



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

Custeio e preços de transferência nos serviços hospitalares

Caso do Serviço de Anestesiologia do Centro
Hospitalar do Baixo Vouga

Trabalho Final na modalidade de Projeto
apresentado à Universidade Católica Portuguesa
para obtenção do grau de mestre em Gestão

por

Helena Sacchetti Figueiredo da Silva

sob orientação de
Professor Paulo Alexandre Pimenta Alves

Católica Porto Business School
Março de 2017

Resumo

O objetivo deste estudo é fazer uma análise crítica à proposta atual para imputação dos custos indiretos no Centro Hospitalar do Baixo Vouga (CHBV) e averiguar se deve ser cobrado um preço sempre que há uma prestação de serviços interna e se sim, como é que esse preço deve ser determinado.

Foi feita uma análise crítica da imputação dos custos do serviço de anestesiologia e de como poderiam ser usados preços de transferência como alternativa à imputação direta de custos. Seguidamente foi feita uma entrevista semiestruturada a 3 membros da gestão intermédia do CHBV para tentar compreender a sua opinião sobre a introdução de preços de transferência para as prestações de serviços internas, as suas vantagens, desvantagens, dificuldades esperadas e metodologia mais apropriada à sua determinação.

Todos os entrevistados consideram que se deve aumentar a autonomia da gestão intermédia no CHBV, implementar mecanismos de monitorização dos resultados dos serviços e responsabilizar os gestores pelos mesmos. E que a introdução de preços de transferência é um passo fundamental neste processo de descentralização, para que não haja distorção dos resultados dos serviços, mas não é claro qual a melhor metodologia para os determinar. Se por um lado o preço de mercado é teoricamente o mais indicado, na prática não existe um mercado equivalente para a maioria destes serviços. Por outro lado, um preço baseado no custo, apesar de mais facilmente determinável, muitas vezes falha em incentivar à eficiência dos serviços prestadores.

Palavras-chave: métodos de custeio, preços de transferência, hospital, anestesiologia, entrevista semiestruturada.

Abstract

The objective of this study is to make a critical analysis of the current proposal for imputation of indirect costs in Centro Hospitalar do Baixo Vouga (CHBV) and investigate if there should be a price on internal services and, if so, what is the appropriate method for price determination.

A critical analysis of imputed costs in anaesthesiology department was made and a study of the use of transfer pricing for anaesthesia services, replacing simple cost imputation. Then, a semi-structured interview to 3 managers was conducted, to try to understand their opinion about the introduction of transfer prices in CHBV, their advantages, disadvantages, limitations and more suitable methodology for determination.

All interviewed subjects considered that the autonomy of middle management should increase in CHBV, the departments financial results should be monitored and managers should be held accountable for them. And that introduction of transfer prices is a necessary step of this decentralization process, to prevent financial performance distortions, but it is not clear what methodology should be used in their determination. Market price is in theory the best alternative, but in practice there is no equivalent market for most of this services. Cost-based prices are, on the other hand, easier to determine, but often fail to provide incentive for efficiency of the supplying departments.

Keywords: costing methods, transfer prices, hospital, anaesthesiology department, semi-structured interview

Índice

Resumo.....	iii
Abstract.....	v
Índice de Figuras.....	ix
Índice de Tabelas.....	xi
Lista de Abreviaturas.....	xiii
1 Introdução.....	15
2 Revisão de Literatura e enquadramento do CHBV.....	20
2.1 Contratualização nos hospitais do SNS.....	20
2.2 Importância da contabilidade de gestão nos hospitais do SNS.....	21
Sendo um dos grandes objetivos das reformas a que os hospitais têm sido sujeitos o de aumentar a eficiência operacional, é fundamental reduzir os custos (Almeida 2015). Assim, é de extrema importância conseguir apurar estes custos de forma fidedigna para uma melhor alocação de recursos e para que se possam tomar decisões informadas de gestão.....	21
2.3 Métodos de custeio nos serviços hospitalares.....	22
2.4 Preços de transferência nos serviços hospitalares.....	28
2.4.1 Vantagens da introdução de preços de transferência.....	29
2.4.2 Desvantagens e limitações da introdução de preços de transferência....	30
2.4.3 Metodologias para determinação de preços de transferência.....	31
3 Estudo de caso – Imputação de custos vs preços de transferência.....	33
3.1 Imputação de custos no serviço de anestesiologia do CHBV.....	34
3.1.1 Preços de transferência como alternativa à imputação de custos.....	39
3.2 Entrevista.....	41
3.2.1 Análise e discussão das entrevistas.....	44
4 Conclusão.....	51
Bibliografia.....	54
Apêndices.....	56
Anexos.....	64

Índice de Figuras

Figura 1: Registos de tempo no bloco operatório em 2016..... 36

Figura 2: Horário do bloco operatório para 2016..... 37

Índice de Tabelas

Tabela 1: Estrutura de centros de custo definida pelo PCAH.....	24
Tabela 2: Custos indiretos do CHBV em 2016	26
Tabela 3: Custos acumulados do centro de custo de anestesiologia em 2016....	35
Tabela 4: Chave para imputação dos custos de anestesiologia	38
Tabela 5: Custos a imputar em 2016 aplicando a chave construída	38

Lista de Abreviaturas

ACSS – Administração Central do Sistema de Saúde

ARS – Administração Regional de Saúde

CHBV – Centro Hospitalar do Baixo Vouga

EPE – Entidade Pública Empresarial

GDH – Grupos de Diagnóstico Homogéneos

ICM – Índice Case-Mix

PCAH – Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais

SNS – Serviço Nacional de Saúde

1 Introdução

No contexto de recessão e escassez que se vive em Portugal há uma grande pressão para a eficiência e transparência dos hospitais. Neste sentido, nos últimos anos os hospitais do Serviço Nacional de Saúde (SNS) têm sido sujeitos a reformas profundas que passam por um processo de descentralização, dotando os gestores dos serviços de maior autonomia nas decisões. Com esta descentralização e consequente responsabilização da gestão intermédia espera-se uma otimização do resultado dos serviços, nomeadamente melhor aproveitamento da capacidade instalada e redução de custos.

O Centro Hospitalar do Baixo Vouga, E.P.E. (CHBV), constituído pela fusão do Hospital Infante D. Pedro, EPE (Aveiro), do Hospital Distrital de Águeda e do Hospital Visconde de Salreu (Estarreja), não é exceção a este contexto. A sua performance económica e assistencial tem estado sobre escrutínio pela tutela no sentido de cumprir os objetivos do programa de entendimento negociado com os organismos que compõem a Troika e podemos ler no seu plano estratégico para 2013-2016 que se “pretende obter ganhos de eficiência na utilização da sua capacidade instalada” (Ministério da Saúde, 2013).

No entanto, não há ainda no CHBV informação de gestão que suporte a responsabilização pelos resultados, nomeadamente a nível de custeio. Apesar dos custos diretos do CHBV serem lançados em centros de custo não é feita depois a imputação dos custos indiretos entre centros de custo, o que leva a uma distorção dos resultados dos serviços.

Além da imputação exaustiva dos custos indiretos, outra questão que se levanta neste contexto de descentralização, mais ainda numa organização tão complexa como o CHBV em que há inúmeras prestações de serviço internas, é a de introduzir preços para essas prestações. Estes preços de transferência são uma consequência lógica da descentralização e responsabilização. Se os gestores de serviço serão chamados a responder pelos resultados dos mesmos, é fundamental que esses resultados reflitam o desempenho de cada serviço e não estejam, por exemplo, sobrevalorizados como acontece se os serviços principais, os que geram os proveitos, não tiverem de remunerar a criação de valor pelas secções de suporte sempre que estas lhes prestem serviços.

Assim, neste trabalho procurou-se primeiramente analisar a proposta de imputação dos custos indiretos no CHBV e depois discutir os potenciais benefícios da introdução de preços de transferência. Procurou-se perceber deve ser cobrado um preço sempre que há uma prestação de serviços interna no CHBV e se sim, como é que esse preço deve ser determinado.

Para este fim começou-se por fazer uma revisão bibliográfica aos métodos de custeio dos hospitais e utilização de preços de transferência. Seguidamente foi feita uma análise crítica da proposta atual para imputação dos custos do serviço de anestesiologia no CHBV e de como, alternativamente, poderiam ser determinados preços de transferência para melhorar a eficiência das prestações de serviços. Por fim foram entrevistados 3 membros da gestão intermédia do CHBV para tentar compreender a sua opinião sobre a introdução de preços de transferência para as prestações de serviços internas, as suas vantagens, desvantagens, dificuldades esperadas e metodologia mais apropriada à sua determinação.

No capítulo 2 é feita uma revisão de literatura e enquadramento do CHBV, incluindo uma análise ao financiamento dos hospitais públicos do SNS e à forma como é organizada sua contabilidade de gestão. Abordamos ainda o custeio em ambiente hospitalar, a problemática dos preços de transferência nos serviços hospitalares, vantagens e desvantagens da sua introdução e metodologias para a sua determinação.

No Capítulo 3 procedemos a uma análise crítica da imputação direta de custos dos serviços de suporte aos serviços principais por oposição ao uso de preços de transferência para as prestações de serviço internas. Começamos por fazer uma análise crítica à proposta atual para imputação dos custos do centro de custos Anestesiologia. Seguidamente, introduzimos o conceito de entrevista semiestruturada e analisamos os resultados de 3 entrevistas deste tipo. Estas foram feitas no decorrer do estágio a gestores do CHBV e centradas na temática dos preços de transferência.

No Capítulo 4 são apresentadas as principais conclusões deste estudo, suas limitações e sugestões para investigação futura

O trabalho desenvolvido no decorrer do estágio no CHBV, apesar de centrado numa temática relativamente simples, como é a de imputação de custos indiretos, é de extrema importância para a organização, conforme se pode constatar pelo documento enviado pelo diretor dos serviços financeiros do CHBV (ver anexo 1).

