



ANDREA MARIA
LOPES BREIA
FERNANDES

**A CONTABILIDADE DE GESTÃO NO
SETOR PÚBLICO DA SAÚDE EM
PORTUGAL – ESTUDO DE CASO**

Relatório de Dissertação do Mestrado em
Contabilidade e Finanças

ORIENTADOR

Professora Doutora, Célia Maria Rodrigues da
Cova Gomes Picoito

Outubro de 2023

ANDREA MARIA
LOPES BREIA
FERNANDES

**A CONTABILIDADE DE GESTÃO NO
SETOR PÚBLICO DA SAÚDE EM
PORTUGAL – ESTUDO DE CASO**

JÚRI

*Presidente: Prof. Coordenador, Doutor Nuno Miguel
Delicado Teixeira, Instituto Politécnico de Setúbal*

*Orientador: Prof.^a Adjunta, Doutora Célia Maria
Rodrigues da Cova Gomes Picoito, Instituto
Politécnico de Setúbal*

*Vogal Arguente: Prof.^a Auxiliar, Doutora Ana Cristina
Conceição, ISCTE - Instituto Universitário de Lisboa*

Outubro de 2023

Agradecimentos

Constituindo-se como a concretização de um objetivo longamente adiado, este trabalho é o culminar de dois anos de trabalho e não teria sido possível realizá-lo sem a contribuição e o apoio de várias pessoas, cada uma de sua forma.

Assim, dedico a todos eles esta dissertação.

À Leonor e ao Augusto porque sem o seu apoio, do início ao fim, teria sido impossível acreditar. À Susana, pela motivação e confiança que depositou em mim e pela colaboração e ajuda que a constituiu como a melhor colega de sempre e uma verdadeira amiga.

À Professora Doutora Célia Picoito, minha orientadora, pelos seus ensinamentos, partilha de conhecimento, força, confiança, ajuda e orientação, fundamentais para chegar até aqui.

À Dra. Lidia Castro, Dr. Delfim Garrido e Dra. Angela Felix, pelo acolhimento, e a todos os profissionais entrevistados, pela colaboração. Ao CHUSJ e ao CHUP por terem permitido a realização deste trabalho.

Aos Professores da turma de mestrado de 2021/2023, pela sua contribuição para a minha transformação como profissional e como pessoa.

Muito obrigada a todos.

Resumo

Os serviços públicos de saúde atravessaram momentos de grande pressão, pela resposta em primeira linha à pandemia e pela limitação crescente dos recursos à sua disposição. Para realizar uma gestão eficiente dos recursos, os hospitais devem dispor de ferramentas que os auxiliem nas decisões, condição imprescindível à sustentabilidade do SNS. No contexto da normalização contabilística, pretende-se aprofundar o conhecimento das práticas de Contabilidade de Gestão (CG) nas Entidades Públicas Empresariais (EPE) da saúde, em geral, e estudando, em particular, o Centro Hospitalar Universitário de São João (CHUSJ) e o Centro Hospitalar Universitário do Porto (CHUP). O primeiro objetivo é verificar o cumprimento da Norma de Contabilidade Pública 27 (NCP 27) em 2021, recorrendo a fontes secundárias de informação, através da análise dos Relatórios e Contas (RC) retirados dos *websites* das entidades. Para concretizar o segundo objetivo foi realizada uma abordagem qualitativa, através de um estudo de caso, para descrever e comparar os sistemas de CG existentes nos dois centros hospitalares e explorar o grau de utilização da CG como ferramenta de apoio à decisão. Recorreu-se a fontes primárias de informação, realizando entrevistas semiestruturadas, com diferentes atores da área da gestão. Para tratamento e análise dos dados utilizou-se o *software* Atlas.Ti. Os resultados sugerem que a CG não é uma realidade na generalidade dos hospitais EPE. Nos dois casos em estudo, os únicos centros hospitalares que trabalham a CG e divulgam nos seus RC, foram verificadas diferenças substanciais nos sistemas de CG, tendo existido um claro investimento, num caso, e uma clara resiliência dos profissionais, no outro. Comum é a perceção da carência de recursos humanos na área, o que compromete a qualidade da informação produzida, as decisões nela baseadas e a eficiência na prestação dos cuidados de saúde. A prática só será alargada a todos os hospitais quando o Ministério da Saúde (MS) o determinar e criar as condições necessárias, promovendo a autonomia e a responsabilização.

Palavras-chave: Contabilidade de Gestão (NCP 27); Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP); Entidade Pública Empresarial (EPE); Saúde

Abstract

Public health services have been under a great deal of pressure, due to the first-line response to the pandemic and the increasing limitation of the resources at their disposal. To manage resources efficiently, hospitals must have tools to help them make decisions, which is essential for the sustainability of the National Health Service (NHS). In the context of accounting standardisation, this dissertation aims to gain a deeper understanding on Management Accounting (MA) practices in Public Business Entities in the health sector in general, and to study CHUSJ and CHUP, in particular. The first objective is to verify compliance with Public Accounting Standard 27 (NCP 27) in 2021, using secondary sources of information, by analysing the Annual Reports and Accounts taken from the entities' websites. To achieve the second objective, a qualitative approach was taken, through a case study, to describe and compare the existing MA systems in the two cases and explore the degree to which MA is used as a decision-support tool. Primary sources of information were used, and semi-structured interviews were carried with different players in the management field. Atlas.Ti software was used to process and analyse the data. The results suggest that MA is not a reality in most public hospitals. There were substantial differences in MAS, in the two cases under study, with a clear investment, in one case, and a clear professionals' resilience, in the other. There is a common perception of a lack of human resources in the area, which compromises the quality of the information produced, the decisions based on it and the efficiency of healthcare provision. The practice will only be extended to all hospitals when the Ministry of Health (MoH) determines it and creates the necessary conditions, promoting autonomy and accountability.

Keywords: Management Accounting (NCP 27); Accounting Standardisation System for Public Administrations (SNC-AP); Public Business Entity; Healthcare

Índice Geral

Agradecimentos.....	i
Resumo	ii
Abstract	iii
Índice de Figuras	vi
Índice de Tabelas.....	vi
Índice de Gráficos	vi
Lista de Abreviaturas.....	vii
Introdução.....	1
Relevância e Contextualização do Tema	1
Questões de investigação	4
Metodologia	4
Contributos.....	5
Estrutura da Dissertação.....	5
1. Revisão da literatura	6
1.1. Introdução e contextualização.....	6
Organização do setor público da saúde em Portugal	6
A contabilidade analítica no setor público da saúde em Portugal.....	10
O Plano Oficial de Contas do Ministério da Saúde (POCMS) e a contabilidade analítica. 10	
O Sistema de Normalização Contabilística para a Administração Pública e a contabilidade de gestão.....	11
A norma de contabilidade pública 27.....	12
1.2. Literatura sobre contabilidade de custos em hospitais.....	16
Período pré-adoção do SNC-AP	16
Período pós adoção do SNC-AP	20
Estudos em outros países	27
2. Metodologia e Dados	29
2.1. Questão de Investigação 1.....	29
2.2. Questão de Investigação 2.....	31
2.2.1. Os Hospitais em Estudo	37
2.2.1.1. Centro Hospitalar Universitário de São João, E.P.E.....	37
2.2.1.1. Centro Hospitalar Universitário do Porto, E.P.E.	39
3. Resultados e Discussão	41

3.1. QI 1: as EPE da saúde em Portugal divulgam nos RC de 2021, informação relativa à CG, conforme preconizado na NCP 27 integrante do SNC-AP?.....	41
3.2. QI 2: como funciona atualmente o sistema de CG no CHUSJ e no CHUP, quais as principais diferenças e semelhanças, e qual a sua utilidade no processo de tomada de decisão?	46
Conclusões	58
i) Contribuições.....	59
ii) Limitações	60
iii) Investigação Futura	60
Referências Bibliográficas	62
Anexos.....	70
Anexo 1 - Notícia sobre implementação de um novo sistema de CG no SNS.....	70
Anexo 2 - Mapas de Contabilidade de Gestão do CHUSJ, EPE do ano 2021	71
Anexo 3 – Mapas de Contabilidade de Gestão do CHUP, EPE do ano 2021	72
Anexo 4 - Organograma do CHUSJ.....	74
Anexo 5 - Organograma do CHUP	74
Apêndices	75
Apêndice 1 - Pedido de autorização para realização do estudo - CHUSJ	75
Apêndice 2 - Pedido de autorização para realização do estudo - CHUP.....	76
Apêndice 3 - Guiões das entrevistas semiestruturadas.....	77

