. Ao tratamento dos custos diretos

A definição de custo direto abrange todos aqueles em que é possível estabelecer uma relação inequívoca com o objeto de custo, correspondente ao doente internado.

Deste modo, sugerem-se como diretos os seguintes, organizados por ordem decrescente de materialidade:



#### *Critérios de imputação propostos*

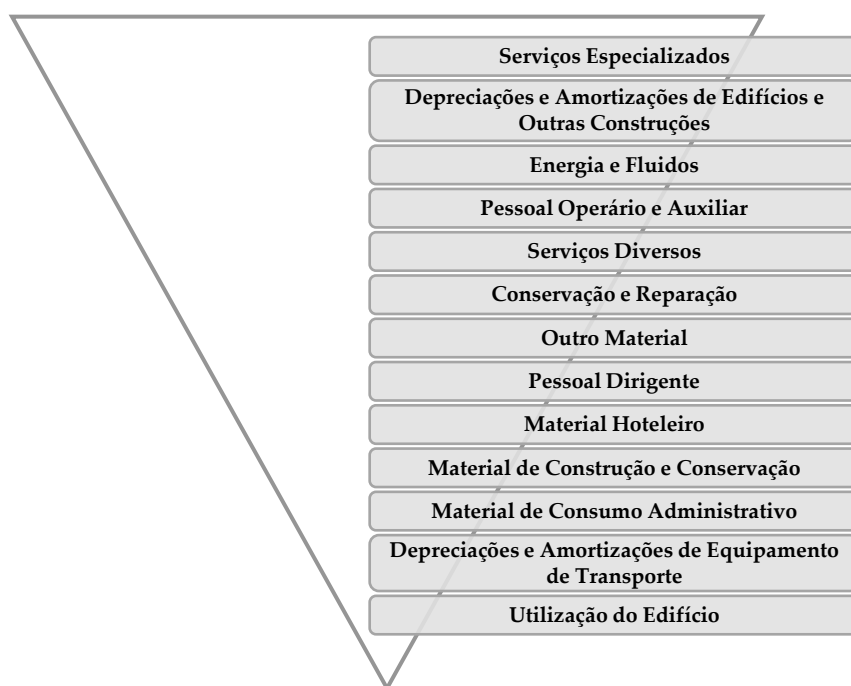
<i>Serviços alimentação e material clínico:</i>	Efetuar a divisão do total dos gastos de cada uma das rúbricas pelo número total de doentes.
<i>Produtos farmacêuticos</i>	Realizar uma imputação específica a cada utente.

<p><i>Lavandaria:</i></p>	<p>Efetuar o rácio entre o custo total da roupa utilizada pelos pacientes e do material hoteleiro usado em enfermarias, e o número total de doentes. Como não é possível obter um valor concreto do custo do serviço de lavandaria associado à roupa dos utentes e ao material hoteleiro das instalações <i>core</i> utilizou-se como aproximação o valor registado na rubrica lavandaria do centro de custo “serviço de tratamento de roupa”. Também se pretendia adicionar o valor consignado dessa mesma rubrica em cada um dos centros de custo associados às enfermarias, porém não apresentavam valores registados.</p>
<p><i>Deslocações, estadias e transportes:</i></p>	<p>Imputar somente os custos com deslocações de utentes, dividindo o custo total desta rubrica pelo número de doentes transportados. Dado que não se teve acesso ao número de utentes transportados anualmente, dividiu-se pelo número total de doentes de cada ano.</p>
<p><i>Pessoal de enfermagem/ técnico superior/médico :</i></p>	<p>Introduzir o conceito de custo-objetivo médio por doente, ou por enfermaria decorrente da complexidade da mensuração do consumo por utente. Dada a natureza diversificada dos serviços prestados, recomenda-se estabelecer para cada atividade uma quantidade de horas-objetivo por utente e um custo-hora objetivo, tendo em mente que seria fundamental acompanhar o tempo empregue por cada profissional em cada atividade, de modo a proceder ao melhoramento do custo, através da imputação do desvio face ao custo real. Esta proposta iria possibilitar um melhor controlo da produção por</p>

	especialista, atividade por atividade face ao sistema vigente. (Luiz et al., 2020.)
<i>Subcontratos clínicos e outros subcontratos clínicos:</i>	Primeiramente conhecer a natureza dos outros subcontratos e depois registrar no sistema informático, por exemplo, um custo padrão por tipo de subcontrato, atendendo a que o mesmo deveria ser revisto no final de cada ano, no sentido de ser afinado imputando o desvio face ao custo real.

#### 4.7.2. Ao tratamento dos custos indiretos

Já o conceito de custo indireto compreende todos aqueles cuja associação ao objeto de custo não é clara, pelo que se propõe a qualificação de indiretos aos



### *Critérios de imputação propostos*

<p><i>Serviços Especializados:</i></p>	<p>Segundo a DR do CHCF este custo é composto maioritariamente por uma rubrica designada por “Imputação SPeC”, pelo que, primeiramente, sugere-se a sua especificação por natureza, de maneira a depreender se o centro de custo em que se enquadra é o mais adequado, decidir se faz sentido imputá-lo ao paciente, e em caso afirmativo definir o critério subjacente. O mesmo acontece com a rubrica “outros serviços especializados”. Outra componente deste custo corresponde aos serviços informáticos, que poderiam ser desagregados em informática geral e informática gestão de doentes, de modo a que apenas o segundo fosse alocado ao utente. Assim sendo, o critério passa por imputar ao objeto de custeio uma certa percentagem do custo total dos serviços informáticos relativa à que é utilizada no serviço gestão de doentes.</p>
<p><i>Depreciações/ amortizações de edifícios e outras construções:</i></p>	<p>Considerar o desenvolvimento de centros de custo secundários, que neste caso, corresponderiam às enfermarias, de forma a possibilitar a dissociação das depreciações/amortizações das instalações <i>core</i> (enfermarias), e quanto muito, dos espaços comuns como os jardins, das depreciações/amortizações dos edifícios auxiliares (nas quais se deveria excluir o espaço devoluto). Deste modo, imputar-se-ia ao utente apenas o custo associado às primeiras, multiplicando-se o custo total desta rubrica por uma determinada percentagem, a qual poderia corresponder ao rácio do número total de m<sup>2</sup> das enfermarias pelo número total de m<sup>2</sup> do CHCF.</p>

<p><i>Energia e fluídos:</i></p>	<p>Introduzir o conceito de custos-padrão, isto é, custos-objetivo que servem para sinalizar o que se pretende alcançar. Estabelecer custos-padrão para os consumos de <i>utilities</i> (água, gás, comunicações) e formas de contagem dos consumos reais por enfermaria. (Luiz et al., 2020) Assim, imputar-se-ia, exclusivamente, a energia utilizada nas instalações core. Acrescentar que, os combustíveis associados ao transporte de utentes, incluídos também neste custo, poderiam estar integrados no centro referente às deslocações, dado serem da mesma natureza.</p>
<p><i>Pessoal operário auxiliar:</i></p>	<p>Similarmente ao que se procede nas duas rubricas anteriores, num primeiro momento decompor-se-ia o centro de custo em dois: pessoal operário-enfermarias; pessoal operário-edifícios auxiliares, a fim de afetar ao doente apenas o custo relativo aos profissionais alocados às enfermarias.</p>
<p><i>Serviços diversos:</i></p>	<p>Atendendo à natureza abrangente deste centro de custo, dever-se-ia, preliminarmente, desagregá-lo nas suas componentes distintas. Exemplificando, no que concerne aos seguros, recomenda-se a sua segmentação em dois: seguros utilizados em prol do utente (acidentes pessoais e responsabilidade social) e seguros utilizados para salvaguardar outros aspetos inerentes à organização (multirrisco, perdas de exploração), de modo a alocar apenas os primeiros ao paciente. Com a mesma finalidade, sugere-se efetuar uma decomposição entre a comunicação usada em enfermarias e em instalações auxiliares.</p>