Resumidamente, no decorrer do estágio construí chaves de imputação para todos os custos indiretos dos serviços principais do CHBV. Realizei estudos específicos sobre os custos dos centros de custo de anestesiologia, esterilização,

serviço de gestão de recursos humanos, serviços farmacêuticos e serviço social. Para os custos dos restantes centros de custo de suporte, para os quais não encontrei nenhum critério específico de repartição elaborei uma chave usando a percentagem de custos diretos/custos totais como driver de imputação.

Realizei também uma análise baseada em informação fornecida pelos serviços de instalação e equipamento, sobre a área atribuível a cada centro de custo, para alocar os custos com água e outros fluídos. Com a eletricidade levantou-se o problema de uma distribuição por área não ser realista, por haver serviços como imagiologia e esterilização cujo consumo de eletricidade é muito superior ao que lhes seria atribuído com uma chave de imputação baseada apenas na área ocupada. Foi possível contornar este problema pois tive acesso a um relatório de auditoria energética de 2015 com as percentagens de consumo detalhadas do polo de Aveiro. Para os polos de Águeda e Estarreja usei a área como driver para a chave de repartição.

Elaborei também uma proposta de modelo de acompanhamento dos vários serviços, que permite consultar os resultados de cada serviço e os detalhes dos seus custos, proveitos e produção.

Acresce dizer que quer as chaves de imputação quer o modelo de acompanhamento vão implementados no CHBV já em 2017 para determinar e analisar os resultados dos serviços, e tomar decisões em conformidade

Para esta dissertação, com o objetivo de analisar a problemática da utilização de preços de transferência como alternativa à simples imputação de custos, centrei-me no trabalho que desenvolvi para determinar a chave de imputação

para o serviço de anestesiologia pois encontrei vários artigos sobre a aplicação de preços de transferência a este serviço.

2 Revisão de Literatura e enquadramento do CHBV

2.1 Contratualização nos hospitais do SNS

Os hospitais públicos portugueses fazem parte do SNS. Em 2002, o governo português implementou uma reforma estrutural no setor da saúde, iniciando o processo de transformação de cerca de 50% dos hospitais da rede pública em Entidades Públicas Empresariais (EPE), empresas detidas totalmente pelo Estado mas cuja gestão e decisões são tomadas de forma bastante autónoma por um conjunto de diretores (Almeida 2015).

Esta reforma teve o objetivo principal de introduzir nos hospitais públicos uma perspetiva de gestão baseada em princípios mais próximos aos da gestão privada, passando o financiamento a ser baseado na produção e não nos custos, descentralizando, dando autonomia à gestão intermédia e introduzindo ferramentas de gestão privadas nos hospitais públicos (Silva2013).

A forma tradicional de financiamento dos hospitais públicos em Portugal era baseada em custos, recorrendo aos orçamentos anteriores. Com esta nova reforma o financiamento passa a ser baseado na produção (Silva2013). Efetivamente, os hospitais têm vindo a ser cada vez mais remunerados prospectivamente de acordo com a atividade prevista, sintetizada em Grupos Homogéneos de Diagnóstico (GDH) ou outros marcadores de atividade, cujo custo é geralmente estimado por médias nacionais de uma amostra de hospitais (Mercier 2014 e Tompkins 2006).

Em Portugal é utilizado o sistema de classificação de doentes em GDH, cuja tabela de preços foi publicada na Portaria 234/2015 de 7 de agosto. É celebrado um contrato anual entre o hospital e a Administração Regional de Saúde (ARS) que adota um preço base único para as atividades agrupadas em GDH, sendo depois calculado um índice denominado Índice Case-Mix (ICM) de acordo com o peso relativo dos GDH gerados por cada hospital que entra no cálculo do valor a averbar (Ministério da Saúde, 2016).

O facto de se utilizar o mesmo preço base para todas as instituições do SNS tem como objetivo permitir fazer *benchmarking* incentivando a eficiência das organizações (ACSS, 2016). Além da produção contratualizada há uma verba destinada ao cumprimento de objetivos de qualidade e eficiência económico-financeira baseados em indicadores clínicos (Ministério da Saúde, 2016).

A forma de contratualização adotada leva a que haja também uma negociação interna entre os vários departamentos e a administração do hospital (Silva2013) o que obriga os gestores de serviço a assumirem um compromisso, que pode ser monitorizado levando a uma situação de responsabilização. Este aumento de autonomia da gestão intermédia e consequente responsabilização pelo desempenho tem como objetivo passar de uma realidade centralizada em que funcionava o controlo de hierárquico para uma realidade descentralizada em que o controlo de mercado tem um forte papel a desempenhar.

2.2 Importância da contabilidade de gestão nos hospitais do SNS

Sendo um dos grandes objetivos das reformas a que os hospitais têm sido sujeitos o de aumentar a eficiência operacional, é fundamental reduzir os custos

(Almeida 2015). Assim, é de extrema importância conseguir apurar estes custos de forma fidedigna para uma melhor alocação de recursos e para que se possam tomar decisões informadas de gestão.

Mas o custeio, ainda que por si só não seja uma questão complexa, é particularmente difícil nos hospitais pois são organizações com um processo produtivo extremamente complexo e heterogéneo, de mão de obra muito intensiva (Mercier 2014). A complexidade das operações hospitalares no que concerne o custeio prende-se, em grande parte, com o facto de frequentemente cada estadia de um utente envolver vários serviços e múltiplos procedimentos (Dowless 2007).

Assim, o apuramento de custos no contexto hospitalar assume grande complexidade pois o “produto” é extremamente heterogéneo (Miranda 2007), não havendo uniformização nos serviços prestados pois cada utente tem fisiologia e historial médico únicos e mesmo considerando um diagnóstico exatamente igual, a forma como o doente vai reagir ao medicamento é potencialmente muito diferente havendo assim necessidades muito diferentes a nível do serviço que é prestado, sendo a padronização de serviços extremamente complexa (Miranda 2007).

2.3 Métodos de custeio nos serviços hospitalares

Há muita falta de standardização dos métodos de custeio hospitalares o que torna complicado comparar os seus níveis de eficiência (Riewpaiboon 2007, Mercier 2014). Em Portugal, e no sentido de tornar possível fazer comparações entre as unidades hospitalares do SNS, o Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais (PCAH) estabelece “linhas orientadoras para uma uniformização dos

critérios de imputação e formas de distribuição dos custos/proveitos, (...)”(PCAH, 2007).

O PCAH estabelece uma estrutura de centros de custo a respeitar pelas instituições hospitalares. Segundo o PCAH os hospitais devem ser, em termos de contabilidade de gestão, estruturados em secções homogéneas.

As secções homogéneas são centros de custo e/ou proveitos e dividem-se em secções principais, responsáveis por serviços diretos aos utentes, e secções de suporte, responsáveis por apoiar as secções principais nos serviços prestados aos utentes.

Das secções principais fazem parte o internamento e o ambulatório, que inclui a consulta externa, a urgência, o hospital de dia, a cirurgia de ambulatório e o serviço domiciliário.

As secções de suporte dividem-se em secções auxiliares de apoio clínico, secções auxiliares de apoio geral, secções administrativas e secções não imputáveis.

As secções auxiliares de apoio clínico incluem a Anestesiologia, o Bloco Operatório, os meios complementares de diagnóstico e terapêutica, dos quais a Patologia Clínica e a Anatomia Patológica são os mais significativos, a esterilização e os serviços farmacêuticos, entre outros.

As secções auxiliares de apoio geral dividem-se em serviço de instalações e equipamentos e serviços hoteleiros, que incluem o serviço de alimentação e dietética, o serviço de tratamento de roupa, o serviço de higiene e limpeza, o serviço de segurança e apoio e o serviço de viaturas, entre outros.

As secções administrativas incluem a administração e direção e os serviços técnicos e administrativos.

Por fim temos as secções não imputáveis, onde são lançados custos que não podem ser imputados a nenhuma das secções anteriores, como por exemplo, exames requisitados pelo exterior (tabela 1).

Secções homogéneas	Secções principais	internamento		
		ambulatório	consulta externa	
			urgência	
			hospital de dia	
			cirurgia de ambulatório	
	serviço domiciliário			
	apoio clínico	anestesiologia		
		bloco operatório		
		MCDTs	patologia clínica	
			imagiologia	
			técnicas	
	secções de suporte	apoio geral	esterilização	
			instalações e equipamentos	
		serviços hoteleiros		alimentação e dietética
				tratamento de roupa
			higiene e limpeza	
administrativas	serviços administrativos			
	serviços técnicos	serviços financeiros		
não imputáveis		serviço gestão recursos humanos		

Tabela 1: Estrutura de centros de custo definida pelo PCAH

Fonte: CHBV, 2016

Segundo as indicações do PCAH, os custos diretos devem ser lançados nas secções principais, auxiliares e administrativas que os originam, uma vez que são consequência direta da sua atividade.

Depois deve-se proceder à imputação dos custos indiretos, que são geralmente muito significativos no contexto hospitalar. Os custos indiretos no CHBV em 2016 ascenderam a aproximadamente 23M€ (tabela 2) representando 29% dos custos totais. A relevância destes custos justifica a necessidade de serem corretamente imputados para que o sistema de custeio possa de facto ser

uma ferramenta verdadeiramente útil para a tomada de decisão (Miranda 2007).

Para a imputação dos custos indiretos, no PCAH distinguem-se três metodologias distintas, o método de distribuição direta, o método de distribuição sequencial e o método de distribuição recíproca, sendo este último o recomendado.

O método de distribuição direta é o mais simples de aplicar, mas o menos preciso e fiável, baseia-se no pressuposto de que as secções de suporte apenas prestam serviços às secções principais. Assim os custos de todas as secções de suporte são imputados às secções principais.

O método de distribuição sequencial já tem em consideração que deve haver também imputação de custos entre as secções de suporte. Segundo este método estes custos são imputados antes da imputação final às secções principais de acordo com uma sequência pré-determinada de imputação. Apesar de ser mais próximo do que acontece na prática, tem ainda a grande limitação de apresentar uma única direção de imputação, ou seja, não prevê que possa haver prestação de serviços recíproca entre duas secções.