Índice de Figuras

Figura 1 - Organograma do Ministério da Saúde	6
Figura 2 - Estrutura do Serviço Nacional de Saúde	7
Figura 3 - Grupos de financiamento de entidades de cuidados hospitalares.....	9

Índice de Tabelas

Tabela 1 - Entidades do Setor Público Empresarial do SNS.....	8
Tabela 2 - Resumo da literatura revista (período pré-aprovação do SNC-AP).....	16
Tabela 3 - Resumo da literatura revista (período pós-aprovação do SNC-AP)	20
Tabela 4 - Principais passos no Método do “Estudo de Caso”	33
Tabela 5 - Quadro-resumo das Entrevistas Realizadas – CHUSJ.....	36
Tabela 6 - Quadro-resumo das Entrevistas Realizadas – CHUP	36
Tabela 7 - Códigos utilizados (questão de investigação 2)	37
Tabela 8 - Divulgação da Contabilidade de Gestão nas EPE do SNS - 2021	41
Tabela 9 - Resumo de referências à CG nos RC das EPE do SNS – Ano 2021	43
Tabela 10 - Resumo de referências à CG nas CLC das EPE do SNS – Ano 2021	44

Índice de Gráficos

Gráfico 1 - Evolução da despesa corrente em saúde, em % do PIB – Portugal.....	1
Gráfico 2 - Evolução da despesa em saúde, em % do PIB (total, pública e privada)	2
Gráfico 3 - Evolução da despesa do SNS (M€)	2
Gráfico 4 - Número de Instituições Hospitalares do SNS.....	7
Gráfico 5 - Estrutura de Gastos do SNS.....	9
Gráfico 6 - Resumo da divulgação da CG - 2021, em número de entidades	42

Lista de Abreviaturas

ABC - *Activity Based Costing*

AP - Administração Pública

BI - *Business Intelligence*

CA - Contabilidade Analítica

CdA - Conselho de Administração

CG - Contabilidade de Gestão

CFP - Conselho das Finanças Públicas

CH - Centro Hospitalar

CHUP - Centro Hospitalar Universitário do Porto

CHUSJ - Centro Hospitalar Universitário São João

CLC - Certificação Legal das Contas

CNC - Comissão de Normalização Contabilística

DL - Decreto-Lei

EPE - Entidade Pública Empresarial

GDH - Grupo Diagnóstico Homogéneo

IPSS - Instituição Particular de Solidariedade Social

MS - Ministério da Saúde

NCP 27 - Norma de Contabilidade Pública 27 - Contabilidade de Gestão

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OMS - Organização Mundial de Saúde

PCAH - Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais

PIB - Produto Interno Bruto

POCMS - Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde

POCP - Plano Oficial de Contabilidade Pública

ROC - Revisor Oficial de Contas

SCAH - Sistema de Custeio Por Atividades dos Hospitais

SEE - Setor Empresarial do Estado

SICC - Sistema de Informação Centralizado de Contabilidade

SNC-AP - Sistema de Normalização Contabilística para Administrações Públicas

SNS - Serviço Nacional de Saúde

TC - Tribunal de Contas

ULS - Unidades Locais de Saúde

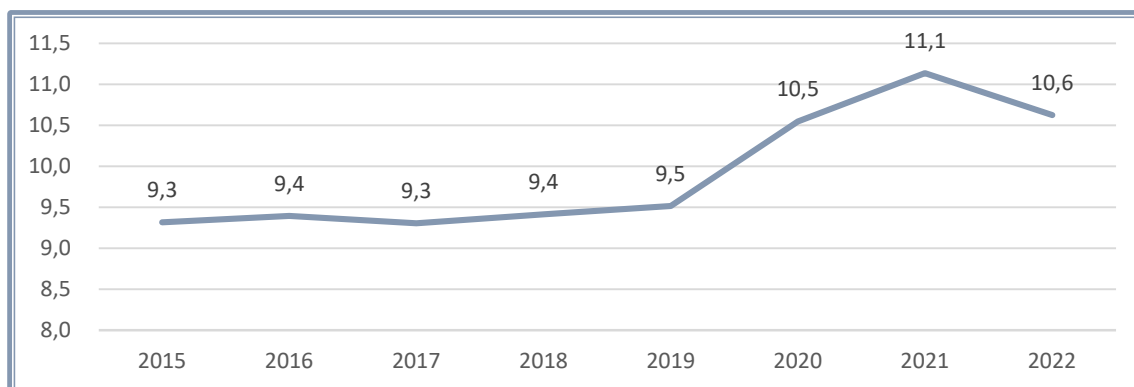
Introdução

Relevância e Contextualização do Tema

No mês de março de 2020 a Organização Mundial de Saúde (OMS) declarou a doença COVID-19 como uma pandemia, uma vez que esta se encontrava distribuída geograficamente por vários países e por vários continentes, constituindo uma emergência de saúde pública a nível internacional, levando os serviços públicos de saúde a funcionar sob enorme pressão. Enquanto a atividade económica dos países parava, na sequência dos vários períodos de confinamento obrigatório, as instituições hospitalares, pelo contrário, trabalharam até ao limite da exaustão.

Portugal, sofreu em 2020 um agravamento da sua situação económico-financeira, uma vez que o cenário pandémico conduziu ao aumento da despesa pública, principalmente com a saúde, por um lado, e ao decréscimo do Produto Interno Bruto (PIB), por outro, de acordo com o Relatório, sobre o Estado da Saúde em Portugal da OCDE/Observatório Europeu dos Sistemas e Políticas de Saúde (2021). As despesas de saúde que representavam no nosso país 9,5% do PIB em 2019, passam em 2020 para 10,5%, atingindo um máximo de 11,1% em 2021, conforme o Gráfico 1.

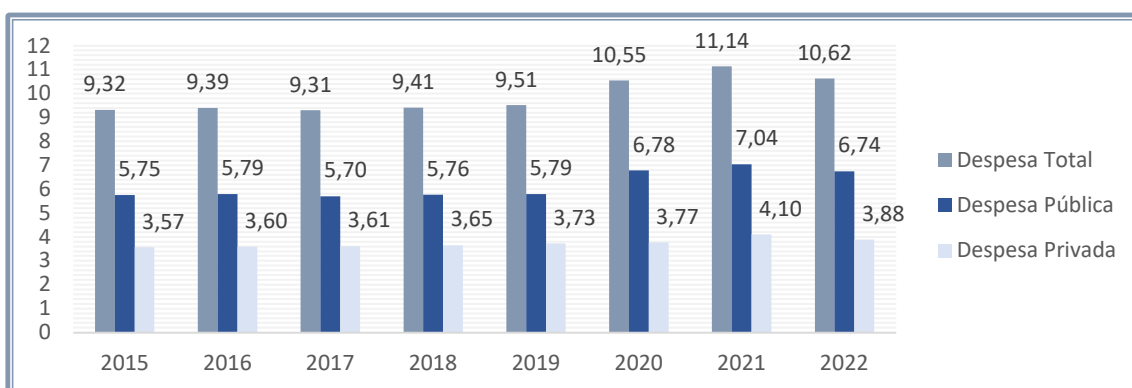
Gráfico 1 - Evolução da despesa corrente em saúde, em % do PIB - Portugal



Fonte: adaptado de Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE, 2023), *Health expenditure and financing: Health expenditure indicators*

No Gráfico 2 é possível observar a contribuição da despesa pública e da despesa privada para o total da despesa em saúde, desde 2015.

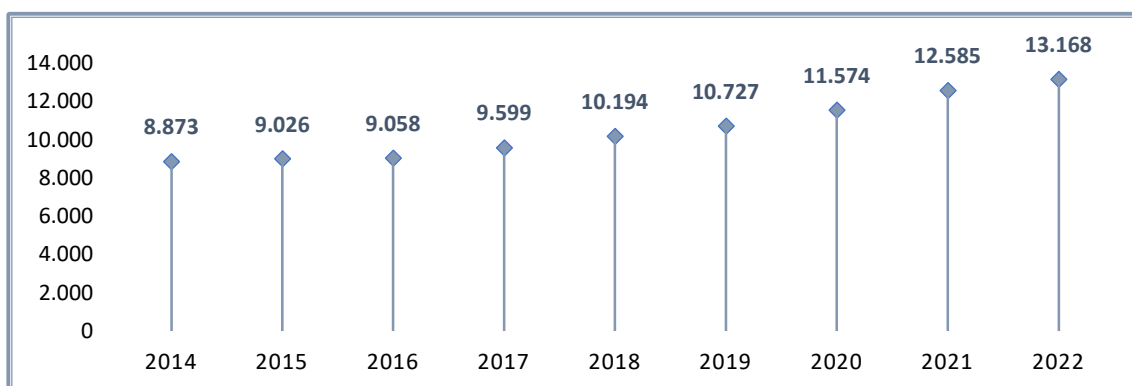
Gráfico 2 - Evolução da despesa em saúde, em % do PIB (total, pública e privada)



Fonte: adaptado de OCDE (2023), *Health expenditure and financing: Health expenditure indicators*

Pela análise dos valores, verifica-se que a componente pública da despesa foi a que sofreu o maior agravamento, sendo uma das causas a resposta que o SNS deu em primeira linha à pandemia. Assim, também a despesa do SNS tem sido crescente, conforme o Gráfico 3.