	<p>Relativamente aos custos com rendas e alugueres, propõe-se a criação de um centro de custo individual, no qual se passe a ter em consideração um valor de renda do mercado da utilização edificado (pois apesar do edifício já estar totalmente amortizado, faz sentido cobrar uma renda pela utilização do espaço), sendo que apenas se alocaria ao objeto de custo o valor de renda associado ao espaço ocupado pelas enfermarias. Uma nota complementar que pode ser feita, é a ponderação da possibilidade de incorporar nos serviços de limpeza, higiene e conforto, os serviços de desinfeção dado partilharem a mesma natureza. Os restantes custos abrangidos pelos serviços diversos não seriam imputados, pois não têm qualquer tipo de relação com o enfermo.</p>
<p><i>Conservação e reparação:</i></p>	<p>Inicialmente, sugere-se a agregação das rubricas gestão de instalações e equipamentos, e do material de construção e conservação neste centro de custo, já que possuem uma natureza semelhante. Posteriormente, propõe-se a decomposição do centro em quatro: gestão, conservação e reparação de viaturas/equipamentos/instalações auxiliares/instalações <i>core</i>, a fim de serem imputados ao utente apenas o último.</p>
<p><i>Outro material:</i></p>	<p>Visto que é o terceiro custo mais significativo integrante do CMVMC, torna-se imperativo averiguar a sua natureza e subdividi-lo por centros de custo de acordo com a mesma, ou agrupá-lo em centros de custo já existentes que partilhassem uma natureza semelhante. Concretizado esse</p>

	recomenda-se a adoção do critério de imputação inerente aos centros de custo em que foi enquadrado.
<i>Pessoal dirigente:</i>	Imputar, exclusivamente, o custo do diretor clínico ao utente e deduzir eventuais desperdícios através da multiplicação da percentagem de ineficiência (rácio da diferença entre a capacidade instalada e a utilizada pela capacidade instalada) pelo custo total.
<i>Material hoteleiro e de consumo administrativo:</i>	Imputar ao doente unicamente os custos associados aos materiais utilizados nas enfermarias ativas (e complementarmente, no serviço de gestão de doentes, no caso do centro de custo referente ao material administrativo), aplicando uma percentagem específica sobre o valor do custo total de cada centro de custo.
<i>Depreciações e amortizações de equipamento de transporte:</i>	Considerar somente como imputável ao objeto de custo o custo de transporte de doentes. Sugere-se, então, a aplicação de uma percentagem que poderia equivaler ao peso relativo do custo com deslocações dos utentes, no total de custos da deslocação de utentes, pessoal e materiais.

Recomenda-se ainda que, na presença de ociosidade, esta deve ser medida. (Luiz et al., 2020) Os únicos casos em que se conseguiu obter uma aproximação do valor da mesma, tratam-se dos custos fixos, nos quais se multiplicou o valor do total de gastos dos próprios por uma percentagem de ineficiência, dada pela diferença entre a capacidade instalada e utilizada. Quanto aos variáveis, considera-se, similarmente, a existência de desperdícios, porém não se consegue apontar um valor devido à ausência de informação. Propõe-se, portanto, a definição de um desperdício normal e de um não normal para cada um dos custos estabelecendo, por exemplo, um limite de 15% (valor que pode variar conforme

a natureza do custo) que no caso de ser ultrapassado não seria imputado ao utente.

#### 4.8. Discussão de resultados

De acordo com a revisão de literatura, a conjugação e adequação dos instrumentos e metodologias que visam a obtenção de custos, viabilizam o entendimento da estrutura de consumo de recursos das organizações, bem como a tomada e execução decisões estratégicas e operacionais com menor grau de risco associado, traduzindo-se numa maximização da eficiência, qualidade e valor para o utente. Daqui decorre, por conseguinte, a enfatização das melhorias que podem ser concretizadas no atual sistema de custeio do CHCF, que possibilitam, simultaneamente, um conhecimento mais real dos custos por doente internado. (Cooper & Kaplan, 1991; Costa et al., 2008).

No contexto da saúde, e particularmente em Portugal, o custeio *top down* é o mais adotado segundo o PCAH, e no caso concreto do CHCF, também se verifica a utilização do mesmo visto que o custo total do centro de custo é dividido pelo número de pacientes, obtendo-se o custo médio por indivíduo, em alternativa ao custo de cada enfermo específico. (Silva, 2017)

Dentro das abordagens *top down*, segundo (Major, 2007; Drury, 2008), o sistema ABC apresenta toda a sua preeminência em organizações inseridas num mercado competitivo e cujos custos indiretos assumam uma grande proporção no total de custos da organização, aspetos também caracterizadores do CHCF. Assim, remeteu-se para esta ferramenta possibilitando a definição das principais atividades e custos envolvidos no cuidado do utente (Kaplan & Porter, 2011), coadjuvando na identificação dos custos mais significativos e do que os proporciona, (Mahal & Akram Hossain, 2015) e facilitando a realização de *benchmark*.

Adicionalmente, (Kaplan & Porter, 2011) defendem que qualquer sistema de custeio deve contabilizar todos os custos de todos os recursos usados pelo paciente, pelo que uma das propostas consiste na revisão do universo de custos a tratar, a fim de se incluïrem custos associados ao objeto de custeio, que presentemente, não estão a ser considerados (como é o caso do custo de utilização do edifício).

Com a finalidade de sintetizar as principais características de cada um dos sistemas de custeio abordados e de facilitar a sua comparação, foi elaborada a seguinte tabela:

Sistema de Custeio Atual	Sistema de Custeio Proposto
Classificação da totalidade dos custos integrados nos centros de custo referentes às enfermarias como diretos, e dos custos incluídos nos centros associados às macro secções como indiretos;	<b>Revisão da classificação dos custos diretos e indiretos, independente dos centros de custo em que estão integrados, qualificando como diretos aqueles em se presencia uma relação inequívoca com o objeto de custo, em contrapatida aos indiretos em que a mesma não é tão clara;</b>
Reflexão insuficiente quanto à definição do universo de custos a tratar;	<b>Inclusão/Exclusão de determinados custos em função da sua relação com o objeto de custeio (caso dos custos de utilização do edificado que deveriam ser considerados, ou dos OGP que se recomenda não serem imputados ao utente uma vez que não se relacionam com o próprio;</b>

---

Inexistência de um critério de Efetuação de uma imputação imputação racional, apenas se efetua específica ao utente em uma ponderação do peso relativo (no determinados centros de custo caso dos custos indiretos) ou uma (exemplificando: produtos divisão da totalidade dos custos farmacêuticos);  
diretos pelo número de doentes Afetação parcial de alguns centros de instalados em cada enfermaria. custo, visto que não se relacionam na sua totalidade com o objeto de custeio, aplicando-se por conseguinte uma dada percentagem (associada à parte do centro de custo que se relaciona com o utente) sobre o total de gastos registado nesse mesmo centro de custo.