O método de distribuição recíproca é o único que permite imputar corretamente os custos, refletindo todas as relações de prestação de serviços que ocorrem na instituição hospitalar. É o método mais complexo de implementar pois obriga à utilização de álgebra matricial, havendo, no entanto, ferramentas informáticas disponíveis para as instituições hospitalares o poderem aplicar (Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais, 2007).

Centros de custo	Acumulado Dez 2016
Anestesiologia - Agueda (24004)	165 097,33 €
Anestesiologia - Aveiro (24001)	759 475,15 €
Bloco Operatório Aveiro	6 136 334,10 €
Codificação Clínica (4219)	147 315,91 €
Conselho de Administração (41)	1 648 151,13 €
Dietetica e Nutrição (29902)	62 204,47 €
Esterilização - Aveiro	518 021,10 €
Expediente Geral - Estarreja (4223)	168 588,02 €
Gab. Comunicação Imagem (4213)	10 901,77 €
Gab. Segurança Trabalho (4214)	53 113,02 €
Imagiologia	2 130 890,95 €
Outros Serviços Administrativos (4217)	803 710,67 €
Outros Serviços Instal. Equipamentos (3199)	1 294 378,20 €
Parques E Jardins (3207)	3 026,77 €
Patologia Clínica	2 662 353,31 €
Psicologia (29906)	77 650,46 €
Resíduos (3206)	5 225,45 €
Serviço De Alimentação E Dietetica (3201)	157 933,00 €
Serviço De Auditoria Interna (4215)	28 658,43 €
Serviço De Gestão De Doentes (4204)	638 044,28 €
Serviço De Gestao De Materiais (4202)	373 339,21 €
Serviço De Viaturas (3208)	24 260,83 €
Serviço Gestao Recursos Humanos (4203)	236 676,19 €
Serviço Higiene E Limpeza (3203)	2 813,06 €
Serviço Segurança E Apoio (3204)	385 456,94 €
Serviço Social (29907)	200 277,97 €
Serviço Tratamento De Roupas (3202)	6 008,01 €
Serviços De Formação / Biblioteca e Investigação (4206)	1 634 559,15 €
Serviços Farmaceuticos (29908)	1 321 762,48 €
Serviços Financeiros (4201)	656 223,60 €
Serviços Hoteleiros – Outros (3299)	20 576,11 €
Serviços Informatica E Sistemas (4205)	328 272,38 €
Serviços Juridicos E De Contencioso (4208)	68 207,10 €
Taxas Moderadoras	1 789,59 €
Tecnicas Cardiologicas	345 200,04 €
Tecnicas Gastreenterologicas	164 033,62 €
Tecnicas Neurologicas	53 083,46 €
Tecnicas Oftalmologicas	37 914,23 €
Tecnicas Otorrinolaringologia	98 241,64 €
Tecnicas Pneumologicas	152 341,69 €
Total custos indiretos 2016	23 417 013,49 €
Total custos 2016	82 032 839,18 €

Tabela 2: Custos indiretos do CHBV em 2016

Fonte: CHBV,2016

Independentemente do método de imputação utilizado, é necessário encontrar uma chave de imputação adequada. Entre os critérios mais frequentemente utilizados para imputação de custos a nível hospitalar encontram-se a área física utilizada - por exemplo para imputar os custos com água, eletricidade e limpeza – ou os dias de internamento - por exemplo para imputar os custos de alimentação, entre outros (Chaterjee 2013).

Quanto ao apuramento de custos unitários, podemos desde logo distinguir duas metodologias de custeio, o custeio *top-down* e o custeio *bottom-up*.

Na metodologia *bottom-up* os custos são identificados para cada unidade de produção obtendo-se um custo unitário específico, ao passo que na metodologia *top-down* os custos são apurados globalmente e depois distribuídos pelas unidades de produção o que resulta num custo médio unitário (Mercier 2014).

Como já foi referido, há muita falta de standardização nos métodos de custeio usados a nível hospitalar. Na Alemanha, Suécia, Holanda e Finlândia são usados métodos *bottom-up* enquanto em França na Inglaterra e na Estónia são usados métodos *top-down* (Mercier 2014).

Em Portugal, nas unidades hospitalares que integram o SNS é, de acordo com as recomendações do PCAH, usado o custeio *top-down* pois o custo unitário de cada secção homogénea é obtido dividindo o custo total da mesma pela sua produção. Assim, não é determinado o custo específico de cada unidade produzida, mas antes o custo médio.

No centro de custos de uma determinada consulta, usando custeio *top-down*, não é determinado o custo de cada consulta em particular, é dividido o custo

total do centro de custo pelo número de consultas. No internamento hospitalar o custo total pode ser dividido pelo número de dias de cada paciente para obter o custo médio de um dia/paciente. Esta metodologia tem a vantagem de evitar o cálculo do custo individual de cada paciente, o que seria muito trabalhoso, mas tem a grande limitação de não captar variações nesse mesmo custo, que no contexto hospitalar podem ser tão grandes que se levantam sérias dúvidas em relação à exatidão deste método.

Por outro lado, se usarmos a metodologia *bottom-up*, que atribui um custo a cada paciente de acordo com o seu consumo de recursos, conseguimos obter o custo particular de um dia/paciente de uma forma muito mais precisa, mas este método é muito caro e consome muito tempo a desenvolver, validar e implementar (Edbrook 1999). Assim, deve ser reservado para custos com grande impacto no total, como os custos com pessoal em serviços mão de obra intensivos (como é o caso dos serviços de cirurgia dos hospitais) ou os custos com tecnologia, para situações em que há muitos custos indiretos ou quando há partilha de pessoal ou instalações (Braut 2016 e Mercier 2014).

Podemos então dizer que no contexto hospitalar, apesar de o custeio *bottom-up* ser considerado mais preciso que a metodologia *top-down*, é bastante dispendioso e consumidor de tempo, pelo que a decisão de o implementar ou não é complexa e controversa (Mercier 2014).

2.4 Preços de transferência nos serviços hospitalares

O preço de transferência pode ser definido como o preço atribuído aos bens e serviços transferidos internamente entre centros de responsabilidade de uma organização. Os centros de responsabilidade, por sua vez, são unidades com autonomia na tomada de decisão, devendo assim ser responsabilizados pela sua performance (Kuntz 2005).

2.4.1 Vantagens da introdução de preços de transferência

Uma vez que os hospitais se têm vindo a tornar progressivamente mais descentralizados e estão organizados em centros de responsabilidade, é de extrema importância a introdução de preços de transferência para aferir os resultados de cada uma destas unidades e as responsabilizar pelos mesmos (Kuntz 2005). Assim, mais do que uma vantagem, o estabelecimento de preços de transferência é visto como uma necessidade em organizações descentralizadas, uma vez que sem ele não se consegue verdadeiramente aferir a eficiência dos vários centros de responsabilidade (Braut 2016).

Efetivamente, com a descentralização os serviços tornam-se quase minipresas, com elevado grau de autonomia no processo de decisão. Nestas condições, a não existência de preços de transferência poderá levar os serviços que vendem o produto final a maximizarem os seus resultados à custa de outros, aumentando a produção sem terem de compensar os serviços que contribuíram para esse aumento (Braut 2016 e Tarantino 2003). O uso de preços de transferência traz à luz as externalidades desse aumento de produção, ajudando assim a alinhar os interesses dos centros de responsabilidade com os interesses da empresa (Braut 2016).

Outra vantagem da introdução de preços de transferência é a criação de um mercado interno que contribui para a eficiência da organização, partindo do pressuposto que havendo um valor subjacente às requisições internas de serviços haverá interesse de todas as partes envolvidas em que o serviço seja eficiente (Braut 2016 e Kuntz 2005).

A utilização de preços de transferência ajuda também a criar um equilíbrio entre diferenciação e integração nas organizações. Favorece a diferenciação ao

responsabilizar os vários centros de responsabilidade pelos seus resultados, mas ao mesmo tempo favorece a integração pois é um ponto de ligação, que alinha os objetivos dos vários centros de responsabilidade (Braut 2016).

2.4.2 Desvantagens e limitações da introdução de preços de transferência

Na prática é muitas vezes complicado conseguir pôr em funcionamento um mercado interno que mimetize um verdadeiro mercado, por exemplo muitas vezes não há alternativa ao fornecimento, sendo assim impossível determinar um preço de transferência a valor de mercado. Na ausência de tal possibilidade, os preços de transferência são frequentemente alvo da intervenção da gestão, o que vai contra o argumento económico de eficiência gerada por um mercado que funciona livremente e pode mesmo contribuir para a ineficiência (Braut 2016).

Além disso, para induzir eficiência, não basta implementar preços de transferência, tem de haver um sistema de compensações associado à boa performance, pelo menos para os gestores das unidades (Kuntz 2005).

Os custos associados ao desenho, implementação e utilização de preços de transferência e os potenciais conflitos entre os centros de responsabilidade, caso os preços sejam percecionados como injustos podem comprometer a sua utilização. Se o preço de transferência não for percecionado como justo por todas as partes pode ter o efeito pernicioso de causar uma verdadeira rutura entre os vários centros de responsabilidade. Efetivamente, se o preço de transferência for demasiado elevado ou demasiado baixo pode levar a conflitos de interesse em que a maximização de resultados para alguns centros de responsabilidade não corresponde à maximização de resultados para a

organização e em que os gestores de cada uma destas unidades terão a sua avaliação influenciada por fatores incorretos sobre os quais não têm controlo, o que logicamente vai prejudicar a qualidade e justiça da sua avaliação (Braut 2016).

2.4.3 Metodologias para determinação de preços de transferência

Tomada a decisão de introduzir preços de transferência, é necessário averiguar a melhor metodologia para estabelecer esse preço em cada caso concreto.