Gráfico 3 - Evolução da despesa do SNS (M€)



Fonte: adaptado de Conselho das Finanças Públicas (CFP, 2023), *Evolução do Desempenho do SNS em 2022*

Em fevereiro de 2022, com a invasão da Ucrânia pela Rússia, à crise pandémica veio acrescentar-se uma crise militar, energética e alimentar, provocando a subida generalizada dos preços dos bens e inevitavelmente o agravamento do custo de vida. Estas crises, vividas no continente europeu pela primeira vez neste século, trouxeram dificuldades acrescidas à gestão e organização dos serviços públicos de saúde que passaram a funcionar com recursos cada vez mais limitados.

Estes dados mostram a tendência crescente das despesas com a saúde e, também, que as mesmas consomem grande parte da riqueza gerada no país revestindo, por isso, esta

componente da despesa de grande importância do ponto de vista da eficiente gestão e controlo dos gastos verificados ao longo dos últimos anos. Se a este contexto somarmos fatores como a alteração do perfil demográfico da população portuguesa, decorrente do aumento da esperança média de vida, a permanente inovação tecnológica na área da saúde, o aumento do consumo de medicamentos, a prevalência de doenças crónicas e as expectativas crescentes por parte dos cidadãos em relação ao seu estado de saúde, teremos um impacto de aumento na procura de cuidados de saúde e na consequente diferenciação do Serviço Nacional de Saúde (SNS) como um todo (Borges et al., 2010).

Para além deste fatores, Kaplan & Porter (2011) apontam como fator principal na origem de custos crescentes, a falta de conhecimento quer do custo da prestação de cuidados de saúde ao paciente, quer da comparação entre esse custo e o resultado alcançado. Acresce que o aumento do peso dos gastos indiretos na estrutura de gastos dos Hospitais, conduz à necessidade “de se desenvolverem técnicas e instrumentos de apoio que permitam conhecer detalhadamente os custos pelos diferentes serviços prestados e os custos por doente tratado.” (Nunes et al., 2016, p.61). Para isso, os hospitais públicos devem investir tanto na construção de sistemas de informação, como também “em pessoal técnico e de gestão especializado para acompanhar e recolher as diferentes necessidades de construção de informação dos vários departamentos” (Wen, 2021, p. 2240). Apenas através deste investimento integrado, em tecnologia e recursos humanos, se conseguirá obter informação em tempo útil, que auxilie a gestão na compreensão permanente da real dinâmica hospitalar, a efetuar ajustamentos ao planeado, em tempo útil, e melhorar a eficiência da tomada de decisões (ibid). O aumento da eficiência dos hospitais depende da qualidade da informação gerada pelos seus sistemas de CG, e a qualidade dos dados depende do envolvimento dos médicos no desenho dos sistemas, uma vez que são estes os profissionais que melhor conhecem as atividades desenvolvidas (Chapman et al., 2016). Só desta forma, a informação gerada será robusta, confiável e verdadeiramente útil como ferramenta de suporte à tomada de decisão, contribuindo não apenas para o acompanhamento dos gastos, mas também para pensar sobre melhores práticas, maximizando os benefícios para os utentes com os recursos disponíveis (ibid). Revestindo-se a prestação de cuidados de saúde de extrema relevância para a sociedade em geral, tendo de responder às necessidades de um vasto conjunto de partes interessadas, desde utentes, profissionais de diversas categorias profissionais, estado, fornecedores, entre outros (Vieira, 2021), mais do que nunca faz todo o sentido que os serviços de saúde, nomeadamente os hospitais públicos, consigam gerir os cada vez mais limitados recursos disponíveis, da forma mais eficiente possível, mantendo os padrões

de qualidade ao nível do acesso, desempenho e produtividade, recorrendo a instrumentos de gestão que, ou já têm ao seu dispor, ou de que o governo os poderá dotar, para apoiar a tomada de decisão (Fernandes, 2022).

Conhecer em pormenor os gastos no setor público da saúde e intensificar esforços para gerir recursos de forma mais eficiente, apresenta-se como a única forma de garantir a sustentabilidade do SNS em Portugal. Em cenário de escassez de recursos, a utilização de ferramentas como a CG apresenta-se como imprescindível na prossecução dos objetivos de acesso, qualidade, eficácia e eficiência na prestação de cuidados de saúde, pois é, à semelhança da Contabilidade Analítica (CA), “uma contabilidade...fundamental para a gestão de qualquer Instituição Hospitalar...possibilitando diversos estudos entre as várias unidades hospitalares que integram o Serviço Nacional de Saúde” (PCAH, 2004, p. 7).

Para compreender qual a contribuição de cada departamento para o resultado obtido, quais os custos de cada departamento, qual o custo de cada serviço prestado, qual a melhor decisão entre desenvolver uma atividade dentro da empresa ou recorrer a *outsourcing*, entre outras, terá de ser desenvolvido um subsistema da CG, uma vez que, tanto a Contabilidade Financeira, como a Contabilidade Orçamental, não geram informação que o permita, sendo insuficientes para responder às necessidades de informação para a gestão (Caiado, 2020). Considerando que existe escassez de estudos no nosso país referentes à temática da CG, nomeadamente sobre as práticas nos hospitais portugueses (Nunes et al., 2016), a presente dissertação pretende dar contributo para o conhecimento nesta temática.

Questões de investigação

Versando o tema da CG no setor público da saúde em Portugal, com a presente dissertação procura dar-se resposta a duas questões de investigação:

(Q1) As EPE do setor da saúde em Portugal divulgam nos Relatórios e Contas do ano de 2021, informação relativa à CG, conforme preconizado na NCP 27 integrante do SNC-AP?

(Q2) Como funciona atualmente o sistema de CG no CHUSJ e no CHUP, quais as principais diferenças e semelhanças e qual a sua utilidade no processo de tomada de decisão?

Metodologia

Para responder à primeira questão foi realizada uma análise de conteúdo aos Relatórios e Contas de 2021 dos Hospitais e Centros Hospitalares portugueses do Setor Empresarial do Estado (SEE) da área da Saúde. Para responder à segunda questão foi realizada uma investigação qualitativa, seguindo uma abordagem interpretativista, aplicando a metodologia do Estudo de Caso, descritivo e exploratório, através da aplicação de entrevistas

semiestruturadas. Para a análise dos dados, em ambos os casos, foi utilizado o software de análise de dados qualitativos Atlas.Ti.

Contributos

Pretende-se contribuir, em termos académicos, para o conjunto de estudos existentes sobre a CG e a sua utilização como instrumento de suporte à tomada de decisão nos hospitais públicos, realizando uma abordagem de comparação de práticas e utilizações nas duas entidades. Em termos científicos, procura-se responder a lacunas existentes na literatura identificadas por autores que estudaram a temática (Nunes et al.,2016; Niñerola et al., 2021), revelando práticas e perspectivas e apontando caminhos. Em termos institucionais, procura dar-se contributo antecipando um desafio atual e transversal a todas as entidades da Administração Pública (AP), uma vez que os objetivos serão a compreensão do sistema de CG implementado no CHUSJ e no CHUP, através da caracterização do processo em termos de periodicidade, acesso à informação, recursos utilizados e fatores críticos de sucesso, assim como da sua utilidade para apoiar a tomada de decisão.

Estrutura da Dissertação

A dissertação encontra-se estruturada em cinco partes, sendo que na primeira é feita a contextualização da temática e apresentadas as questões de investigação, respetivos objetivos, e lacunas a que se pretende responder, descrita a abordagem e a metodologia que serão utilizadas na investigação, assim como a estrutura do documento; na segunda parte é efetuada uma revisão da literatura procurando fazer um enquadramento teórico do tema; na terceira parte é feita a apresentação da metodologia utilizada, assim como a forma de obtenção dos dados; na quarta parte são apresentados e discutidos os resultados obtidos e na quinta parte apresentam-se as conclusões, contributos e sugestões para estudos futuros.