---

Indeterminação de custos objetivo e Estabelecimento de custos objetivo respetivos desvios. por doente ou enfermaria, tendo em mente a implicação de uma revisão anual do mesmo que possibilitasse o levantamento de desvios face ao custo real e posterior afinação. Exemplos de centros de custo em que se propõe esta melhoria: pessoal médico, de enfermagem, energia e fluídos. (Chan & Yee-Ching, 1993) acrescentam que a harmonização do ABC com o desenvolvimento do perfil do custo padrão, permite identificar tratamentos cujos custos

<p>Inexistência de centros de custo secundários.</p>	<p>são maiores do que os proveitos, e subsequentemente apontar oportunidades de melhoria</p> <p>Formação de centros de custo secundários (respetivos às enfermarias, por exemplo) que permitam não só a agregação de custos não práticos de individualizar utente a utente, como também a distinção entre instalações <i>core</i> e auxiliares, no sentido de imputar apenas as primeiras ao objeto de custeio, como acontece nos centros de custo sugeridos pessoal operário e auxiliar- instalações <i>core</i> vs auxiliar, entre outros;</p>
<p>Desconhecimento total da natureza de um conjunto de centros de custo (como por exemplo, outro material, outros subcontratos) podendo estes tanto corresponder a custos mal distribuídos pertencentes a outras secções auxiliares, como também a custos diretos suscetíveis de serem imputados às enfermarias ou ao próprio utente.</p>	<p>Compreensão da natureza e subsequente decomposição dos centros de custo que não apresentam os seus custos constituintes discriminados, como é o caso dos CF-Indiferenciado e CF-Imputar Spec, de modo a depreender se o centro em que os custos se situam enquadrados é o mais adequado, decidir se faz sentido imputá-lo ao doente e em caso afirmativo definir o critério subjacente.</p>

<p>Presença de centros de custo com custos de naturezas distintas.</p>	<p><b>Agregação de custos da mesma natureza no mesmo centro de custo (como se propõe no caso serviços de limpeza, higiene e conforto e serviços de desinfeção).</b></p>
<p>Imputação da totalidade dos custos existentes ao utente;</p>	<p><b>Imputação dos custos de cada atividade ao utente apenas no caso de se relacionar com o próprio, ou ao centro de custo secundário desenvolvido;</b></p>
<p>Apenas determina as perdas de eficiência associadas à ociosidade nos custos fixos através do confronto da capacidade utilizada com a instalada; Não faz distinções entre desperdícios.</p>	<p><b>Averiguação da existência de ociosidade associada a custos fixos e variáveis, e em caso afirmativo, proceder à sua medição;</b></p> <p><b>Definição de um desperdício normal e não normal para cada um dos custos, de modo a imputar apenas o primeiro ao utente.</b></p>
<p>Controlo débil da produção por profissional; Não permite o conhecimento efetivo dos custos indiretos, inibindo a possibilidade de efetuar <i>benchmarks</i> e dificultando a exploração de possibilidades estratégicas, como por exemplo externalização dos serviços partilhados.</p>	<p><b>Melhor controlo da produção por profissional;</b></p> <p><b>Aproximação a um valor específico dos custos indiretos e subsequente facilidade em não só efetuar comparações face a outras entidades, como também fundamentar decisões estratégicas;</b></p>

---

Seguimento de uma lógica de absorção total, que conforme a revisão de literatura reside na apropriação de todos os custos sejam eles diretos ou indiretos, resultantes da utilização ou consumo de recursos envolvidos na produção de bens ou serviço (Hugues et al., 2011).

---

Complexifica a identificação de fontes de ineficiência devido à impossibilidade de estabelecer uma ligação lógica entre os custos e os seus <i>outputs</i> .	<b>Seguimento de uma lógica de absorção racional, que segundo (Baganha, 1995), remete para os conceitos de capacidade máxima e capacidade normal.</b>
	<b>Capacidade de identificação concreta de fontes de desperdício;</b>
	<b>Disponibilização de informação precisa e exata, referente às atividades e custos dos serviços, (Cooper &amp; Kaplan, 1988)</b>

---

Comparando agora em termos de valores, constata-se que os custos diretos no atual modelo de custeio totalizaram 43,4€; 46,9€; 46,4€ no período de 2020-10/2022, enquanto que no proposto perfazem valores de 23,6€; 23,9€; 25,3€. Esta discrepância justifica-se pela não consideração da totalidade dos gastos com pessoal como custo direto (apenas se teve em conta o pessoal médico e de enfermagem como integralmente diretos), e pela não integração do material hoteleiro, administrativo, outro material e serviços especializados neste tipo de custos. A exclusão dos gastos com pessoal operário e auxiliar dos custos diretos, constituiu o principal fundamento desta disparidade. A percentagem de custos diretos no total de custos equivaleu a uma média de 58% no sistema vigorado e 46% no sugerido, sendo que os custos que mais contribuíram para a primeira foram o pessoal de enfermagem, operário e auxiliar, ao passo que para a segunda consistiram nos serviços de alimentação e pessoal de enfermagem. Constata-se

que em ambos os sistemas uma das principais componentes corresponde à de recursos humanos, corroborando a revisão de literatura.

Por outro lado, relativamente aos custos indiretos, no sistema vigente assumiram valores de 32,7€; 30,6€; 35,3€, contrapondo-se ao sugerido que equivalem a 26,38 €; 26,27 €; 37,17€. Neste caso, não se constata uma divergência tão significativa quanto nos anteriores, e a mesma é complexa de justificar dado que no atual sistema os custos indiretos encontram-se agrupados por macro secções e outras atividades, e não propriamente por centros de custo específicos como se procede no modelo proposto. Todavia, pode-se afirmar convictamente que uma das causas da diminuição dos custos indiretos do presente custeio face ao recomendado é a não imputação integral ao utente de custos com materiais, depreciações/amortizações de equipamento básico e administrativo, de OGP onde se incluem impostos, taxas e correções relativas a anos anteriores. Existem outros custos que à partida também justificariam a discrepância observada, pois sugere-se somente uma imputação parcial, contudo tal não pode ser declarado com firmeza, visto que grande parte dos valores apurados não atendem aos critérios de imputação sugeridos dada a escassez de informação.

Em suma, o custo médio diário por doente internado no presente sistema de custeio equivaleu a 76,1€;77,5€;81,6€, em contrapartida ao sugerido em que se aproximam dos 49,96€; 50,19€; 62,51, (sendo o último aumento justificado pelo incremento dos custos associados a energia e fluídos nomeadamente do gás (+121%), bem como pela redução do número de doentes e exclusão do último mês) traduzindo-se numa redução média de 30%. Posto isto, conclui-se que as contrapartidas da Tutela são insuficientes (se o preço pago pelo Estado se mantiver na ordem dos 46€) para fazer face aos custos decorrentes do internamento (comprovando o que foi mencionado na revisão de que a carga social em termos de custos diretos e indiretos associados à área da saúde mental, não corresponde ao financiamento do SNS nessa área). Simultaneamente,

verifica-se que o modelo vigente imputa demasiados custos ao utente sem necessidade.

# Conclusão

## Síntese do trabalho

A presente dissertação consiste num estudo de caso único cuja principal finalidade passa pela apresentação de um conjunto de reformulações ao sistema de custeio atualmente implementado no CHCF, sendo esta implicativa de uma compreensão do método de apuramento de custo corrente e da identificação das fragilidades do mesmo. Adicionalmente e tendo em vista a efetuação de comparações mais concretas entre o custeio vigente e proposto, acresceu-se como propósito, a aproximação ao custo médio diário de um paciente internado na US, seguindo os critérios de imputação atuais e sugeridos.

Visando a concretização dos objetivos delineados, procedeu-se primeiramente a uma revisão da literatura, na qual foi expandido o conhecimento da temática em estudo, concluindo-se a adequabilidade da metodologia ABC. A mesma foi complementada com entrevistas semiestruturadas que serviram como um método de compreensão do funcionamento da organização, levantamento e discussão do procedimento e cálculo efetuados.

Posteriormente, analisou-se o atual modelo de custeio que além de seguir uma lógica de absorção total, não apresenta um critério de imputação racional, constatando-se que o total de custos diretos é somente dividido pelo número de doentes afetos cada enfermaria e os custos indiretos são imputados de acordo com uma ponderação não uniforme do peso relativo. Ademais, efetuou-se uma apreciação crítica respeitante ao tratamento dos dois tipos de custos, que de forma sintetizada veio depreciar a classificação dos mesmos, o desconhecimento da natureza e valores que concorrem para determinadas rubricas e centros de custo (elucidando, CF-Imputar SPeC) e a consequente subvalorização sobrevalorização destes. Também se fez menção à questionabilidade da alocação de determinados custos a cada uma das macro secções, à ausência de informação

quanto a desperdícios, respetiva medição e imputação ao utente, e à dubitabilidade da consideração da totalidade dos custos na imputação ao objeto de custeio.