Podemos, em linhas gerais, falar em três grandes metodologias para o estabelecimento de preços de transferência: baseados no mercado, baseados no custo ou negociados. É de salientar que estes três grandes grupos não são mutuamente exclusivos podendo um preço ter, por exemplo, uma componente de custo e uma de mercado (Braut 2016).

Um preço de transferência baseado no mercado teoricamente pressiona no sentido da maximização de resultados em todos os centros de responsabilidade e conseqüentemente a maximização do resultado global da organização (Braut 2016). Assim, quando é possível estabelecer um preço de transferência com base no mercado este é geralmente visto como a melhor solução (Tarantino 2003) mas para que isso seja possível há condições que têm de estar reunidas, sendo a principal a de haver um verdadeiro mercado em funcionamento, quer seja interno quer haja autorização para recorrer ao mercado externo.

O estabelecimento de um preço de transferência com base no custo não levanta o problema de ser ou não possível determinar, mas frequentemente falha em conduzir à eficiência pois as ineficiências incluídas no custo serão faturadas às divisões compradoras, que assim são forçadas a incorporá-las nos seus próprios custos. Além disso, a utilização dos custos como base para o estabelecimento de preços de transferência tem a desvantagem de poder incluir distorções, pois pressupõe que todos os custos sejam corretamente alocados e imputados (Bowens 2008).

Outra forma de estabelecer preços de transferência é com recurso à negociação. Se por um lado esta metodologia tem a vantagem de aumentar a autonomia dos centros de responsabilidade e, de certa forma, diminuir a assimetria de informação, por outro lado é uma alternativa que consome muito tempo, pode levar a conflitos, diminuição de cooperação e à maximização dos resultados de alguns centros de responsabilidade em detrimento da maximização do resultado global da empresa. Além disso, na ausência de alternativas como numa situação em que não haja mercado externo ou haja proibição de recorrer a este, podem gerar-se situações de monopólio (Braut 2016).

Seja qual for o mecanismo escolhido para a determinação de um preço de transferência, para que haja sucesso na sua introdução é vital que haja total clareza e transparência na sua determinação e que seja percebido como justo e inequivocamente entendido por todos os envolvidos.

3 Estudo de caso – Imputação de custos vs preços de transferência

O estudo de caso é, segundo Starman (2013), um tipo de investigação de natureza maioritariamente qualitativa, ainda que possa incluir métodos de análise quantitativos, feita com uma finalidade interpretativa, apropriado para estudar um caso particular, uma pessoa, grupo ou organização, no seu contexto real.

Neste caso estudou-se a forma como são imputados os custos indiretos no CHBV, particularmente do serviço de anestesiologia, e a utilização alternativa de preços de transferência.

Foram feitas duas abordagens:

Por um lado, foi feita uma análise crítica à proposta de imputação de custos indiretos no CHBV, usando o caso particular do serviço de Anestesiologia. Primeiro é explicada a forma como foi concebida a chave de imputação dos custos deste serviço aos serviços requisitantes. Seguidamente é discutida, como alternativa à simples imputação de custos, a utilização de preços de transferência.

Por outro lado, tentou-se averiguar a opinião de três gestores da organização em relação à introdução de preços de transferência no CHBV. Procurou-se validar estas entrevistas analisando as respostas à luz do plano estratégico e planos de ação do CHBV e dos objetivos das reformas estruturais de que os hospitais do SNS têm sido alvo.

Foi também feita uma revisão de literatura focada nos métodos de custeio e preços de transferência. A pesquisa foi, sempre que possível, mais especificamente orientada para o que se passa no contexto particular dos hospitais públicos.

Adicionalmente, foi recolhida informação sobre o funcionamento do CHBV no decorrer do estágio. Nos serviços financeiros, onde decorreu o estágio, foi-me dado a conhecer detalhadamente o sistema de contabilidade de gestão do CHBV e as previsões de evolução, passando num futuro mais próximo pela imputação exaustiva de todos os custos indiretos e depois, se se considerar que é a melhor opção pela introdução de preços de transferência para as prestações internas de serviços.

Nos restantes serviços do hospital foi-me dada informação informal sobre o funcionamento geral do hospital.

3.1 Imputação de custos no serviço de anestesiologia do CHBV

No CHBV os custos são registados em centros de custo, de acordo com as recomendações do PCAH, segundo o qual os custos diretos devem lançados diretamente nas secções homogéneas que os originam e os indiretos devem ser imputados exaustivamente. No entanto, como já foi referido, no CHBV não se procede ainda à imputação de custos indiretos.

Para elaborar uma chave de imputação de custos, foi feito um estudo do centro de custos de anestesiologia que, de acordo com o PCAH, faz parte das secções auxiliares de apoio clínico, devendo os seus custos ser imputados às

secções principais que requisitam os seus serviços. Os seus custos ascendem a cerca de 800 mil€/ano e os valores de 2016 são apresentados na Tabela 3.

Rúbrica - Detalhe	Centro Custos - Detalhe	Acumulado Dez 2016
Médico-cirúrgico (66231)	Anestesiologia - Aveiro (24001)	1 044,29 €
Pessoal Médico (6422112)	Anestesiologia - Aveiro (24001)	2 710,27 €
Pessoal Médico (6422212)	Anestesiologia - Aveiro (24001)	28 213,71 €
Subsídio de refeição (64224)	Anestesiologia - Aveiro (24001)	10 343,83 €
Ajudas de custo (64225)	Anestesiologia - Aveiro (24001)	266,78 €
Pessoal Médico (6422812)	Anestesiologia - Aveiro (24001)	2 006,64 €
Subsídio de fixação (642284)	Anestesiologia - Aveiro (24001)	1 800,00 €
Formação (642285)	Anestesiologia - Aveiro (24001)	38,05 €
Outros (642289)	Anestesiologia - Aveiro (24001)	519,27 €
Outros encargos	Anestesiologia - Aveiro (24001)	53 810,24 €
Outros encargos	Anestesiologia - Aveiro (24001)	53 233,59 €
Seguros de acidentes trab doenças profis (646)	Anestesiologia - Aveiro (24001)	9 613,36 €
Parentalidade (matern.,patern.,adopção) (6471)	Anestesiologia - Aveiro (24001)	148,25 €
FGCT	Anestesiologia - Aveiro (24001)	61,33 €
Pessoal Médico (6421112)	Anestesiologia - Aveiro (24001)	216 253,35 €
Pessoal Médico (6421212)	Anestesiologia - Aveiro (24001)	74 684,10 €
Pessoal Médico (6421312)	Anestesiologia - Aveiro (24001)	119 736,26 €
Pessoal médico	Anestesiologia - Aveiro (24001)	41 889,84 €
Pessoal médico	Anestesiologia - Aveiro (24001)	34 427,90 €
Custos com pessoal - outros custos e encargos	Anestesiologia - Aveiro (24001)	6 266,15 €
Custos com pessoal - outros custos e encargos	Anestesiologia - Aveiro (24001)	3 911,63 €
Custos com pessoal - outros custos e encargos	Anestesiologia - Aveiro (24001)	8 182,94 €
Custos com pessoal - outros custos e encargos	Anestesiologia - Aveiro (24001)	3 538,48 €
Comunicações móveis (6222214)	Anestesiologia - Aveiro (24001)	1 725,97 €
Deslocações e estadas (62227)	Anestesiologia - Aveiro (24001)	369,60 €
Serviços Médicos (6222921)	Anestesiologia - Aveiro (24001)	75 211,30 €
Limpeza, higiene e conforto (62234)	Anestesiologia - Aveiro (24001)	1 755,65 €
Vigilância e segurança (62235)	Anestesiologia - Aveiro (24001)	373,44 €
Contratação serv médicos (Disp.29553/08) (62236421)	Anestesiologia - Aveiro (24001)	7 142,59 €
Outros trabalhos especializados (6223699)	Anestesiologia - Aveiro (24001)	196,34 €
Total	Anestesiologia - Aveiro (24001)	759 475,15 €

Tabela 3: Custos acumulados do centro de custo de anestesiologia em 2016

Fonte: CHBV, 2016

Atualmente estes custos não estão ainda a ser imputados aos serviços requisitantes. Procurou-se então determinar uma chave para imputação dos custos do centro de custo Anestesiologia aos centros de custo de bloco ou cirurgia de ambulatório das várias especialidades, que por sua vez serão imputados aos serviços requisitantes para melhorar a informação dos custos destes serviços.

Para a elaboração desta chave decidiu-se usar como driver de imputação o tempo operatório, calculando a percentagem do tempo operatório utilizado por cada especialidade em relação ao tempo operatório total.

Os tempos operatórios utilizados de janeiro a setembro de 2016 por mês e por serviço e o tempo operatório total estão detalhados na Figura 1.

ANO 2016									
MONITORIZAÇÃO DOS TEMPOS OPERATÓRIOS UTILIZADOS POR MÊS E POR ESPECIALIDADE-BO AVEIRO									
MeSes	CIRURGIA	ORTOPEDIA	GINECÓLOGIA	URÓLOGIA	ONL	ÓPTALMOLOGIA	CARDIOLOGIA	ESTOMATOLOGIA	TOTAL
janeiro	45	41	20	17	18	7	4	1	153
fevereiro	37	40	21	20	18	8	4	1	149
março	42	44	22	22	19	9	5	1	164
abril	39	40	20	20	16	9	4	1	149
maio	41	39	23	18	21	8	2	0	152
junho	41	42	19	21	16	11	5	2	157
julho	32	35	18	19	12	11	4	0	131
agosto	24	22	11	16	7	7	4	0	91
setembro	35	34	17	23	12	10	4	0	135
% TO	26%	26%	13%	14%	11%	6%	3%	0%	
doenças programada	596	932	384	437	359	483	145	12	3348
media/TO	1,8	2,8	2,2	2,5	2,6	6,0	4,0	2,0	2,6
media	1,8	2,8	2,2	2,5	2,6	6,0	4,0	2,0	
% TO	26%	26%	13%	14%	11%	6%	3%	0%	

Figura 1: Registo de tempo no bloco operatório em 2016

Fonte: CHBV, 2016

O horário previsto de utilização do bloco operatório para 2016 pode ser consultado na Figura 2.