1. Revisão da literatura

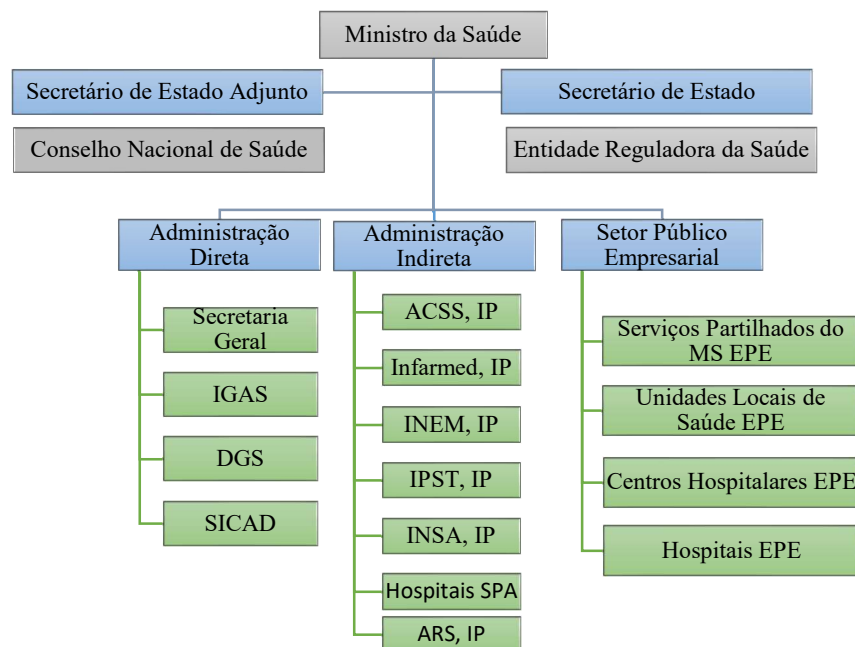
O presente capítulo encontra-se dividido em duas partes. Na primeira é apresentado o setor público da saúde português e as entidades que o compõem, fazendo-se, ainda, a contextualização da temática em estudo e apresentados os dois momentos-chave da CG. Na segunda parte revê-se a literatura existente sobre a contabilidade de custos (ou analítica) hospitalares, no período pré aprovação do SNC-AP, que decorre entre a aprovação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), através do Decreto-Lei (DL) n.º 232/97, de 3 de setembro, até à adoção do SNC-AP, aprovado pelo DL n.º 192/2015, de 11 de setembro. Depois é revisto o estado da arte a partir da data de aprovação do SNC-AP. Esta divisão temporal pretende resumir em dois momentos os estudos realizados no âmbito do tema dissertado.

1.1. Introdução e contextualização

Organização do setor público da saúde em Portugal

O setor público da saúde é tutelado pelo MS, que “centraliza a maioria das atividades de planeamento e regulação” (OCDE, 2021, p.8), sendo composto pelas entidades constantes na Figura 1:

Figura 1 - Organograma do Ministério da Saúde

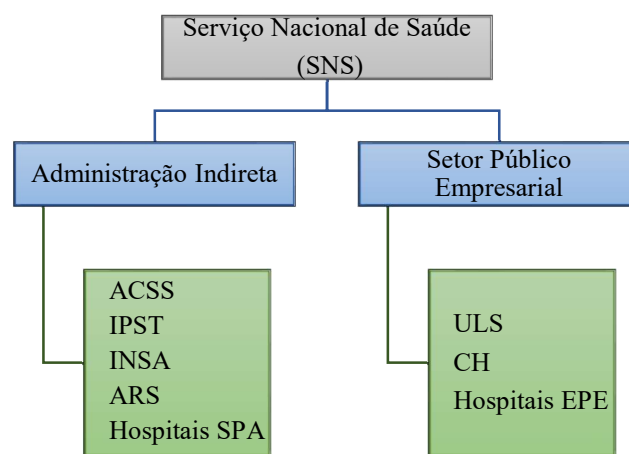


Fonte: adaptado de Administração Central do Sistema de Saúde (ACSS, 2022), Relatório e Contas do MS e do SNS 2021

A Lei n.º 56/79, de 15 de setembro, que criou o Serviço Nacional de Saúde (SNS), concretizou o direito à proteção da saúde, à prestação de cuidados globais de saúde e ao acesso a todos os

cidadãos, independentemente da sua condição económica e social, nos termos da constituição portuguesa. De acordo com o artº 2, n.º1, do DL n.º 52/2022, de 4 de agosto “O Serviço Nacional de Saúde (SNS) é o conjunto organizado e articulado de estabelecimentos e serviços públicos, dirigido pelo Ministério da Saúde, que efetiva a responsabilidade que cabe ao Estado na proteção da saúde...”. O SNS encontra-se organizado territorialmente em 5 regiões de saúde e funcionalmente por níveis de cuidados (art.º 5). Trata-se de “um sistema universal financiado por impostos aplicáveis a todos os residentes em Portugal” (OCDE/Observatório Europeu dos Sistemas e Políticas de Saúde, 2021, p.8), e é composto por diversos tipos de entidades, representadas na figura seguinte:

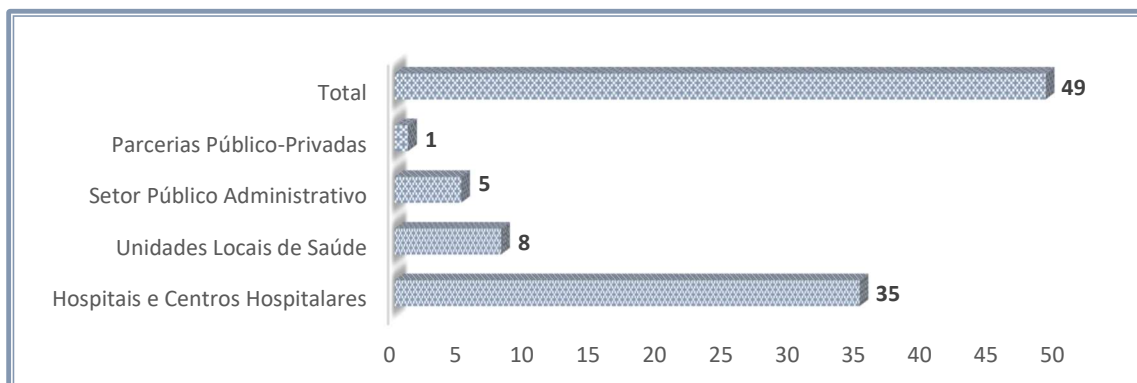
Figura 2 - Estrutura do Serviço Nacional de Saúde



Fonte: adaptado de ACSS (2022), Relatório e Contas do MS e do SNS 2021

As instituições públicas hospitalares em Portugal eram 49 em 2021, dividindo-se pela sua natureza jurídica, conforme apresentado no Gráfico 4:

Gráfico 4 - Número de Instituições Hospitalares do SNS



Fonte: adaptado de ACSS (2022), Relatório e Contas do MS e do SNS 2021

Na tabela seguinte apresentam-se as EPE do setor da Saúde em análise no estudo.