Posto isto, tornou-se imperativa a sua redefinição, tendo-se proposto um processo composto essencialmente por quatro fases. Primeiramente, identificaram-se todos os custos incorridos pela organização, bem como os elementos que cada um abrangia e respetivo montante. De seguida, mapearam-se as atividades realizadas em cada centro de custo, e subseqüentemente tomou-se conhecimento da relação entre as mesmas e o objeto de custeio. Ultimamente, providenciou-se um conjunto de propostas de melhoria, nomeadamente ao tratamento de custos diretos e indiretos, enfatizando-se as métricas de imputação. Dentro destas podem-se elencar: o estabelecimento de custos padrão e levantamento de respetivos desvios; desenvolvimento de centros de custo secundários destinados ao agrupamento de custos não práticos individualizar utente a utente; redefinição do universo de custos a analisar estando subjacente a inclusão dos custos de utilização do edifício; imputação parcial de determinados custos ao objeto de custeio, conforme a relação com o próprio; consideração de desperdícios e imputação ao utente apenas daqueles classificados como normais. Sugere-se ainda a eliminação dos centros de custo que não apresentam qualquer quantia registada dado não acrescentarem nenhum valor à instituição, e o conhecimento da natureza dos centros de custo não especificados, de modo a perceberem que tipo de custos se encontram enquadrados e poderem ser melhor geridos. Salientar que, os custos sugeridos como não imputáveis ao utente devem ser considerados na estrutura geral do CHCF.

Após serem colocadas em prática estas sugestões será expectável colmatar uma das principais fragilidades do atual custeio: o conhecimento concreto dos custos do CHCF, que possibilitará a compreensão de fontes de ineficiência, a

consideração de diversas possibilidades estratégicas entre as quais *outsourcing*, e a efetuação de *benchmarks*. Aditivamente, será possível melhorar a eficiência através da otimização das atividades, gerar informação relevante para a tomada de decisões e obter uma aproximação mais real daquele que é o custo médio diário por doente internado.

De um ponto de vista político, permite uma negociação mais fundamentada das subvenções provenientes da Tutela, cruciais para a cobertura dos custos da organização e alcance da sustentabilidade económico-financeira.

Revedo por último, os valores obtidos para o custo médio diário por doente no modelo de custeio vigente e proposto, verifica-se que o primeiro aponta para 76€, 78€ e 82€ de 2020-2022 e o segundo para 49€, 50€ e 62€ (sendo este último aumento maioritariamente justificado pelo encarecimento do gás e diminuição do número de doentes). Esta redução de 30% é, então, explicada pelas propostas de imputação previamente mencionadas. Assinalar que, o montante preliminarmente obtido é materialmente superior aos 46€ remunerados pela Tutela, em oposição ao valor estimado no modelo proposto.

## Limitações

Primeiramente, experienciaram-se algumas adversidades na recolha de informação, designadamente no que se refere à natureza de determinados custos apresentados na DR da entidade, e de centros de custo, nomeadamente CF-Indiferenciado e CF-Imputar Spec.

Complementarmente, depreende-se que o sistema vigente não se encontra vocacionado para a prestação de informação do consumo de atividades necessárias ao tratamento dos utentes, justificada pela utilização de contas agregadoras que não possibilitam a discriminação da substância dos proveitos e custos. (Luiz et al., 2020.)

Ainda neste domínio, podem-se elencar como entraves a inexistência de dados quanto aos desperdícios existentes em cada uma das rubricas, ou quanto ao valor de renda do mercado do edificado. Concernente aos critérios de imputação propostos, observou-se que a definição de custos padrão e percentagens concretas relativas à parte do centro de custo que faria sentido de imputar ao doente, seria complexa visto que nunca haviam sido estabelecidas, nem existiam dados que permitissem a atribuição de um valor fundamentado, afetando diretamente a precisão dos resultados obtidos. A existência de rubricas e subrubricas com a mesma denominação na DR do CHCF, também dificultou o apuramento, dado que propiciou a duplicação de valores e a deliberação de qual continha o valor correto de ser atribuído ao centro de custo.

Adicionalmente, sentiram-se dificuldades, quer por meio da revisão de literatura, quer por tentativas de contacto com entidades, em encontrar referenciais de custo médio por doente que viabilizassem um *benchmark* adequado.

Por fim, relativamente ao processo de apuramento do custo seguindo a abordagem do atual custeio, podem-se nomear como limitações a demora da elaboração da base de dados, em que foi necessária a extração individual dos valores registados em cada centro de custo, e as correções necessárias à garantia da igualdade entre resultado líquido da DR contendo todos os centros de custos, e o somatório da diferença entre os rendimentos e gastos totais de cada um dos centros individuais.

## Sugestões de investigação futura

No decorrer da elaboração deste trabalho, surgiram as seguintes sugestões de investigação futura:

- Definir concretamente custos padrão, visando um sistema mais preciso e refletor da realidade da US;
- Perceber se as propostas de melhoria foram efetivamente implementadas e se impactaram positivamente a organização;
- Avaliar a possibilidade de externalização dos serviços partilhados, objetivando a diminuição do seu peso nos custos indiretos;
- Averiguar fontes de proveito adicionais, visando a compensação da cobertura insuficiente das subvenções da Tutela;
- Analisar estratégias de ganhos de eficiência em termos de consumo;
- Explorar a correlação entre a gravidade da patologia e o incremento dos custos;
- Considerar a possibilidade de estimar os custos sociais representativos de uma parcela significativa do custo total incorrido por indivíduos com patologias de foro mental. (Leite, 2017)

# Bibliografia

- ACSS. (2021). *Termos de Referência para contratualização de cuidados de saúde no SNS para 2022*.
- ACSS. (2022). *Circular\_Normativa\_15\_2022*.
- Ahmady, G. A., Mehrpour, M., & Nikooravesh, A. (2016). Organizational Structure. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 230, 455–462. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2016.09.057>
- Andlin-Sobocki, P., Jönsson, B., Wittchen, H.-U., Olesen, J., Gulacsi, L., Knapp, M., & Moscarelli, M. (2005). Costs of Disorders of the Brain in Europe Peer review panel. In *EUROPEAN JOURNAL OF NEUROLOGY* (Vol. 12).
- Baganha, M. D. (1995), “Contabilidade de Custos – Excertos de Lições de Contabilidade – Custos: Conceitos Fundamentais”, *Revista de Contabilidade e Comércio*, Vol. LII, nº 205, pp. 33-44.
- Carlos von Bahten, L., de Mello Alcantara, E., Paula Piai Pimenta, A., Corrêa Dallagnol, J., Okamoto Yoshizumi, K., & Ferreira Dresch, M. (2003). *O IMPACTO ECONÔMICO DO TRAUMA EM UM HOSPITAL UNIVERSITÁRIO ECONOMIC IMPACT OF TRAUMA IN AN UNIVERSITY HOSPITAL*.
- Carr, V. J., A. L. Neil, S. A. Halpin, S. Holmes e T. J. Lewin (2003), “Costs of schizophrenia and other psychoses in urban Australia: findings from the Low Prevalence (Psychotic) Disorders Study”, *Australian and New Zealand Journal of Psychiatry*, Vol. 37, Nº 1, pp. 31-40.
- Cerqueira, A. (2019). *Alexandra Cerqueira\_XLVI\_CEAH*.
- Chapko, M. K., C.-F. Liu, M. Perkins, Y.F. Li, J. C. Fortney e M. L. Maciejewski (2009), “Equivalence of two healthcare costing methods: bottom-up and top-down”, *Health Economics*, Vol. 18, Nº 10, pp. 1188-1201.
- Chan & Yee-Ching Lilian (1993). Improving Hospital Cost Accounting With Activity-Based Costing: *Health Care Management Review*. ABI/INFORM Globalpg. Winter, 71-76.
- Chisholm, Dan., & World Health Organization. (2013). *Investing in mental health : evidence in action*. World Health Organization.
- Cooper, R., & Kaplan, R. S. (1988). Measure Costs Right: Make the Right Decision. *Harvard Business Review*, 66(5).