Além da informação contida nas figuras supramencionadas, para a determinação da chave de imputação foi recolhida a seguinte informação adicional:

- Do horário previsto para a especialidade de Ginecologia só 19% do tempo (2ª feira de manhã) é destinado ao centro de custo Cirurgia

Ambulatório Ginecologia sendo os restantes 81% destinados ao Bloco Operatório Ginecologia.

Ocupação das Salas do Bloco Operatório 2016

SEDE - AVEIRO		2.ª Feira	3.ª Feira	4.ª Feira	5.ª Feira	6.ª Feira
Sala 1	24 H	Urgência	Urgência	Urgência	Urgência	Urgência
Sala 2	Manhã (8h00-14h00)	Ginecologia	Urologia	Ginecologia	Urologia	Ginecologia
	Tarde (14h00-20h00)	Urologia	Ginecologia	Ginecologia	Urologia	Ginecologia (1ª sexta-feira/mês) Cirurgia (2ª, 3ª sexta-feira/mês) a)
Sala 3	Manhã (8h00-14h00)	ORL	ORL	Oftalmologia	Cardiologia	Oftalmologia
	Tarde (14h00-20h00)	ORL	ORL	ORL b)	Estomatologia (2ª quinta-feira/mês) Cirurgia (1ª, 3ª e 4ª quinta-feira/mês)	
Sala 4	Manhã (8h00-14h00)	Cirurgia	Cirurgia	Cirurgia	Cirurgia	Urologia c)
	Tarde (14h00-20h00)	Cirurgia	Cirurgia	Cirurgia	Cirurgia	ORL d)

a) A 4ª sexta-feira/mês, a Ginecologia e a Cirurgia acordam quem ocupa a sala.

b) ORL está a ocupar o tempo operatório que era da Oftalmologia.

Figura 2: Horário do bloco operatório para 2016
Fonte: CHBV, 2016

- Todo o tempo destinado à especialidade de otorrinolaringologia (ORL) foi atribuído ao centro de custos Bloco Operatório de ORL pois não foram feitas cirurgias de ambulatório desta especialidade.

Com base nestes dados foi calculado o peso percentual de cada especialidade no tempo operatório total, com o seguinte resultado (Tabela 4):

Anestesiologia - Aveiro (24001)	Tempos operatórios utilizados em %
Cirurgia Ambulatorio Ginecologia - Aveiro (12532)	3%
Bloco Operatorio Ginecologia - Aveiro (25032)	11%
Cirurgia Ambulatorio Oftalmologia - Aveiro (12508)	6%
Cirurgia Ambulatorio Otorrinolaringologia - Aveiro (12502)	0%
Bloco Operatorio Otorrinolaringologia - Aveiro (25002)	11%
Bloco Operatorio Cardiologia - Aveiro (25020)	3%
Bloco Operatorio Cirurgia - Aveiro (25044)	26%
Bloco Operatorio Estomatologia - Aveiro (25038)	0%
Bloco Operatorio Ortopedia - Aveiro (25014)	26%
Bloco Operatorio Urologia - Aveiro (25026)	14%

Tabela 4: Chave para imputação dos custos de anestesiologia
Fonte: CHBV, 2016

Esta chave será utilizada para imputação dos custos do centro de custo Anestesiologia em 2017. No fim de 2017 serão reanalisados os tempos operatórios utilizados e se houver alterações significativas a chave de imputação será atualizada em conformidade.

A título demonstrativo, se esta chave fosse aplicada aos custos de anestesiologia em 2016, os valores imputados seriam os seguintes (tabela 5).

Centro de custo	Valor a imputar
Cirurgia Ambulatorio Ginecologia - Aveiro (12532)	22 784,25 €
Bloco Operatorio Ginecologia - Aveiro (25032)	83 542,27 €
Cirurgia Ambulatorio Oftalmologia - Aveiro (12508)	45 568,51 €
Cirurgia Ambulatorio Otorrinolaringologia - Aveiro (12502)	0,00 €
Bloco Operatorio Otorrinolaringologia - Aveiro (25002)	83 542,27 €
Bloco Operatorio Cardiologia - Aveiro (25020)	22 784,25 €
Bloco Operatorio Cirurgia - Aveiro (25044)	197 463,54 €
Bloco Operatorio Estomatologia - Aveiro (25038)	0,00 €
Bloco Operatorio Ortopedia - Aveiro (25014)	197 463,54 €
Bloco Operatorio Urologia - Aveiro (25026)	106 326,52 €
Total 2016	759 475,15 €

Tabela 5: Custos a imputar em 2016 aplicando a chave construída
Fonte: CHBV, 2016

3.1.1 Preços de transferência como alternativa à imputação de custos

Os anestesistas do CHBV são funcionários do hospital podendo os seus salários ser considerados custos fixos pelo que a sua eficiência pesa na performance do hospital. Ora a imputação direta de custos não causa pressão no sentido da eficiência pois os custos são imputados independentemente do serviço prestado. E também não permite que seja aferido o verdadeiro resultado de cada serviço pois há criação de valor que é transferida para os serviços requisitantes sem que seja cobrado um preço.

O estabelecimento de um preço de transferência seria, potencialmente, uma boa forma de contornar o problema como foi referido quando se apresentou as vantagens e desvantagens da introdução de preços de transferência. Neste caso concreto, ao serem cobrados pelos serviços de anestesiologia os serviços requisitantes seriam influenciados no sentido de os requisitar pelo mínimo tempo possível organizando-se para diminuir os chamados tempos mortos.

Sendo os custos do centro de custos de anestesiologia, como já referido, maioritariamente compostos pelos salários dos anestesistas, faz sentido que o tempo que estes despendem em cada prestação de serviços seja considerado no estabelecimento de um preço de transferência para os mesmos.

Efetivamente, o vetor tempo é um fator crucial a ter em consideração no estabelecimento de um preço de transferência para os serviços de anestesiologia. Pode ser determinado um custo por minuto baseado no mercado, no custo de um minuto de salário ou negociado. (Kuntz 2005)

O tempo que deve ser considerado para a determinação do preço do serviço prestado pela anestesiologia é o que se denomina de tempo cirurgicamente controlado. Este é o tempo puramente cirúrgico em que tanto o anestesista como o cirurgião estão presentes (Kuntz 2005 e Miller 2005). Não é assim considerado para o estabelecimento do preço o tempo em que apenas o anestesista está presente, quer na preparação do doente para anestesia quer no recobro.

Ao usar o tempo cirurgicamente controlado para o estabelecimento do preço de transferência é criada uma forte pressão para eficiência de ambas as partes. Por um lado, o serviço requisitante da cirurgia pressiona o cirurgião para diminuir o tempo cirurgicamente controlado, determinado pela rapidez do cirurgião, para que o preço a pagar pelos serviços de anestesiologia seja menor. Por outro lado, o anestesista tem pressão para diminuir o tempo controlado por si, de preparação do doente e de recobro, pois este não é contabilizado no preço de transferência.

No CHBV não há ainda registos compilados dos tempos de início e fim das cirurgias propriamente ditas. Seria interessante que esses registos fossem tratados e que fosse determinado um preço de transferência baseado no tempo cirurgicamente controlado, para os serviços de anestesiologia.

Outro trabalho interessante seria analisar o impacto que o uso de preços de transferência em alternativa a imputação de custos teria nos serviços adquirentes. Neste momento é impossível fazer esta simulação pois ainda não é feita imputação de custos indiretos no CHBV que são, como já referido, extremamente significativos. Ou seja, os custos que temos em cada serviço são apenas os custos diretos que são muito inferiores aos custos reais pelo que uma

hipotética simulação de impacto de usar preços de transferência poderia levar a conclusões enganadoras.

3.2 Entrevista

As entrevistas são uma ferramenta muito usada para recolha de dados na investigação qualitativa, principalmente quando queremos compreender a opinião e experiências prévias dos participantes em relação à questão de investigação. Podem, de uma forma geral, ser classificadas em entrevistas estruturadas, semiestruturadas e não-estruturadas, de acordo com a sua maior ou menor standardização (Ryan, 2009).

As entrevistas estruturadas aproximam-se dos questionários no sentido em que são um tipo de entrevista bastante formal e pouco aberta, em que aos entrevistados são colocadas exatamente as mesmas questões na mesma ordem. Têm a vantagem de produzirem informação facilmente comparável, mas são mais apropriadas para recolha de dados quantitativos, ainda que possam incorporar questões qualitativas (Braut 2016 e Ryan 2009).

Nas entrevistas semiestruturadas são essencialmente utilizadas questões de resposta aberta. Neste tipo de entrevista há geralmente uma espinha dorsal, com tópicos a serem discutidos, mas a ordem pela qual se aborda cada tópico não está pré-determinada, sendo decidida durante a entrevista (Braut 2016). É um formato que dá maior liberdade ao entrevistado, permitindo que sejam discutidas questões adicionais levantadas, mas assegura que as questões centrais não deixarão de ser abordadas. Muitas vezes, neste tipo de entrevista, é dado o controlo ao entrevistado de forma a conseguir aferir a sua opinião, experiências pessoais prévias e conhecimento teórico relativamente aos tópicos a abordar (Ryan 2009). A abordagem dos mesmos tópicos em todas as

entrevistas permite comparação das respostas aquando da análise de dados (Braut 2016).

As entrevistas não estruturadas são a forma menos rígida de entrevista, assemelhando-se a uma conversa. Não são definidos tópicos concretos a abordar, mas antes assuntos gerais sobre os quais é dada liberdade quase total ao entrevistado para conduzir a entrevista. São mais usadas quando não há muita informação sobre o tema, sendo difícil definir tópicos específicos a abordar (Braut 2016 e Ryan 2009).