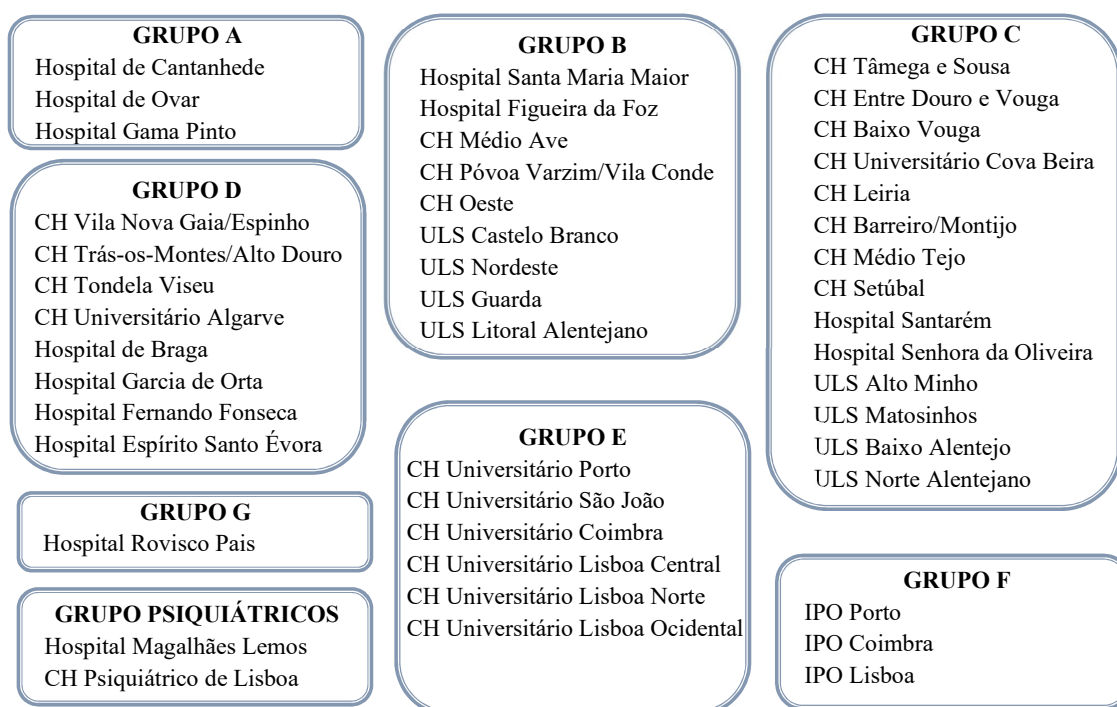
Tabela 1 - Entidades do Setor Público Empresarial do SNS

Centro Hospitalar Barreiro Montijo, EPE	Hospital da Senhora da Oliveira Guimarães, EPE
Centro Hospitalar de Entre o Douro e Vouga, EPE	Hospital de Braga, EPE
Centro Hospitalar de Leiria, EPE	Hospital de Magalhães Lemos, EPE
Centro Hospitalar de Lisboa Ocidental, EPE	Hospital Distrital de Santarém, EPE
Centro Hospitalar de Setúbal, EPE	Hospital Distrital Figueira da Foz, EPE
Centro Hospitalar de Trás-os-Montes e AD, EPE	Hospital do Espírito Santo de Évora, EPE
Centro Hospitalar de Vila Nova de Gaia/Espinho, EPE	Hospital Garcia de Orta, EPE
Centro Hospitalar do Baixo Vouga, EPE	Hospital Professor Doutor Fernando Fonseca, EPE
Centro Hospitalar do Médio Ave, EPE	Hospital Santa Maria Maior, EPE
Centro Hospitalar do Médio Tejo, EPE	Hospital de Vila Franca de Xira, EPE
Centro Hospitalar do Oeste, EPE	Instituto Português de Oncologia de Coimbra, EPE
Centro Hospitalar do Tâmega e Sousa, EPE	Instituto Português de Oncologia de Lisboa, EPE
Centro Hospitalar e Universitário de Coimbra, EPE	Instituto Português de Oncologia do Porto, EPE
Centro Hospitalar Póvoa de Varzim/Vila Conde, EPE	Unidade Local de Saúde da Guarda, EPE
Centro Hospitalar Tondela Viseu, EPE	Unidade Local de Saúde de Castelo Branco, EPE
Centro Hospitalar Universitário Cova da Beira, EPE	Unidade Local de Saúde de Matosinhos, EPE
Centro Hospitalar Universitário de Lisboa Central, EPE	Unidade Local de Saúde do Alto Minho, EPE
Centro Hospitalar Universitário de São João, EPE	Unidade Local de Saúde do Baixo Alentejo, EPE
Centro Hospitalar Universitário do Algarve, EPE	Unidade Local de Saúde do Litoral Alentejano, EPE
Centro Hospitalar Universitário do Porto, EPE	Unidade Local de Saúde do Nordeste, EPE
Centro Hospitalar Universitário Lisboa Norte, EPE	Unidade Local de Saúde do Norte Alentejano, EPE

Fonte: adaptado Tribunal de Contas (TC, 2022), Auditoria de Seguimento às Contas Consolidadas do MS (Relatório n.º 9/2022)

De acordo com o art.º 3, n.º 1 da Portaria n.º 147/2016, de 19 maio, estas instituições classificam-se em grupos, de acordo com as especialidades desenvolvidas, a população abrangida, a capacidade de formação, a diferenciação dos recursos humanos, o modelo de financiamento, a classificação dos seus serviços de urgência e a complexidade da produção hospitalar. Relativamente ao agrupamento em grupos de financiamento, este visa “aproximar o preço praticado aos diferentes custos incorridos por cada uma das instituições, dada a sua heterogénea tipologia de serviços” (ACSS, 2020, p.24). Em 2021 existiam sete grupos, de A a G, e o grupo psiquiátricos, conforme a figura seguinte:

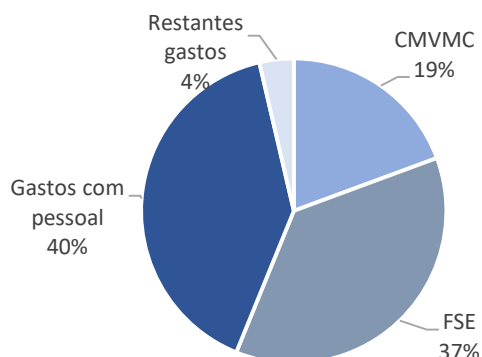
Figura 3 - Grupos de financiamento de entidades de cuidados hospitalares



Fonte: adaptado de ACSS (2020), Termos de referência para contratualização de cuidados de saúde no SNS 2021

A estrutura de gastos do SNS (dados referentes a 2021) encontra-se representada no gráfico seguinte, onde se observa que a componente com mais peso no total de gastos é o pessoal, representando 40% do total, seguida dos fornecimentos e serviços externos, com um peso de 37%, dos consumos (incluindo os medicamentos e o material de consumo clínico) com 19%, e todos os outros gastos com um peso de 4%.

Gráfico 5 - Estrutura de Gastos do SNS



Fonte: adaptado de ACSS (2022), Relatório e Contas do MS e do SNS 2021

A contabilidade analítica no setor público da saúde em Portugal

A reforma da Contabilidade pública em Portugal decorre dos objetivos estabelecidos pela filosofia do “*New Public Management*”, surgida em contexto internacional e adotada também no nosso país (Major & Magalhães, 2014). Esta reforma teve início no ano de 1990 com a publicação da Lei de Bases da Contabilidade Pública (Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro) e do Regime da Administração Financeira do Estado, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho, sendo, neste âmbito, criado o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), aprovado pelo DL n.º 232/97, de 3 de setembro, o qual tornou obrigatória a CA para as entidades públicas em Portugal (Carvalho et al., 2008; Nunes et al., 2016; Gonçalves et al., 2017).

O Plano Oficial de Contas do Ministério da Saúde (POCMS) e a contabilidade analítica

Dentro do SNS, os hospitais destacam-se pela dimensão e pela complexidade dos serviços que prestam, sendo fundamental a utilização de eficazes instrumentos de gestão como a CA, por parte dos gestores destas organizações, tanto no controlo, como na avaliação dos resultados da sua gestão (Carvalho et al., 2008). Assim, para este conjunto de instituições foi aprovado, em 27 de Novembro de 1996, o PCAH, onde estava prevista a utilização do método das secções homogéneas e eram definidas regras concretas conducentes ao apuramento dos gastos, rendimentos e resultados por parte das entidades. Mas apenas no ano 2000, este plano passa a ser de aplicação obrigatória para estas entidades, com a publicação da Portaria n.º 898/2000, de 28 de setembro, que aprova o POCMS, passando este a ser o referencial contabilístico para as entidades pertencentes ao SNS.

A partir de 2002 dá-se a transformação de 34 hospitais públicos em 31 hospitais EPE, com o objetivo de criar as condições para uma cultura de gestão nestas organizações, contribuindo para o aumento da eficiência e eficácia desta nos hospitais públicos, condição imprescindível para fazer face aos problemas do SNS (Major & Magalhães, 2014).

O modelo de financiamento destas instituições, que anteriormente era financiado por uma dotação orçamental anual, passou a assentar em contratos programa anuais, baseados numa lógica de separação formal entre as função prestador/financiador, nos quais a fixação dos preços por linha de produção, a pagar pelo MS aos hospitais, passa a ser calculado com base na produção efetiva e nos custos apurados por estes, de acordo com as regras estabelecidas no POCMS e no PCAH, aplicando o sistema de custeio por secções (Borges et al., 2010). No entanto, embora a importância do apuramento dos gastos nestas organizações, através da utilização da CA, fosse reconhecida, no que diz respeito aos sistemas de custeio utilizados para

o efeito, as opiniões de profissionais e académicos não eram consensuais (Nunes et al., 2016). Após alguns anos, concluiu-se que o método de custeio por secções não permitia a obtenção dos gastos por linha de produção, necessários para o novo modelo de financiamento aplicado pelo MS e considerou-se “demonstrada a necessidade dos hospitais encetarem o processo de negociação com evidência empírica sobre a estrutura de custos das atividades hospitalares, com um conhecimento realista e sustentado dos custos incorridos e conseguindo identificar as várias componentes dos custos da sua atividade” (Borges et al., 2010, p.143).