- Cooper, R. e Kaplan, R. (1991). Profit priorities from activity-based costing. *Harvard Business Review* – Vol. 69(3): 130-135
- Costa, C., R. Santana, S. Lopes e N. Barriga (2008), “A importância do apuramento de custos por doente: metodologias de estimação aplicadas ao internamento hospitalar português”, *Revista Portuguesa de Saúde Pública*, Vol. temático 7, pp. 131-146.
- Dalci, I.; Tanis, V.; Kosan, L. (2010): “Customer profitability analysis with time-driven activity-based costing: A case study in a hotel”. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 22 (5): 609-637.
- Demeere, N., Stouthuysen, K., Roodhooft, F. 2009. Time-driven activity-based costing in an outpatient clinic environment: Development, relevance and managerial impact. *Health Policy*. Elsevier
- Drummond, M. F., M. J. Sculpher, K. Claxton, G. L. Stoddart e G. W. Torrance (2015), *Methods for the Economic Evaluation of Health Care Programmes*, 4ª Edição. Oxford: Oxford University Press.
- Drury, C. 2006. *Cost and Management Accounting - An Introduction*. London: Thomson
- Drury, C. (2008). *Management and Cost Accounting: South-Western*. (7th Edition). Boston: Cengage Learning
- Eddy Cardinaels, Filip Roodhooft & Gustaaf Vam Herck (2004). Drivers of cost system development in hospitals: results of a survey. *Health Policy*, 69:239-252.
- Fernandes, P. (2016). *Desenvolvimento de um modelo de custeio ABC para a aplicação em cadeias de distribuição O caso do AKI Portugal Engenharia e Gestão Industrial*.
- Ferrão, F. (2022). É importante a sociedade compreender a necessidade de investir na saúde mental. *Diário de Notícias*.
- Ferreira, M. (2013). *RELATÓRIO DE PROJETO MESTRADO EM GESTÃO UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA PORTO FACULDADE DE ECONOMIA E GESTÃO*.
- Geue, C., J. Lewsey, P. Lorgelly, L. Govan, C. Hart e A. Briggs (2012), “Spoilt for Choice: Implications of Using Alternative Methods of Costing Hospital Episode Statistics”, *Health Economics*, Vol. 21, Nº 10, pp. 1201-1216.

Gustavsson, A., M. Svensson, F. Jacobi, C. Allgulander, J. Alonso, E. Beghi, R. Dodel, M. Ekman, C. Faravelli, L. Fratiglioni, B. Gannon, D. H. Jones, P. Jennum, A. Jordanova, L. Jönsson, K. Karampampa, M. Knapp, G. Kobelt, T. Kurth, R. Lieb, M. Linde, C. Ljungcrantz, A. Maercker, B. Melin, M. Moscarelli, A. Musayev, F. Norwood, M. Preisig, M. Pugliatti, J. Rehm, L. Salvador-Carulla, B. Schlehofer, R. Simon, H.-C. Steinhausen, L. J. Stovner, J.-M. Vallat, P. Van den Bergh, J. van Os, P. Vos, W. Xu, H.-U. Wittchen, B. Jönsson, J. Olesen, em nome do grupo de investigação CDBE2010 (2011), "Cost of disorders of the brain in Europe 2010", *European Neuropsychopharmacology*, Vol. 21, N<sup>o</sup> 10, pp. 718-779.

*Health at a Glance 2021*. (2021). OECD. <https://doi.org/10.1787/ae3016b9-en>

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

Investimento na saúde mental é muito desproporcional ao seu impacto. (2020). *Jornal Médico*.

Jacobs, J. C. e P. G. Barnett (2017), "Emergent Challenge in Determining Costs for Economic Evaluations", *Pharmacoeconomics*, Vol. 35, N<sup>o</sup> 2, pp. 129-139.

Kaplan, R. S., & Porter, M. E. 2011. How to solve the cost crisis in health care. *Harvard Business Review*, September: 48- 64.

Leite, M. (2017). *Estimação do custo direto unitário do internamento de indivíduos que sofrem de doenças do foro mental em Portugal por*.

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

Luiz, M., Macedo, V., Marques, L., Soares, M., & Oliveira, J. (2020). *VERSÃO PRELIMINAR-PARA REVISÃO DO CUSTO DIÁRIO DE INTERNAMENTO NO CENTRO HOSPITALAR CONDE DE Análise crítica do sistema de custeio atual e sugestões de melhoria*.

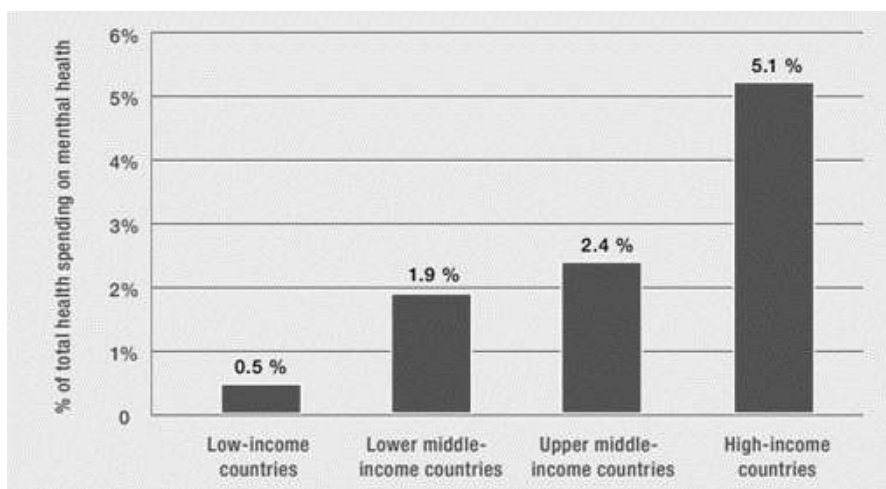
Mahal, I., & Akram Hossain, M. (2015). Activity-Based Costing (ABC)-An Effective Tool for Better Management. In *Research Journal of Finance and Accounting www.iiste.org ISSN* (Vol. 6, Issue 4). Online. [www.iiste.org](http://www.iiste.org)

Major, M.J. (2007). Activity-Based Costing & Management: a critical review. in Hopper, T., Scupens, R. e Northcott, D. (EDS). *Issues in Management Accounting Research*. (3rd Edition). London: Prentice-Hall, pp. 155-174.

- Mcfarland, B. H., Smith, J. C., Bigelow, D. A., & Mofidi, A. (1995). UNIT COSTS OF COMMUNITY MENTAL HEALTH SERVICES. In *Administration and Policy in Mental Health* (Vol. 23, Issue 1).
- Mercier, G. & Naro, G., Jr 2014. Costing Hospital Surgery Services: The Method Matters. PLoS ONE, 9(5): e97290
- Misericórdia do Porto. 2021. Resultados Consolidados a 31 de dezembro de 2021. Disponível em <https://www.scmp.pt/documentos-estrategicos/relatorios-de-gestao>
- Misericórdia do Porto. 2022. Instituição. Disponível em [www.scmp.pt](http://www.scmp.pt) (2022/10/22; 14H 05M).
- Negrini, D., A. Kettle, L. Sheppard, G. H. Mills e D. L. Edbrooke (2004), “The cost of a hospital ward in Europe: Is there a methodology available to accurately measure the costs?”, *Journal of Health Organization and Management*, Vol. 18, Nº 3, pp. 195-206
- Olsson, T. M. (2011), “Comparing top-down and bottom-up costing approaches for economic evaluation within social welfare”, *European Journal of Health Economics*, Vol. 12, Nº 5, pp. 445-453.
- Ordem Dos Psicólogos Portugueses. (2013). *CATEGORIA AUTORIA OUTUBRO '13 Relatórios de Gabinete de Estudos Evidência Científica Técnicos*. [www.ordemdospsicologos.pt](http://www.ordemdospsicologos.pt)
- Pereira, C. L. (2018). *A Package of Controls for Traditional Budgeting Replacement and Organizational Alignment A Case Study of Corticeira Amorim*.
- Pugliatti, M., Beghi, E., Forsgren, L., Ekman, M., & Sobocki, P. (2007). Estimating the cost of epilepsy in Europe: A review with economic modeling. *Epilepsia*, 48(12), 2224–2233. <https://doi.org/10.1111/j.1528-1167.2007.01251.x>
- Reflexão sobre 2022 Projeção e Definição de Objetivos para 2023*. (2023).
- REGULAMENTO ORGÂNICO DO CENTRO HOSPITALAR CONDE DE FERREIRA*. (2021).
- Reyhanoglu, M. (2011). Activity-Based Costing System Advantages and Disadvantages. SSRN Electronic Journal. <https://doi.org/10.2139/ssrn.644561>
- Ribeiro, A. (2014). *Contabilidade de custos na definição de tabelas de preços. Custeio de uma unidade de cuidados continuados*.
- SCMP. (2021). *RELATÓRIO DE GESTÃO E CONTAS MISERICÓRDIA DO PORTO*.