As entrevistas são preferencialmente feitas presencialmente, para permitir ao entrevistador interpretar também a linguagem não verbal do entrevistado para melhor entender a sua opinião sobre os tópicos em análise. O consentimento e anonimato são considerações éticas fundamentais, devendo ser abordados no início da entrevista (Ryan 2009).

Para este trabalho optou-se pela realização de entrevistas semiestruturadas, tendo sido previamente elaborado um guião com perguntas de resposta aberta, centrado na temática dos preços de transferência, a importância da sua implementação, potenciais vantagens e desvantagens da sua utilização, dificuldades associadas à sua implementação e melhor metodologia para a sua determinação.

O conhecimento adquirido quer no decorrer do estágio quer com a revisão de literatura quer pela informação recolhida foi útil na elaboração deste guião. O objetivo do seu uso é, como referido, assegurar que estes tópicos são abordados em todas as entrevistas, possibilitando fazer comparações das

respostas aquando da sua análise, e ao mesmo tempo dar abertura aos sujeitos entrevistados para poderem elaborar livremente as suas respostas.

Como no CHBV não são ainda usados preços de transferência, não é esperado que haja conhecimento empírico sobre o tema, a não ser eventualmente em experiências prévias dos entrevistados. Assim, a última pergunta da entrevista é precisamente no sentido de avaliar a existência desse tipo de experiências.

Foram entrevistados 3 gestores do CHBV, sendo as entrevistas gravadas e posteriormente transcritas e analisadas. As entrevistas foram realizadas entre nos dias 11 e 16 de janeiro de 2017, presencialmente no local e horário de trabalho dos entrevistados e tiveram durações de 30 a 50 minutos.

As questões da fiabilidade e validação são centrais para a credibilidade da investigação qualitativa (Braut 2016), neste caso para a credibilidade das entrevistas.

A questão da fiabilidade prende-se com um mesmo estudo originar resultados semelhantes se repetido. Tendo esta questão em consideração, procurou-se que as questões das entrevistas fossem feitas exatamente da mesma forma e no mesmo contexto, e analisadas também da mesma forma. Apesar deste cuidado, é difícil aferir se a forma como decoram as entrevistas prévias afetou a condução das seguintes e a distorção que isto pode introduzir nas respostas dos entrevistados.

Para validar as entrevistas, procurou-se analisar o alinhamento das respostas dos entrevistados com as orientações do Plano Estratégico do CHBV para 2013

a 2016 (Ministério da Saúde 2013) e do Plano de Atividades para 2016 (Ministério da Saúde 2016), com os objetivos de melhoria de eficiência das reformas estruturais de que tem sido alvo o setor da saúde em Portugal e com o que é recomendado segundo a literatura revista.

3.2.1 Análise e discussão das entrevistas

A entrevista começou com uma questão com que se procurou entender se a organização é considerada pelos gestores descentralizada. Para além de a descentralização ser um dos objetivos principais das reformas de que tem sido alvo o setor da saúde, em organizações descentralizadas a introdução de preços de transferência ganha uma importância extrema, como já foi referido no capítulo 2.4.

Questionados sobre o CHBV ser uma organização descentralizada, 2 dos 3 gestores entrevistados consideraram que não, tendo um gestor dito:

“a cultura organizacional vigente não privilegia a autonomia da gestão intermédia, constituindo-se esta unidade de saúde, antes e pelo contrário, como uma organização, vincadamente, centralizadora.”

E outro:

“considero que os serviços clínicos não têm qualquer autonomia de gestão”

Outro dos entrevistados considerou haver algum nível de descentralização:

“Em certa medida é uma organização descentralizada até porque existem responsabilidades que, sob a forma de delegação de funções, estão delegadas nos vários Diretores/Gestores/Coordenadores”

Quanto à responsabilização inerente à autonomia da gestão intermédia todos os entrevistados a consideraram fundamental, tendo um dito:

“a autonomia tem de funcionar em paralelo com responsabilização e incentivos (não obrigatoriamente financeiros).”

E outro:

“O processo de autonomização/descentralização deve ser sempre acompanhado do concomitante processo de responsabilização.

É um facto que existiu, recentemente, uma tentativa meritória, conquanto algo tímida, de, através dos mecanismos de contratualização interna, se proceder alinhamento dos objetivos de produção, mas daí não se tiram as devidas ilações em relação ao cumprimento ou incumprimento dos mesmos.”

Efetivamente, para haver pressão no sentido da eficiência deve haver, como já referimos, um sistema de compensações, pelo menos dos gestores, associado à boa performance dos serviços.

A contratualização interna pode ser uma boa ferramenta para a responsabilização pois leva os gestores de serviço a assumirem um compromisso. Mas não havendo qualquer tipo de monitorização nem consequências não se pode verdadeiramente falar em responsabilização.

No plano estratégico do CHBV para 2013-2016 (Ministério da Saúde 2013), na análise SWOT, um dos pontos fracos apontados é a “falta de cultura de prestação de contas”. Ora para introduzir esta esta cultura é fundamental pensar em descentralização e responsabilização da gestão intermédia. E para que sejam prestadas contas é crítico que haja informação sobre os verdadeiros resultados de cada serviço. E que estes sejam justos, o que não acontece se

apenas os serviços finais forem compensados por toda a criação de valor. Neste contexto, a introdução de preços de transferência para substituir a simples imputação de custos, torna-se quase uma necessidade, para que todos os serviços que criam valor sejam devidamente compensados.

Quando questionados sobre dever ser introduzido um preço para as prestações de serviços internas um gestor respondeu:

“Não só deve como é, na minha perspectiva, obrigatório.

E este aspeto será tão mais de relevar quanto os custos internos podem ser de montante muito elevado, razão por que poderão ser decisivos para introdução de mecanismos de racionalidade e eficiência, quer ao nível do serviço requisitante quer ao nível do serviço prestador.”

E outro:

“Evidentemente. Os serviços requisitantes têm de ter uma noção do que estão a subcontratar internamente e do seu custo, mesmo que seja aproximado!”

Estas respostas vêm mostrar que apesar de nunca se ter trabalhado com preços de transferência no CHBV, há consciência de que estando esta organização a evoluir no sentido de descentralização e responsabilização dos serviços pelos seus resultados a introdução de um preço associado às prestações internas de serviços é fundamental para clarificar o resultado de cada serviço e assim haver informação conducente à eficiência e tomada de decisão sustentada.

Efetivamente, quando questionados sobre as principais vantagens da introdução de preços de transferência, as respostas continuaram na mesma linha, tendo um gestor respondido:

“Melhorias na eficiência e produtividade, às quais devem ser sempre associados aspectos atinentes à garantia da qualidade e à rapidez na prestação de cuidados, que consubstanciam aspectos muito relevantes na avaliação do acesso à prestação de cuidados hospitalares.”

Outro:

“Obrigação à eficiência do prestador do serviço interno (...)”

E outro:

“Considero que a imputação do custo ao serviço requisitante associado a uma política de responsabilização dos resultados obtidos, poderá permitir obter ganhos de eficiência porque o conhecimento e controlo dos custos permite aos gestores implementar medidas de contenção dos mesmos.”

Sobre a melhor metodologia a utilizar para determinar o preço de transferência um gestor respondeu:

“Creio que deve ser usado um preço standard se existir ou, na falta deste, o que poderemos designar por preço de mercado.

Na minha opinião este preço de transferência não pode/deve ser nunca baseado nos custos, pois isso não incentiva a prossecução de uma maior eficiência e produtividade, já que haveria sempre alguém, a jusante da produção, que suportaria esses gastos.

Quanto à existência de um preço negociado, desde que não haja relações de ascendência/submissão ou cambalachos, nessa negociação, que a possam subverter, não vejo qualquer inconveniente nessa prática, já que, com a ajuda da mão invisível se encontraria o preço justo e adequado.”

Outro:

“Sempre que possível com base no mercado externo.”

E por fim:

“Acho que o preço deve ser baseado no custo do serviço prestado.”

Dois dos gestores entrevistados consideram que um preço de mercado seria o mais adequado, um deles foca inclusive a questão já referida de que um preço baseado no custo não causaria pressão no sentido da eficiência do serviço prestador, pois qualquer que fosse o seu custo de produção esse seria sempre suportado pelos serviços compradores. No entanto um dos gestores entrevistados considerou que esse preço deveria ser baseado no custo. Apesar da limitação que referimos, um preço baseado no custo tem a grande vantagem de ser sempre possível de determinar, ao contrário do preço de mercado que, principalmente no caso das prestações de serviços na área da saúde pode ser muito difícil de determinar, como será discutido seguidamente. No entanto, como já referimos, um preço baseado no custo pode incluir distorções se os custos não estiverem a ser corretamente e exaustivamente alocados e imputados, como acontece no CHBV. Quanto a um preço negociado entre serviço comprador e adquirente, ainda que teoricamente se acabasse por chegar a um preço de equilíbrio, é um processo que consome muito tempo e, como foi salientado por um dos entrevistados, é crucial assegurar que é uma negociação justa e não influenciada pela hierarquia de poder.

Em relação às principais dificuldades que previstas na introdução de preços de transferência um gestor respondeu:

“É, por vezes, difícil encontrar algumas métricas para determinar o preço correto.

Por exemplo no bloco operatório começa por colocar-se a questão primeira do que é que está a ser vendido, efetivamente...”

Outro:

“Encontrar um verdadeiro preço de mercado!” Este entrevistado já tinha antes referido que “(...) é necessário validar o preço do mercado externo, de nada vale imputar uma análise por um preço 10 que é feita por 4 internamente.”

E outro:

“Além da dificuldade inicial de cálculo, o esforço inerente à manutenção de um sistema deste tipo.”