É neste cenário que surge, em 2007, o projeto piloto Sistema de Custeio por Atividades dos Hospitais (SCAH), lançado pelo MS em parceria com uma consultora internacional, com o objetivo de implementar o método *Activity Based Costing* (ABC), em português Custeio Baseado nas Atividades (CBA). Numa primeira fase, foram selecionados cinco hospitais, pertencentes a cada uma das cinco Administrações Regionais de Saúde (ARS) e que representavam os quatro grupos de financiamento existentes na altura: Hospital de Santo António, Hospital Infante D. Pedro, Hospital de Santa Marta, Centro Hospitalar do Baixo Alentejo e Centro Hospitalar do Barlavento Algarvio (Borges et al., 2010). Posteriormente, em 2008, o grupo foi alargado a mais cinco hospitais. No entanto, o projeto de implementação do ABC nos hospitais foi abandonado em 2011 (Picoito & Major, 2013; Nunes et al., 2016; Macedo, 2021). As razões para este abandono prendem-se, por um lado, com a crise económica que o país atravessava, (com a presença da troika no nosso país) e, por outro com a complexidade do método, (decorrente do elevado número de atividades existentes em organizações tão dinâmicas e complexas como são os hospitais, das dificuldades e atrasos no processo de implementação, da falta de interoperabilidade dos diversos sistemas de informação, da falta de recursos humanos tanto nos hospitais como na ACSS para um acompanhamento mais próximo e tratamento dos outputs do sistema). Todos estes entraves levaram o MS a suspender os fundos para o projeto (Macedo, 2021).

O Sistema de Normalização Contabilística para a Administração Pública e a contabilidade de gestão

De acordo com o DL n.º 192/2015, de 11 de setembro, a normalização contabilística para a Administração Pública (AP) surgiu da necessidade de se dispor, em Portugal, de um sistema contabilístico que respondesse às exigências de um adequado planeamento, relato e controlo financeiro, uma vez que até à data coexistiam vários sistemas contabilísticos no setor público, gerando uma fragmentação, inconsistência e desatualização da informação. A aprovação do

SNC-AP pelo referido diploma (que vem revogar o POCP e os vários planos setoriais) previa o arranque para entidades piloto a 1 de janeiro de 2016, produzindo efeitos para as restantes no dia 1 de janeiro de 2017. Tinha como objetivo dotar as contas nacionais de uma visão integrada, completa e estratégica, permitindo a agregação da informação orçamental e financeira produzida pelas diversas entidades, tornando possível a construção de indicadores indispensáveis à tomada de decisões no âmbito das políticas orçamentais e monetárias ao nível da União Europeia (UE). O diploma prevê um Manual de Implementação (art.º 12), a ser preparado pela Comissão de Normalização Contabilística (CNC), o qual conterá a descrição do processo de transição para o SNC-AP e os guias de orientação para a aplicação das respetivas normas.

Embora o Despacho n.º 7368-A/2016, de 3 de junho, determinasse que os hospitais, centros hospitalares e Unidades Locais de Saúde (ULS) do SNS, com natureza de EPE, deviam assegurar o desenvolvimento das ações necessárias à plena adoção do referencial contabilístico SNC-AP em 1 de janeiro de 2017, o DL n.º 85/2016, de 21 de dezembro, introduz a primeira alteração e vem estabelecer o dia 1 de janeiro de 2018 como a data de produção de efeitos. Através da Portaria n.º 128/2017, de 4 de abril, é estabelecida a estratégia para a sua disseminação e implementação ainda durante o ano de 2017.

A norma de contabilidade pública 27

De acordo com o art.º 2 do DL n.º 192/2015, de 11 de setembro, o SNC-AP integra 27 normas de contabilidade pública e é constituído por três subsistemas de contabilidade: orçamental, financeira e de gestão, sendo este último descrito como aquele que “permite avaliar o resultado das atividades e projetos que contribuem para a realização das políticas públicas e o cumprimento dos objetivos em termos de serviços a prestar aos cidadãos” (n.º 4 do art. 4.º).

A NCP 27 é uma norma que define os requisitos gerais para a apresentação da CG, dando orientações para a sua estrutura e desenvolvimento, prevendo requisitos mínimos obrigatórios quanto ao conteúdo e divulgação. No entanto, caberá aos seus utilizadores a definição da informação pretendida por forma a que, de acordo com esta, se reclassifiquem os gastos por funções, atividades, programas, objetivos ou outra finalidade de interesse, auxiliando a tomada de decisões futuras e permitindo uma melhor avaliação das decisões tomadas no passado.

A CG permite obter dados para apoiar a decisão em duas fases do processo de gestão: o planeamento, com a definição dos objetivos, dos recursos a utilizar e do caminho a seguir para prossecução desses objetivos; e o controlo, com a monitorização das atividades que assegurem

o cumprimento dos objetivos, quantificação de desvios face ao planeado e orientação sobre as alterações necessárias (Caiado, 2020). Assim, o tratamento dos gastos, rendimentos e resultados por este subsistema de contabilidade permitirá, sobretudo, a fundamentação económica de decisões de gestão, assim como a mensuração e avaliação do desempenho das entidades (vertente interna) e a responsabilização pela prestação de contas (vertente externa).

Esta ferramenta de apoio à gestão deverá dar informação constante sobre os custos das principais atividades e os desvios relativamente ao inicialmente previsto. Para Teixeira (2016), o SNC-AP constituiu uma rotura na visão tradicional da CG, constituindo-a como um subsistema de informação com objetivos distintos dos restantes, prevendo novos utilizadores da informação e a obrigatoriedade da sua divulgação. A autora considera que este referencial contabilístico traz novas possibilidades de avaliar o desempenho das organizações e considera que o papel dos académicos e investigadores na temática da CG deve ser o de aproximar os modelos teóricos à realidade das organizações, desmistificando a complexidade do ABC e demonstrando aos *stakeholders* a importância da informação por ele gerada no apoio à tomada de decisão, na efetiva gestão dos gastos, no aumento da eficiência dos processos internos e da eficácia das medidas corretivas.

Na 2.^a versão do Manual de Implementação do SNC-AP, de junho de 2017, da CNC é reconhecida como um elemento facilitador do cumprimento da NCP 27 a existência de um plano de contas que parta da reclassificação dos gastos por natureza para gastos por objeto de custeio e permita o uso da digrafia. Assim, as contas da classe 9 assentam numa lógica de registo digráfico, usando para a reclassificação dos gastos, contas refletidas da contabilidade financeira. É recomendada e proposta a utilização de determinadas contas, sendo apresentadas as respetivas notas explicativas como auxiliar para a movimentação e articulação entre elas, sendo apresentado, ainda, um fluxograma para ilustrar o seu funcionamento.

Apesar de serem definidos vários sistemas de custeio: total, variável, direto, racional e custos padrão (ponto 3.2), a norma “preconiza o uso do custeio total, implicando a imputação aos produtos e serviços finais, tanto quanto possível, da totalidade dos gastos incorridos” e, no que respeita ao método de repartição dos gastos indiretos, aponta o ABC como aquele que deverá ser adoptado pelas entidades da AP (CNCP, 2017, p. 279).

No caso dos hospitais públicos, o peso destes gastos representa cerca de 40% do total de gastos, constituindo um peso significativo, a norma refere “ numa primeira fase (repartição primária) pode haver uma afetação dos gastos indiretos de acordo com a estrutura organizacional (departamentos, unidades, divisões – método das Secções Homogéneas (SH))

ou com as atividades desenvolvidas pela entidade (sistema baseado nas atividades – método ABC), o que resulta na afetação dos gastos indiretos por centros de custo principais (prestam serviços finais) e auxiliares (servem de suporte aos centros principais)” (ponto 5, n.º 15).