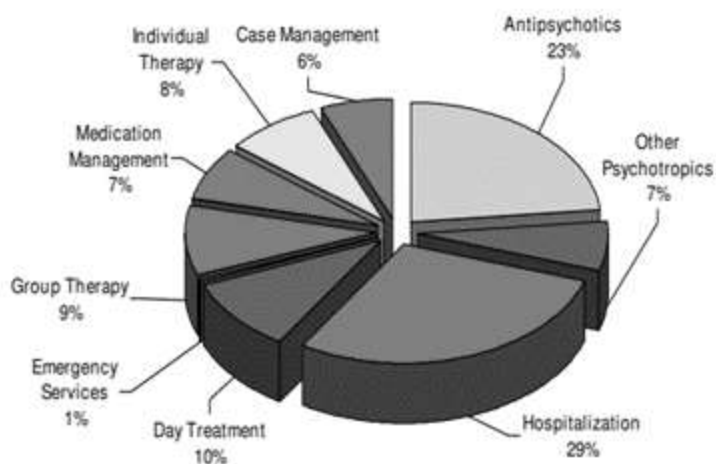
- Sequeira, C., Sá, L., Carvalho, J. C., & Sampaio, F. (2015). Impacto da crise financeira e social na saúde mental. *Portuguese Journal of Mental Health Nursing*, 14. <https://doi.org/10.19131/rpesm.0108>
- Simoens, S. (2009), "Health Economic Assessment: A Methodological Primer", *International Journal of Environmental Research and Public Health*, Vol. 6, Nº 12, pp. 2950-2966.
- Silva, R. (2017). *Sistemas de Controlo de Gestão na Santa Casa da Misericórdia do Porto: um estudo de caso*.
- Souza, A.A., Guerra, M., Xavier, A. G., Pereira, A. C. C. 2012. Custeio baseado em atividades em organizações hospitalares: análise do processo de custeamento em dois hospitais. *FACEF Pesquisa: Desenvolvimento e Gestão*. 15(3)\_316-331
- Stensland, M., Watson, P., & Grazier, K. (2012). *Examination of Costs, Charges, and Payments for Inpatient Psychiatric Treatment in Community Hospital*.
- Tan, S. S., F. F. H. Rutten, B. M. van Ineveld, W. K. Redekop e L. Hakkaart-van Roijen (2009), "Comparing methodologies for the cost estimation of hospital services", *European Journal of Health Economics*, Vol. 10, Nº 1, pp. 39-45.
- Tarricone, R. (2006), "Cost-of-illness analysis", *Health Policy*, vol. 77, Nº 1, pp. 51-63.
- Tseng, Li; & Lai, Chien. (2007). ABC joint products decision with multiple resource constraints, *Journal of American Academy of Business*, 11(1), pp. 237-243.
- Wilson, E. C. F., M. Mugford, G. Barton e L. Shepstone (2016), "Efficient Research Design: Using Value-of-Information Analysis to Estimate the Optimal Mix of Top-down and Bottom-up Costing Approaches in an Economic Evaluation alongside a Clinical Trial", *Medical Decision Making*, Vol. 36, Nº 3, pp. 335-348.
- Yin, R. K. (2018). *Case Study Research and Applications. Sixth Edition*.
- Zhu, B., Ascher-Svanum, H., Faries, D. E., Peng, X., Salkever, D., & Slade, E. P. (2008). Costs of treating patients with schizophrenia who have illness-related crisis events. *BMC Psychiatry*, 8. <https://doi.org/10.1186/1471-244X-8-72>

## Anexos



**Figura 5:** Gastos com saúde mental como proporção no total de gastos em saúde.

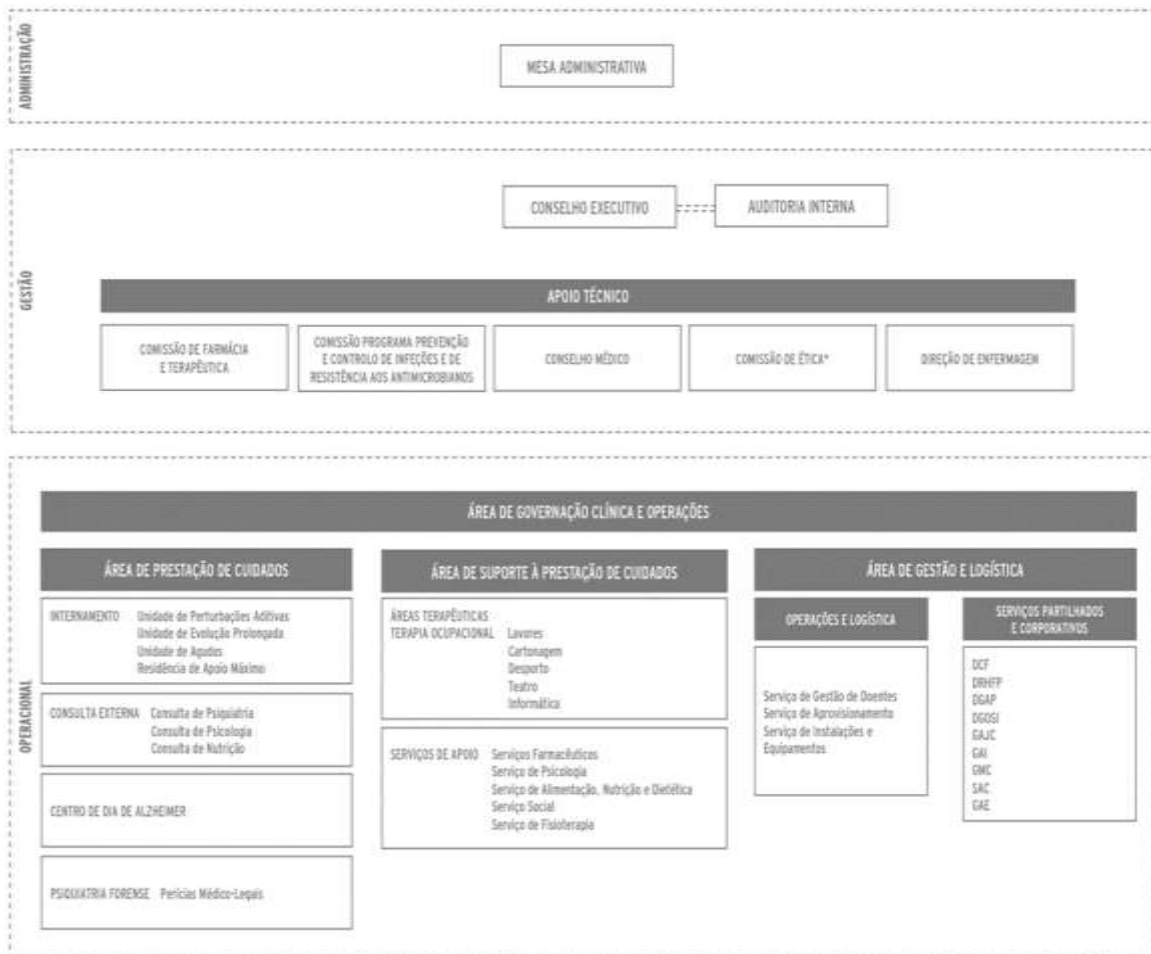
**Fonte:** Chisholm & World Health Organization., 2013.