Efetivamente, quando analisamos a maioria dos serviços prestados internamente no hospital, vemos que é difícil encontrar no exterior um preço de mercado justo para esses serviços. Por exemplo se quisermos encontrar um preço para as análises clínicas podemos usar como base a tabela de preços da Portaria n.º 234/2015 mas deparamo-nos desde logo com vários problemas. Em primeiro lugar os preços da portaria não são os realmente praticados pois na prática as unidades de saúde que as adquirem conseguem descontos enormes e não é fácil saber o preço real do mercado sem entrar nele. Outro problema, referido por um dos entrevistados e relacionado com a questão de o preço tabelado ser provavelmente muitíssimo superior ao custo de produzir essa análise no CHBV, é que utilizar esse preço de transferência não pressionaria o serviço a ser eficiente, antes pelo contrário.

A questão levantada por outro dos entrevistados sobre que serviço é efetivamente vendido pelo bloco operatório é também pertinente. Se tentarmos encontrar um valor de mercado para esse serviço conseguimos rapidamente ter acesso ao preçário das cirurgias nos hospitais privados. Mas igualmente rápida será a constatação de que não são serviços comparáveis pois o preço que encontramos no hospital privado inclui a admissão, internamento subjacente à cirurgia, etc., ao passo que para determinar o preço de transferência interno dos

serviços do bloco, respeitando a estrutura atual de centros de custo do CHBV, procuramos o valor que reflita apenas a cirurgia propriamente dita.

Quando questionados acerca da potencial distorção de resultados se não for cobrado um valor quando há prestações internas de serviços, todos os entrevistados consideraram que pode ocorrer, mas apenas um justificou, dizendo:

“Se não imputamos os custos efetivamente gerados por um serviço, os resultados do mesmo estarão sobrevalorizados pela falta de imputação de custos.”

A questão de haver um preço associado à criação de valor é, efetivamente fundamental para não haver distorção de resultados. Um dos Pilares do Plano de Atividades para 2016 (Ministério da Saúde 2016), denominado “Visão estratégica, Eficiência e Sustentabilidade”, tem como iniciativa, entre outras, *“implementar uma solução de informação de apoio à decisão”*. Ora para se poderem tomar decisões de gestão fundamentadas, nomeadamente a nível da redução de custos e melhor gestão de recursos, é fundamental ter acesso a informação sobre o verdadeiro resultado de cada serviço.

4 Conclusão

No estudo de imputação de custos do serviço de anestesiologia verificou-se que estes são compostos maioritariamente pelos salários dos anestesistas e que o driver mais adequado para determinar uma chave de imputação seria o tempo operatório. No entanto, no contexto de descentralização e responsabilização que se pretende para o CHBV e uma vez que o serviço de anestesiologia faz prestações internas de serviços ao bloco operatório, seria desejável, futuramente, determinar um preço de transferência para esses serviços. Segundo a literatura, para que haja máxima pressão para eficiência quer do anestesologista quer do cirurgião, este preço deve ser determinado tendo como base o tempo cirurgicamente controlado que é o tempo em que ambos estão presentes na cirurgia, ou seja, o tempo da incisão à sutura.

Ao analisar as transcrições das entrevistas, constatou-se que todos os entrevistados consideram que o CHBV tem ainda um grau forte de centralização e que se deve aumentar a autonomia da gestão intermédia. E que paralelamente a esse aumento de autonomia deve haver monitorização dos resultados dos serviços e responsabilização dos gestores pelos mesmos. Todos os entrevistados são da opinião que a introdução de preços para as prestações de serviços internas é uma consequência direta deste processo de descentralização, para que não haja distorção dos resultados dos serviços, mas não são unânimes na melhor metodologia para os determinar.

Se por um lado utilizar um preço de mercado seria o mais aconselhável para induzir eficiência, para a maioria dessas prestações é difícil encontrar um mercado equivalente, como acontece quando tentamos recorrer à tabela de

preço dos hospitais privados para encontrar um preço para as cirurgias e verificamos que o preço tabelado inclui admissão e internamento e não é só o preço da cirurgia propriamente dita. Noutros casos é difícil saber o preço real de mercado como acontece se consultarmos a Portaria 234/2015 para determinar o preço de mercado para as análises clínicas, quando na realidade é sabido que os hospitais privados conseguem preços substancialmente inferiores aos tabelados. Foi também salientado por um dos entrevistados que usando o preço listado na portaria corre-se o risco de, além de não ser o que se pratica na realidade, não incentivarmos à eficiência do serviço prestador porque é provavelmente um preço muito superior aos custos de produção das análises internamente.

Por outro lado, um preço de transferência com base no custo, apesar de mais fácil de determinar, muitas vezes falha a incentivar à eficiência dos serviços prestadores pois estes são remunerados pelos seus custos, quaisquer que eles sejam.

Seria interessante aprofundar esta questão efetuando um estudo sobre o preço que realmente é praticado no mercado, por exemplo para as análises de patologia clínica e imagiologia e o custo total unitário de produzir estas mesmas análises internamente no CHBV, e tentar aferir a melhor metodologia para determinação dos preços de transferência destes serviços.

Futuramente, quando os custos indiretos no CHBV estiverem a ser exaustivamente imputados aos serviços que os utilizam, seria interessante fazer um estudo quantitativo sobre a diferença de resultados nos serviços comparando o resultado de cada serviço com a imputação direta de custos com o resultado que seria obtido se se introduzissem preços de transferência.

As entrevistas tiveram a limitação de ter um caráter muito exploratório e pouco técnico pois nenhum dos entrevistados tinha experiência prévia com preços de transferência e nunca foram usados no CHBV.

Bibliografia

Acordo modificativo para o ano de 2016. 2016. Disponível em <http://www.chbv.min-saude.pt/wp-content/uploads/2016/12/Acordo-Modificativo-do-CP-CHBV.pdf>

Almeida, A. S. & Cima, J. F., Jr. 2015. Demand uncertainty and hospital costs: an application to Portuguese public hospital. *Journal of Health Economics*, 16:35-45.

Braut, H. 2016. Transfer Pricing in Hospitals: Investigating the Need and Possible Methods of Transfer Pricing in Norwegian Hospitals. Trykk: Reprosentralen, Universitetet i Oslo.

Bowens, J. & Steens, B. 2008. The Economics of Full Cost Transfer Pricing. Working paper, Tilburg University & VU University Amsterdam, The Netherlands.

Chatterjee, S., Levin, C. & Laxminarayan, R., Jr 2013 Unit Cost of Medical Services at Different Hospitals in India. *PLoS ONE*, 8(7): e69728.

Dowless, R., Jr 2007. What's the procedure? Your guide to costing methods and terminology. *Nursing Management*, 38(4): 52-57.

Edbrooke, D. et al, Jr 1999. The development of a method for comparative costing of individual intensive care units. *Anaesthesia*, 54: 110-120.

Kuntz, L. & Vera, A., Jr 2005. Transfer Pricing in Hospitals and Efficiency of Physicians: The Case of Anesthesia Services. *Health Care Management Review*, 30(3): 262-269.

Mercier, G. & Naro, G., Jr 2014. Costing Hospital Surgery Services: The Method Matters. *PLoS ONE*, 9(5): e97290

Miller, R. D., Jr 2005. Reduction of Anesthesia Process Times After the Introduction of an Internal Transfer Pricing System for Anesthesia Services. *AnesthAnalg*, 101:187-94.

Miranda, G. J., et al, Jr 2007. ABC Costing in Hospital Environment: a Study in Brazilian University Hospitals. *Revista Contabilidade & Financas – USP*, 18: 33-43

Plano de Atividades e Orçamento. 2016. Disponível em www.chbv.min-saude.pt/wp-content/uploads/2016/11/Plano-de-Atividades-e-Orçamento-2016.pdf

Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais. 2007. Disponível em www2.acss.min-saude.pt/Portals/0/DownloadsPublicacoes/SNS/Info_gestao/PCAH_3Edicao.pdf

Plano Estratégico 2013-2016. 2013. Disponível em http://www.chbv.min-saude.pt/wp-content/uploads/2017/01/Plano_Estrategico_2013_2016.pdf

Riewpai boon, A., Malaroje, S. & Kongsawatt, S., Jr 2007. Effect of costing methods on unit cost of hospital medical services. *Tropical Medicine and International Healt*, 12(4): 554-563.

Ryan, F., Coughlan, M. & Cronin, P., Jr 2009. Interviewing in qualitative research: The one-to-one interview. *International Journal of Therapy and Rehabilitation*, 16(6): 309-314.

Starman, A. B., Jr 2013. The case study as a type of qualitative research. *Journal of contemporary educational studies*, 1: 28-43.

Silva, A. F. 2013. *Accounting Logic and New Professionalism in Healthcare*. Case Study. Porto: ISCAP.

Termos de Referência para contratualização hospitalar no SNS – Contrato-Programa 2016. 2016. Disponível em http://www.acss.min-saude.pt/wp-content/uploads/2016/07/Contratualizacao-HH-ULS-Termos-Referencia_VF.pdf

Tompkins, C. P., Altman, S. H. & Eilat, E., Jr 2006. The Precarious Pricing System For Hospital Services. *Health Affairs*, 25(1): 45-56.

Portaria n.º 234/2015 (2015.Ago.07). DIÁRIO DA REPÚBLICA: I SÉRIE. n.º 153 pp. 5516-5654.

Apêndices

Apêndice 1 – Entrevista 1

1. Diria que o Centro Hospitalar do Baixo Vouga é uma organização descentralizada, em que há autonomia na gestão dos serviços?

Penso que não.

Na minha opinião, para haver autonomia da gestão intermédia deve haver, nomeadamente:

- uma organização que o possibilite;
- o estabelecimento prévio de objetivos e metas, quer de índole global, quer por unidade funcional;
- delegação de competências e, paralelamente, atribuição de responsabilidades;
- um sistema de incentivos, tipo bónus–malos, os quais não são sinónimo nem se esgotam nos aumentos salariais.

Ora, no CHBV, a cultura organizacional vigente não privilegia a autonomia da gestão intermédia, constituindo-se esta unidade de saúde, antes e pelo contrário, como uma organização, vincadamente, centralizadora.

É um facto que existiu, recentemente, uma tentativa meritória, conquanto algo tímida, de, através dos mecanismos de contratualização interna, se proceder alinhamento dos objetivos de produção, mas daí não se tiram as devidas ilações em relação ao cumprimento ou incumprimento dos mesmos.