No entanto, no capítulo 4 do manual de implementação do SNC-AP ficamos com a ideia de que a escolha do método (SH ou ABC), é uma opção das entidades, como é possível comprovar por alguns excertos: “Caso a entidade opte por utilizar o sistema ABC...”; “no caso da entidade desenhar o sistema de ...CG com base no sistema ABC...”; “no caso de optar por obter informação dos custos por atividades (sistema ABC)...”; “...caso a entidade não utilize o sistema ABC...”. Assim, caso não exista uma definição clara do sistema de custeio, dos métodos e dos critérios a adoptar na repartição dos gastos e dos rendimentos, dificilmente se obterão deste subsistema de contabilidade, resultados comparáveis (Rodrigues, 2017).

Relativamente à divulgação, de acordo com o n.º 36 da NCP 27, esta deve ser efetuada através do relatório de gestão e conter indicação sobre custos diretos e indiretos e respetivo rendimento associado por cada: unidade/estabelecimento de saúde; dia de internamento; consulta; sessão; doente intervencionado; exame/análise e outros. No relatório de Gestão devem ainda ser incluídos indicadores obtidos a partir da CG (ponto 6.3 do manual de implementação).

A necessidade da gestão pública ser efetuada de forma eficiente, eficaz e económica, reveste a implementação da CG de carácter urgente, uma vez que a informação retirada das demonstrações financeiras tradicionais não é suficiente quer para a análise e controlo dos gastos, quer para auxiliar o processo de planeamento e tomada de decisão (Carvalho et al., 2008). Para além deste aspeto, constituindo-se a CG como um instrumento de apoio à gestão, deve fornecer frequentemente informação sobre o custo das principais atividades e sobre os desvios dos mesmos relativamente às previsões (CNCP, 2017). De acordo com Borges et al. (2010) a utilização de um sistema de custeio é essencial em qualquer sistema de saúde, fundamental no processo de contratualização dos hospitais, constituindo-se como um instrumento de referência para determinação dos preços dos serviços prestados, possibilitando aos intervenientes o conhecimento dos gastos efetivamente incorridos por linha de produção, e a precificação de forma mais aproximada da realidade. Para os autores o método ABC, implementado no projeto piloto do MS em 2007, permitiu tornar os profissionais mais conscientes dos custos das atividades e realizar comparações entre diferentes hospitais do SNS, identificando as atividades mais onerosas, as práticas mais eficientes e as oportunidades de melhoria.

Através da CG os hospitais poderão avaliar decisões como: (i) optar pelo investimento em determinadas tecnologias ou recorrer a outsourcing, (ii) concluir da sobrecapacidade instalada e a possível oferta de serviços a outras instituições, (iii) avaliar os gastos com determinado meio complementar de diagnóstico e decidir sobre a sua realização interna ou externamente, permitindo ir além destas abordagens com a possibilidade de (iv) compreender o comportamento de determinada patologia ao longo do tempo, (v) comparar práticas clínicas, analisando o seu custo-benefício, (vi) realizar benchmarking entre instituições semelhantes, (vii) promover a responsabilização da gestão e (viii) servir de ferramenta de pricing (Borges et al., 2010; Bertoni et al., 2017). Para além destes aspectos, a informação gerada pela CG permite também: (ix) otimizar os processos de prestação de serviços de saúde, (x) decidir recorrer a serviços de outro hospital ou prestá-los ele próprio, (xi) introduzir novos serviços de saúde ou deixar de prestar alguns serviços, (xii) encerrar ou fundir departamentos, (xiii) optar entre horas extraordinárias ou criar novos turnos (Bertoni et al., 2017).

O esforço em determinar, conhecer e gerir os custos da prestação de serviços é um pressuposto fundamental para o processo de decisão operacional e estratégico no âmbito da gestão de organizações prestadoras de cuidados de saúde. (Nunes et al., 2016). Caberá, no entanto, aos governos dos países, a decisão de implementação de sistemas e de métodos de custeio padronizados entre os prestadores de cuidados de saúde, fomentando a transparência e legitimando a ferramenta, promovendo a sua aceitação e utilização, interna e externamente, garantindo que na prática cumprirá o seu principal objetivo: aumentar a eficiência na prestação de cuidados de saúde (Chapman et al., 2016; Jacobs et al., 2022). Serão, também, fatores determinantes de sobrevivência, progresso e sustentabilidade a longo prazo destas organizações, o recurso a fontes externas de ideias e práticas, além dos fluxos internos de conhecimento, bem como a colaboração entre pessoas e entidades diversas (Quesado & Silva, 2021).

1.2. Literatura sobre contabilidade de custos em hospitais

Período pré-adoção do SNC-AP

Na tabela 2 apresentam-se os resumos da literatura que diz respeito ao período anterior à aprovação do SNC-AP, representativa do estado da arte em Portugal sobre a temática abordada nesta investigação, e que serviu de base à contextualização do fenómeno e à luz da qual foram discutidos os resultados obtidos.

Tabela 2 - Resumo da literatura revista (período pré-aprovação do SNC-AP)

Autor	Âmbito	Metodologia	Conclusões
Picoito (2008)	Investigar a implementação, aplicação, funcionamento e utilização do sistema de CA no CHS	Estudo de caso	O sistema implementado era complexo, gerava informação apenas uma vez por ano e a informação gerada não era utilizada no processo de tomada de decisão, servindo, apenas, para cumprimento da obrigação de reporte à tutela
Leite & Rodrigues (2010)	A relevância (utilidade) dos indicadores de gestão (custos unitários) resultantes da normalização da CG dos hospitais portugueses para a gestão pública institucional (MS enquanto responsável pela tomada de decisão)	Análise documental; estatística descritiva; entrevista	A normalização é pouco ou nada relevante para a gestão pública institucional (MS) que recorre a consultoria externa para obter informação de gestão mais abrangente, mais útil, compreensível, correta e oportuna, impedindo que as práticas de CG se desenvolvam dentro das estruturas centrais de gestão pública que pouca importância atribui aos níveis de eficiência dos hospitais
Pereira et al. (2010)	Principais características dos sistemas de CG nos hospitais públicos portugueses; tipo de informação produzida; importância e utilidade; áreas de melhoria; grau de satisfação dos utilizadores e qualidade da informação	Estudo de caso (questionários e entrevistas)	A informação produzida é pouco fiável e pouco utilizada na gestão interna das organizações, sendo produzida para cumprir obrigações de relato externo; a tempestividade e a frequência de relato são os atributos com pior avaliação por parte dos seus utilizadores.
Borges et al. (2010)	Análise ao projeto de implementação do ABC nos Hospitais do SNS	Estudo de caso	Apesar da complexidade da implementação do ABC nos hospitais, as suas principais vantagens são: reorganização de práticas, maior conhecimento sobre os custos; mais eficiência; <i>pricing e benchmarking</i>
Garrido (2012)	Análise do impacto do sistema de financiamento da saúde na eficiência hospitalar em Portugal	Estatística descritiva; questionário	Um sistema de pagamentos justo, baseado nos gastos reais dos hospitais, pode promover a eficiência, a produtividade e a qualidade, contribuindo para a sustentabilidade do SNS, adequando a prestação de cuidados às verdadeiras necessidades das pessoas; a CA em uso não cumpre as suas funções, podendo o ABC fornecer mais e melhor informação de gestão, se gerar informação perceptível e comparável
Oliveira (2013)	Implementação da CA, de acordo com o PCAH, numa unidade hospitalar privada portuguesa (IPSS)	Estudo de caso	Processo complexo, de difícil implementação; não gera informação necessária nem suficiente para nela basear a tomada de decisão; o PCAH não acompanhou as potencialidades

			tecnológicas existentes que permitiriam melhorias na repartição dos gastos e os resultados obtidos não estão em linha com o financiamento.
Vaz (2013)	Análise crítica e de viabilidade de reutilização do Sistema de Custeio por Atividades do Hospital de São João (SCAHSJ)	Estudo de caso	O SCAHSJ implementado em 2009 por uma consultora apresentava diversas fragilidades que inviabilizavam a sua utilização; o conhecimento dos profissionais é desadequado (formação sobre a sua utilização); não existia documentação com informação necessária sobre atualizações e metodologia utilizada para a recolha da informação; a aplicação informática utilizada não tinha ligação às restantes existentes no hospital; a instituição possui os recursos humanos e tecnológicos suficientes para implementar um SCA

Fonte: elaboração própria

Picoito (2008) aplicou o método do estudo de caso para investigar a implementação, aplicação, funcionamento e utilização do sistema de CA (PCAH e seus pressupostos) no Centro Hospitalar de Setúbal, EPE. Concluiu que o sistema implementado era complexo, gerava informação apenas uma vez por ano e que a informação obtida não era utilizada no processo de tomada de decisão, servindo, apenas, para cumprimento da obrigação de reporte à tutela. A autora concluiu, ainda, que no caso em estudo, a CA não constituía uma prioridade e que os gastos com pessoal eram um dos seus maiores problemas, uma vez que não eram repartidos pelos vários departamentos. A autora sugere, para efeitos de maior utilização da informação por parte dos decisores clínicos, que a informação deveria ser clara, acessível e homogênea, em termos de apresentação e aponta o ABC como o método de custeio a ser adotado no futuro nos hospitais portugueses.