**Figura 6:** Componentes dos custos da saúde mental como proporção de custos totais anuais da saúde mental.

**Fonte:** Zhu et al., 2008.

## ORGANOGRAMA CENTRO HOSPITALAR CONDE DE FERREIRA



**Figura 7:** Organograma CHCF.

**Fonte:** CHCF.

	João Paulo II			Paulo VI			João XXIII		
	31/12/2020	31/12/2021	31/10/2022	31/12/2020	31/12/2021	31/10/2022	31/12/2020	31/12/2021	31/10/2022
<b>CMVMC</b>	112 855,2€	120 641,3€	110 753,1€	69 612,5€	81 774,4€	62 307,0€	100 857,1€	104 929,1€	95 764,3€
Produtos Farmacêuticos	63 200,5€	71 446,5€	64 622,9€	49 624,3€	52 469,9€	47 091,6€	80 595,6€	81 869,0€	75 945,4€
Material Clínico	37 562,8€	35 047,8€	32 656,0€	12 479,0€	19 881,4€	8 892,1€	10 090,6€	9 338,6€	9 034,2€
Material Hoteleiro	1 600,6€	3 071,1€	1 235,0€	700,9€	2 619,3€	475,4€	1 248,3€	4 260,8€	1 108,2€
Material de Consumo Administrativo	159,6€	278,8€	215,8€	129,0€	226,3€	108,8€	130,9€	211,7€	124,6€
Outro Material	10 331,7€	10 764,8€	11 908,2€	6 644,5€	6 533,6€	5 714,0€	8 821,7€	9 219,4€	9 426,7€
<b>FSE</b>	157 982,2€	161 614,1€	147 145,9€	86 079,6€	89 583,7€	77 722,2€	178 543,3€	185 115,7€	165 068,7€
Subcontratos clínicos	2 269,1€	2 292,9€	1 199,4€	1 010,5€	1 803,7€	615,8€	785,0€	1 194,9€	256,9€
Serviços de Alimentação	155 713,1€	154 548,1€	131 653,9€	85 069,2€	87 740,1€	72 382,9€	177 758,3€	183 920,8€	154 442,1€
Serviços Especializados	- €	4 756,3€	11 928,7€	- €	- €	2 359,5€	- €	- €	8 005,6€
<b>Gastos com Pessoal</b>	693 163,3€	732 080,6€	615 089,6€	376 401,0€	389 821,4€	303 132,6€	557 579,9€	547 150,2€	448 575,7€
Pessoal Médico	36 737,3€	35 798,6€	26 680,0€	34 240,9€	36 913,2€	18 221,2€	48 389,3€	21 589,8€	417,6€
Pessoal de Enfermagem	202 167,4€	214 460,9€	167 310,6€	170 248,5€	198 258,1€	113 179,7€	192 106,9€	203 377,3€	153 727,9€
Pessoal Operário e Auxiliar	291 983,6€	305 771,7€	202 763,1€	138 747,5€	132 420,0€	87 378,0€	233 157,9€	233 156,1€	151 917,8€
Pessoal Dirigente	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €
<b>Outros Gastos e Perdas</b>	- €	- €	158,3€	5,1€	- €	5 183,3€	- €	- €	1 567,2€
<b>Gastos de Depreciação e Amortização</b>	25,9€	164,5€	5 882,1€	- €	1,4€	11,7€	8,3€	8,3€	6,9€
<b>Total Custos Diretos</b>	964 026,6€	1 014 500,5€	879 029,0€	532 098,2€	561 180,9€	448 356,7€	837 018,6€	837 203,4€	710 982,8€

KPI's									
Número de doentes (mês)	54	54	60	36	35	28	61	60	64
Número de camas (capacidade máx)	58	58	60	38	38	38	63	63	64
Número de diárias acumuladas	20036	19461	20462	13234	12878	12634	22282	22070	22042
Distribuição por enfermaria	20%	21%	26%	13%	14%	12%	23%	24%	28%
Custo direto por doente	17 852,3€	18 787,0€	14 650,5€	14 780,5€	16 033,7€	16 012,7€	13 721,6€	13 953,4€	11 109,1€
Custo direto por diária	48,1€	52,1€	43,0€	40,2€	43,6€	35,5€	37,6€	37,9€	32,3€

	N.S.Fátima			S.João			St.T. Ávila		
	31/12/2020	31/12/2021	31/10/2022	31/12/2020	31/12/2021	31/10/2022	31/12/2020	31/12/2021	31/10/2022
<b>CMVMC</b>	71 863,1€	72 318,7€	40 528,3€	78 340,4€	101 002,3€	74 464,8€	61 435,2€	54 035,8€	48 761,9€
Produtos Farmacêuticos	44 807,9€	40 813,4€	24 585,6€	53 582,1€	62 382,0€	48 751,7€	40 558,6€	32 065,7€	30 610,6€
Material Clínico	17 594,0€	19 107,7€	9 624,9€	18 502,4€	27 827,0€	17 712,0€	13 344,4€	12 675,1€	10 971,4€
Material Hoteleiro	1 500,4€	3 709,3€	508,4€	641,3€	2 780,4€	839,3€	1 001,1€	2 861,1€	766,3€
Material de Consumo Administrativo	166,2€	199,9€	70,1€	169,1€	221,1€	110,0€	147,6€	163,2€	99,7€
Outro Material	7 794,6€	8 481,2€	5 725,3€	5 445,6€	7 723,9€	6 882,7€	6 383,4€	6 243,0€	6 168,0€
<b>FSE</b>	116 989,7€	102 458,7€	54 710,4€	134 041,5€	130 551,7€	128 099,3€	118 928,4€	101 525,4€	95 367,8€
Subcontratos clínicos	1 910,1€	1 637,7€	1 156,0€	1 044,1€	1 168,5€	1 078,8€	265,3€	867,8€	998,7€
Serviços de Alimentação	114 999,6€	100 821,0€	53 395,9€	123 862,4€	114 042,6€	99 438,9€	118 663,1€	100 657,6€	81 888,1€
Serviços Especializados	- €	- €	158,5€	9 135,0€	15 340,6€	25 217,7€	- €	- €	10 117,0€
<b>Gastos com Pessoal</b>	471 788,0€	469 548,8€	320 186,1€	464 057,0€	470 760,4€	413 237,4€	432 042,2€	394 269,4€	344 862,4€
Pessoal Médico	35 937,9€	37 940,6€	19 125,1€	28 960,9€	13 561,1€	10 413,3€	38 124,5€	42 953,3€	46 111,8€
Pessoal de Enfermagem	173 868,9€	171 452,8€	88 421,1€	178 422,7€	171 137,9€	132 994,9€	163 660,1€	167 224,1€	109 688,3€
Pessoal Operário e Auxiliar	174 389,6€	176 027,0€	90 433,2€	170 974,9€	186 041,8€	126 726,2€	160 742,8€	152 819,3€	102 683,7€
Pessoal Dirigente	- €	- €	- €	16 727,7€	16 929,6€	570,2€	- €	- €	- €
<b>Outros Gastos e Perdas</b>	- €	- €	3 384,5€	- €	- €	6 621,2€	- €	- €	1 338,8€
<b>Gastos de Depreciação e Amortização</b>	- €	387,6€	489,7€	8,3€	21,4€	107,2€	- €	- €	- €
<b>Total Custos Diretos</b>	660 560,7€	644 713,9€	419 299,0€	676 447,3€	702 335,8€	622 529,9€	612 405,9€	549 830,6€	490 330,9€

KPI's									
Número de doentes (mês)	38	32	1	42	41	45	40	33	33
Número de camas (capacidade máx)	41	41	41	43	43	45	42	42	42
Número de diárias acumuladas	14357	12195	6468	15593	14527	15064	14992	12440	11782
Distribuição por enfermaria	14%	13%	4%	15%	16%	19%	15%	13%	14%
Custo direto por doente	17 383,2€	20 147,3€	419 299,0€	16 105,9€	17 130,1€	13 834,0€	15 310,1€	16 661,5€	14 858,5€
Custo direto por diária	46,0€	52,9€	64,8€	43,4€	48,3€	41,3€	40,8€	44,2€	41,6€

**Tabela 11:** Custo médio direto por doente e por diária em cada enfermaria.

Fonte: Elaboração própria.