Acresce, ainda, que o caminho percorrido, nos últimos tempos, ao acabar com os departamentos e não os substituindo por outra entidade agregadora de nível idêntico, não constitui, a nosso ver, um passo dado no bom sentido gestor, uma vez que retirou massa crítica a um grande número de unidades funcionais

e, conseqüentemente, à facilitação da implementação de uma estrutura descentralizada.

2. Havendo autonomia, acha que deve haver responsabilização dos diretores de serviço pelos resultados dos mesmos?

O processo de autonomização/descentralização deve ser sempre acompanhado do concomitante processo de responsabilização.

A este propósito dever-se-á, ainda, notar que, atenta a grande complexidade e interdependência multifuncional que, a mor das vezes, enforma a atividade das unidades assistenciais do CHBV, tudo aconselha a existência de órgãos de gestão colegiais das unidades funcionais, de forma a possibilitar que as suas decisões sejam informadas por backgrounds pluridisciplinares.

Mas, naturalmente, que tal só fará sentido se estas unidades funcionais tiverem uma dimensão aceitável, se não corre-se o risco de serem em maior número as pessoas que integram os órgãos dirigentes, que o dos subordinados hierarquicamente!

3. Quando é prestado um serviço interno, por exemplo uma análise requerida à Patologia Clínica, acha que o valor desse serviço deveria ser imputado ao requerente?

Não só deve como é, na minha perspectiva, obrigatório.

E este aspeto será tão mais de relevar quanto os custos internos podem ser de montante muito elevado, razão por que poderão ser decisivos para introdução de mecanismos de racionalidade e eficiência, quer ao nível do serviço requisitante quer ao nível do serviço prestador.

4. Se sim, considera que esse preço deveria ser baseado no custo para o serviço prestador, negociado entre prestador e adquirente ou baseado nos preços praticados no mercado externo (se houver esta possibilidade)?

Creio que deve ser usado um preço standard se existir ou, na falta deste, o que poderemos designar por preço de mercado.

Na minha opinião este preço de transferência não pode/deve ser nunca baseado nos custos, pois isso não incentiva a prossecução de uma maior eficiência e produtividade, já que haveria sempre alguém, a jusante da produção, que suportaria esses gastos.

Quanto à existência de um preço negociado, desde que não haja relações de ascendência/submissão ou cambalachos, nessa negociação, que a possam subverter, não vejo qualquer inconveniente nessa prática, já que, com a ajuda da “mão invisível” se encontraria o preço justo e adequado.

5. Quais acha serem as principais vantagens da introdução do preço discutido no ponto anterior?

Melhorias na eficiência e produtividade, às quais devem ser sempre associados aspetos atinentes á garantia da qualidade e à rapidez na prestação de cuidados, que consubstanciam aspetos muito relevantes na avaliação do acesso à prestação de cuidados hospitalares.

6. E as principais limitações/dificuldades?

É, por vezes, difícil encontrar algumas métricas para determinar o preço correto.

Por exemplo no bloco operatório começa por colocar-se a questão primeira do que é que está a ser vendido, efetivamente....

7. Acha que o resultado dos vários serviços pode ser distorcido se não for cobrado um valor sempre que haja uma prestação interna de serviços? Porquê?

Sim, já foi respondido anteriormente.

8. Tem experiência prévia com preços de transferência? Se sim, quais considerava as principais vantagens e desvantagens da sua utilização na sua experiência prévia?

Não tenho experiência prévia.

Apêndice 2 – Entrevista 2

1. Diria que o Centro Hospitalar do Baixo Vouga é uma organização descentralizada, em que há autonomia na gestão dos serviços?

O CHBV está organizado em Departamentos, Serviços e Gabinetes que operam sob orientações e controlo do CA. Em certa medida é uma organização descentralizada até porque existem responsabilidades que, sob a forma de delegação de funções, estão delegadas nos vários Diretores/Gestores/Coordenadores.

2. Havendo autonomia, acha que deve haver responsabilização dos diretores de serviço pelos resultados dos mesmos?

A questão não pode ser, exclusivamente, analisada de um lado, isto é, a autonomia tem funcionar em paralelo com responsabilização e incentivos (não obrigatoriamente financeiros).

3. Quando é prestado um serviço interno, por exemplo uma análise requerida à Patologia Clínica, acha que o valor desse serviço deveria ser imputado ao requerente?

Evidentemente. Os serviços requisitantes têm de ter uma noção do que estão a subcontratar internamente e do seu custo, mesmo que seja aproximado!

4. Se sim, considera que esse preço deveria ser baseado no custo para o serviço prestador, negociado entre prestador e adquirente ou baseado nos preços praticados no mercado externo (se houver esta possibilidade)?

Sempre que possível com base no mercado externo. Contudo, é necessário validar o preço do mercado externo, de nada vale imputar uma análise por um preço 10 que é feita, sem qualquer dúvida, por 4 internamente.

O mercado em saúde funciona de forma diferente. Esta afirmação não é questionável!

5. Quais acha serem as principais vantagens da introdução do preço discutido no ponto anterior?

Obrigador à eficiência do prestador do serviço interno. Algo que não é conseguido se o preço de mercado utilizado for 3 vezes superior ao custo interno.

6. E as principais limitações/dificuldades?

As já descritas: encontrar um verdadeiro preço de mercado!

7. Acha que o resultado dos vários serviços pode ser distorcido se não for cobrado um valor sempre que haja uma prestação interna de serviços? Porquê?

Sim. Se não imputamos os custos efetivamente gerados por um serviço, os resultados do mesmo estarão sobrevalorizados pela falta de imputação de custos.

8. Tem experiência prévia com preços de transferência? Se sim, quais considerava as principais vantagens e desvantagens da sua utilização na sua experiência prévia?

Não.

Apêndice 3 – Entrevista 3

1. Diria que o Centro Hospitalar do Baixo Vouga é uma organização descentralizada, em que há autonomia na gestão dos serviços?

Depende, considero que os serviços clínicos não têm qualquer autonomia de gestão. Os serviços de apoio têm alguma autonomia, não sendo completamente autónomos.

2. Havendo autonomia, acha que deve haver responsabilização dos diretores de serviço pelos resultados dos mesmos?

Sim é fundamental.

3. Quando é prestado um serviço interno, por exemplo uma análise requerida à Patologia Clínica, acha que o valor desse serviço deveria ser imputado ao requerente?

Sim.

4. Se sim, considera que esse preço deveria ser baseado no custo para o serviço prestador, negociado entre prestador e adquirente ou baseado nos preços praticados no mercado externo (se houver esta possibilidade)?

Acho que o preço deve ser baseado no custo do serviço prestado.

5. Quais acha serem as principais vantagens da introdução do preço discutido no ponto anterior?

Considero que a imputação do custo ao serviço requisitante associado a uma política de responsabilização dos resultados obtidos, poderá permitir obter ganhos de eficiência porque o conhecimento e controlo dos custos permite aos gestores implementar medidas de contenção dos mesmos.

6. E as principais limitações/dificuldades?

O sistema de contabilidade de custos necessário à implementação deste tipo de informação. Além da dificuldade inicial de cálculo, o esforço inerente à manutenção de um sistema deste tipo.

7. Acha que o resultado dos vários serviços pode ser distorcido se não for cobrado um valor sempre que haja uma prestação interna de serviços? Porquê?

Sim, principalmente nos serviços de apoio, como a imagiologia e a patologia, que não têm preços finais.

8. Tem experiência prévia com preços de transferência? Se sim, quais considerava as principais vantagens e desvantagens da sua utilização na sua experiência prévia?

Não.

Anexos

Anexo 1 – Resumo do estágio

A Helena Sacchetti Figueiredo da Silva realizou estágio nos Serviços Financeiros do Centro Hospitalar do Baixo Vouga, E. P. E. (CHBV) com a duração de 6 meses, de setembro de 2016 a fevereiro de 2017.

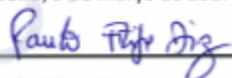
Durante o estágio, a Helena foi encarregue de colaborar no processo de melhoria do sistema de contabilidade de gestão do CHBV. Para tal, realizou diversas tarefas, das quais se destacam:

- Definição de chaves de distribuição para imputar os custos dos centros de custo de suporte aos centros de custo principais, tornando possível aferir os resultados dos serviços principais. Para este fim, a Helena realizou estudos específicos dos custos dos centros de custo Anestesiologia, Esterilização, Serviço de Gestão de Recursos Humanos, Serviços Farmacêuticos e Serviço Social e construiu as respetivas chaves de repartição.
- Preparação de uma chave para imputação dos custos dos restantes centros de custo de suporte, para os quais não foi possível encontrar um critério específico de repartição, usando a percentagem de custos diretos/custos totais como driver de imputação;
- Análise das áreas do CHBV e do Relatório de auditoria energética do polo de Aveiro, com o objetivo de alocar os custos com eletricidade, água e outros fluídos aos serviços consumidores;
- Elaboração de uma proposta de modelo de acompanhamento dos custos, proveitos e produção dos vários serviços, que permite apurar o resultado de cada serviço e outros indicadores importantes, como o *breakeven*.

O trabalho desenvolvido pela Helena assumiu um papel importante para a organização, uma vez que contribuiu para a melhorar a qualidade da informação sobre o resultado de cada serviço. No atual contexto de pressão para redução de custos e otimização de resultados, a qualidade da informação assume-me como crucial para que a mesma possa ser utilizada no processo de tomada de decisão.

A Helena Sacchetti Figueiredo da Silva é uma pessoa dotada de uma clara aptidão para bem servir e de uma esmerada educação, o que, associado ao conjunto de qualidades morais, académicas, profissionais e humanas reveladas, impõem o dever de dar relevo aos serviços prestados.

Aveiro, 9 de Março de 2017



Paulo Filipe Diz

Diretor dos Serviços Financeiros do CHBV