	João Paulo II			Paulo VI			João XXIII		
	31/12/2020	31/12/2021	31/10/2022	31/12/2020	31/12/2021	31/10/2022	31/12/2020	31/12/2021	31/10/2022
<b>Prestações de serviços - Rendimentos</b>									
Instituto S. Social	256 775,7 €	223 748,7 €	181 300,7 €	80 796,1 €	89 432,4 €	66 396,3 €	145 262,5 €	139 990,8 €	126 939,4 €
Magalhães Lemos	677 963,1 €	627 366,3 €	512 291,0 €	636 190,0 €	596 857,8 €	524 604,7 €	425 204,6 €	423 543,2 €	338 014,0 €
Particulares	55 798,8 €	49 713,1 €	60 731,0 €	2 895,0 €	- €	- €	59 893,9 €	55 303,8 €	48 944,6 €
Outros	70 493,9 €	48 926,8 €	28 136,5 €	32 593,0 €	39 656,8 €	22 899,2 €	464 382,4 €	469 708,9 €	393 938,2 €
<b>Total Proveitos</b>	<b>1 061 031,5 €</b>	<b>949 745,0 €</b>	<b>782 459,2 €</b>	<b>752 474,1 €</b>	<b>725 947,0 €</b>	<b>613 900,1 €</b>	<b>1 094 743,4 €</b>	<b>1 088 486,7 €</b>	<b>907 836,1 €</b>
<b>Custos diretos- Principais Rubricas</b>									
CMVMC	112 855,2 €	120 641,3 €	110 753,1 €	69 612,5 €	81 774,4 €	62 307,0 €	100 887,1 €	104 929,1 €	95 764,3 €
FSE	157 982,2 €	161 614,1 €	147 145,9 €	86 079,6 €	89 583,7 €	77 722,2 €	178 543,3 €	185 115,7 €	165 068,7 €
Gastos com Pessoal	693 163,3 €	732 080,6 €	615 089,6 €	376 401,0 €	389 821,4 €	303 132,6 €	557 579,9 €	547 150,2 €	448 575,7 €
Outros Gastos e Perdas	- €	- €	158,3 €	5,1 €	- €	- €	5 183,3 €	- €	1 567,2 €
Gastos de Depreciação e Amortização	25,9 €	164,5 €	5 882,1 €	- €	1,4 €	11,7 €	8,3 €	8,3 €	6,9 €
<b>Total Custos Diretos</b>	<b>964 026,6 €</b>	<b>1 014 500,5 €</b>	<b>879 029,0 €</b>	<b>532 098,2 €</b>	<b>561 180,9 €</b>	<b>448 356,7 €</b>	<b>837 018,6 €</b>	<b>837 203,4 €</b>	<b>710 982,8 €</b>
<b>KPI's</b>									
Número de doentes (mês)	54	54	60	36	35	28	61	60	64
Número de camas (capacidade máxima)	58	58	60	38	38	38	63	63	64
Número de diárias acumuladas	20036	19461	20462	13234	12878	12634	22282	22070	22042
Distribuição por enfermaria	20%	21%	26%	13%	14%	12%	23%	24%	28%
Proveito por doente	19 648,7 €	17 587,9 €	13 041,0 €	20 902,1 €	20 741,3 €	21 925,0 €	17 946,6 €	18 141,4 €	14 184,9 €
Proveito por diária	53,0 €	48,8 €	38,2 €	56,9 €	56,4 €	48,6 €	49,1 €	49,3 €	41,2 €
Custo direto por doente	17 852,3 €	18 787,0 €	14 650,5 €	14 780,5 €	16 033,7 €	16 012,7 €	13 721,6 €	13 953,4 €	11 109,1 €
Custo direto por diária	48,1 €	52,1 €	43,0 €	40,2 €	43,6 €	35,5 €	37,6 €	37,9 €	32,3 €
<b>N. S. Fátima</b>									
<b>St. João</b>									
<b>St. T. Ávila</b>									
	31/12/2020	31/12/2021	31/10/2022	31/12/2020	31/12/2021	31/10/2022	31/12/2020	31/12/2021	31/10/2022
<b>Prestações de serviços-Rendimentos</b>									
Instituto S. Social	159 346,8 €	178 678,6 €	123 342,4 €	463 447,4 €	515 088,8 €	408 123,7 €	147 876,7 €	160 213,2 €	166 046,0 €
Magalhães Lemos	518 022,4 €	485 246,6 €	385 984,1 €	418 757,6 €	346 763,2 €	299 710,0 €	602 517,0 €	537 701,9 €	448 821,1 €
Particulares	116 804,6 €	71 667,3 €	42 495,9 €	- €	18 540,0 €	20 900,0 €	- €	- €	- €
Outros	44 506,2 €	43 094,6 €	33 739,8 €	- €	- €	- €	- €	- €	- €
<b>Total Proveitos</b>	<b>838 680,1 €</b>	<b>778 687,1 €</b>	<b>585 612,3 €</b>	<b>882 205,0 €</b>	<b>880 392,0 €</b>	<b>728 733,7 €</b>	<b>750 393,7 €</b>	<b>697 915,1 €</b>	<b>614 867,1 €</b>
<b>Custos diretos- Principais Rubricas</b>									
CMVMC	71 863,1 €	72 318,7 €	40 528,3 €	78 340,4 €	101 002,3 €	74 464,8 €	61 435,2 €	54 035,8 €	48 761,9 €
FSE	116 909,7 €	102 458,7 €	54 710,4 €	134 041,5 €	130 551,7 €	128 099,3 €	118 928,4 €	101 525,4 €	95 367,8 €
Gastos com Pessoal	471 788,0 €	469 548,8 €	320 186,1 €	464 057,0 €	470 760,4 €	413 237,4 €	432 042,2 €	394 269,4 €	344 862,4 €
Outros Gastos e Perdas	- €	- €	3 384,5 €	- €	- €	6 621,2 €	- €	- €	1 338,8 €
Gastos de Depreciação e Amortização	- €	387,6 €	489,7 €	8,3 €	21,4 €	107,2 €	- €	- €	- €
<b>Total Custos Diretos</b>	<b>660560,73 €</b>	<b>644 713,9 €</b>	<b>419 299,0 €</b>	<b>676 447,3 €</b>	<b>702 335,8 €</b>	<b>622 529,9 €</b>	<b>612 405,9 €</b>	<b>549 830,6 €</b>	<b>490 330,9 €</b>
<b>KPI's</b>									
Número de doentes (mês)	38	32	1	42	41	45	40	33	33
Número de camas (capacidade máxima)	41	41	41	43	43	45	42	42	42
Número de diárias acumuladas	14357	12195	6468	15593	14527	15064	14992	12440	11782
Distribuição por enfermaria	14%	13%	4%	15%	16%	19%	15%	13%	14%
Proveito por doente	22 070,5 €	24 334,0 €	585 612,3 €	21 004,9 €	21 473,0 €	16 194,1 €	18 759,8 €	21 148,9 €	18 632,3 €
Proveito por diária	58,4 €	63,9 €	90,5 €	56,6 €	60,6 €	48,4 €	50,1 €	56,1 €	52,2 €
Custo direto por doente	17 383,2 €	20 147,3 €	419 299,0 €	16 105,9 €	17 130,1 €	13 834,0 €	15 310,1 €	16 661,5 €	14 858,5 €
Custo direto por diária	46,0 €	52,9 €	64,8 €	43,4 €	48,3 €	41,3 €	40,8 €	44,2 €	41,6 €

Tabela 12: Comparação entre proveitos e custos médios diretos/dia/enfermaria.

Fonte: Elaboração própria.