Leite & Rodrigues (2010) procuraram verificar a relevância (utilidade) dos indicadores de gestão (custos unitários) resultantes da normalização da CG para a gestão pública institucional (MS enquanto responsável pela tomada de decisão), testando três aspetos para totalidade dos hospitais EPE, nos anos de 2005 e 2006: a normalização da CG nos hospitais portugueses traduz-se apenas na utilização do método SH, sendo os custos unitários os indicadores principais utilizados para efeitos de comparação de eficiência entre hospitais; a dispersão dos indicadores é elevada, sendo o desempenho muito disperso entre hospitais; os indicadores apresentam insuficiências, sendo pouco ou nada relevantes para a gestão central dos hospitais pelo MS. Os autores concluíram que os hospitais públicos portugueses utilizam o PCAH e seguem o método das SH, o qual é obrigatório; a dispersão dos indicadores é elevada de forma

persistente anos após a empresarialização dos hospitais em estudo; a normalização tem limitações claras decorrentes tanto de deficiências de implementação, como do facto dos resultados gerados pelo sistema implementado (método tradicional - SH) serem inadequados para efeitos de gestão, não servindo o objetivo de controlo de eficiência dos hospitais. Assim, a normalização da CG é pouco ou nada relevante para a gestão pública institucional (MS) que recorre a consultoria externa para obter informação de gestão mais abrangente, mais útil, compreensível, correta e oportuna, impedindo que as práticas de CG se desenvolvam dentro das estruturas centrais de gestão pública que pouca importância atribui aos níveis de eficiência dos hospitais.

Pereira et al. (2010), procuraram conhecer as principais características dos sistemas de CG, enquanto mecanismos de avaliação e controlo dos resultados da gestão, implementados nos hospitais, no contexto da reforma no setor. Para isso procuraram identificar os tipos de informação produzida, a sua importância e utilidade, as áreas de melhoria associadas às lacunas da informação gerada, o grau de satisfação dos utilizadores com os sistemas e a qualidade da informação percebida pelos utilizadores da informação. Os autores concluíram que a informação produzida sobre custos hospitalares, embora seja considerada importante para a elaboração e acompanhamento dos orçamentos dos hospitais, é pouco fiável e pouco utilizada na gestão interna das organizações, que a utilizam para cumprimento de obrigações de relato externo, sendo a tempestividade e a frequência de relato os atributos com pior avaliação por parte dos seus utilizadores.

Borges et al. (2010) analisaram o projeto de implementação do ABC em cinco Hospitais Piloto do SNS, em 2007, apresentando as razões que levaram o MS a lançar o projeto, as vantagens do método, as regras de imputação dos recursos às atividades e da atribuição dos custos destas aos objetos de custeio. No artigo é descrito o processo de implementação, identificados os seus pontos fortes e dificuldades e alguns resultados gerados. Os autores concluem que, apesar da implementação do ABC ser complexa e difícil, as suas vantagens são inúmeras para o conhecimento dos custos reais dos hospitais. Ao nível individual, através do conhecimento dos custos das atividades, os hospitais poderão verificar quais as áreas onde podem desenvolver melhores prestações, reorganizando as suas práticas; maior conhecimento da CA, revestindo-a de carácter multidisciplinar e transversal, tornando os atores mais conscientes dos custos; mais informação para basear a contratualização com o financiador e mais eficiência. A nível central permitiria a utilização dos resultados como ferramenta de *benchmarking*, identificando as práticas mais eficientes e as atividades mais onerosas; e como

ferramenta de *pricing*, detalhando mais os custos e tornando o processo transparente para prestador e financiador, para que os preços se baseiem em custos mais reais.

Garrido (2012) analisou o impacto, a nível nacional, do sistema de financiamento da saúde na eficiência hospitalar. Da análise dos resultados, o autor conclui que 86% dos inquiridos concordam com um sistema de custeio que possa dar informação mais detalhada sobre a produção; 76% consideram que o sistema de pagamentos tem influência no comportamento dos prestadores; para 73%, um sistema de pagamentos justo pode promover a eficiência dos hospitais; os défices na saúde resultam do seu subfinanciamento, do desenvolvimento tecnológico nos diagnósticos e tratamentos e seu ajustamento em função do financiamento e dos preços dos consumíveis que são afetados pelos elevados prazos médios de pagamento; o sistema de informação atual não é suficiente nem oportuno para melhoria da eficiência na gestão de recursos; a CA em uso não cumpre a sua função, podendo um sistema de custeio por atividades fornecer mais e melhor informação de gestão e servir para apuramento dos preços dos serviços prestados. O autor conclui que ter um sistema de financiamento baseado em preços justos e em sistemas de custeio percetíveis e comparáveis, melhorará todo o sistema de informação e o conhecimento da atividade dos hospitais, promovendo a eficiência, a produtividade e a qualidade, contribuindo para a sustentabilidade do SNS, adequando a prestação de cuidados às verdadeiras necessidades das pessoas.

Oliveira (2013), através de um estudo de caso exploratório, estudou a implementação do PCAH, numa unidade hospitalar privada portuguesa, equiparada a Instituição Particular de Solidariedade Social, que adotou o POCMS como referencial contabilístico. O autor concluiu que se trata de um processo complexo, de difícil implementação, que não gera informação necessária nem suficiente para nela basear o processo da tomada de decisão; o PCAH não acompanhou as potencialidades tecnológicas existentes que permitiriam melhorias na repartição dos gastos e os resultados obtidos não estão em linha com o financiamento. O autor refere o *ABC*, o *Patient Level Information and Costing Systems (PLICS)* e o *Time Driven Activity Based Costing (TDABC)* como métodos que mais e melhor informação poderiam fornecer aos seus destinatários.

Vaz (2013) realizou um estágio curricular no CHSJ, EPE, no âmbito do qual foi solicitado, pelo CdA à autora, a realização de “uma análise crítica sobre o Sistema de Custeio por Atividades do Hospital de São João, adquirido pela instituição em 2009 a uma consultora, e sobre o qual o CHSJ pretendia conhecer mais profundamente a metodologia empregue na sua conceção, bem como potenciais novas aplicações para a ferramenta.” (ibid, p.17). A autora

detetou múltiplas fragilidades, entre as quais, vários valores desajustados e ausência de documentação relativa à validação do projeto, concluindo sobre a inviabilidade da utilização do sistema para o ano de 2012 por três razões: o conhecimento dos profissionais relativamente ao sistema era desadequado (não tinha existido formação sobre a sua utilização); não existia documentação com informação necessária, quer para atualizar o sistema, quer sobre a metodologia utilizada para a recolha da informação, e a aplicação informática utilizada não tinha ligação às restantes existentes no hospital. A autora considera que a instituição reúne todas as condições para desenvolver o *ABC*, pois possui recursos humanos e tecnológicos adequados para o fazer.

Período pós adoção do SNC-AP

Na tabela 3 apresentam-se os resumos da literatura que diz respeito ao período posterior à aprovação do SNC-AP, representativa do estado da arte em Portugal sobre a temática abordada nesta investigação, e que serviu de base à contextualização do fenómeno, e à luz da qual foram discutidos os resultados obtidos.

Tabela 3 - Resumo da literatura revista (período pós-aprovação do SNC-AP)

Autor	Âmbito	Metodologia	Conclusões
Nunes et al. (2016)	Processo de implementação do <i>ABC</i> no Serviço de Ortopedia do Hospital de Faro – comparação para o ano 2007 dos resultados do <i>ABC</i> e das SH	Estudo de caso	O <i>ABC</i> permite melhorar os níveis de gestão hospitalar; a informação obtida é mais rigorosa e de melhor qualidade; falhas na implementação: inexistência de estudo prévio para adaptar o sistema às especificidades do hospital; fraco envolvimento dos profissionais; impossibilidade de comparação dos resultados comprometeram o sucesso do projeto
Quesado & Cardoso (2017)	Forma como os hospitais do SNS imputam os custos, verificando se existe uniformização nos critérios de imputação utilizados	Estatística descritiva; análise exploratória	Em 2009 os hospitais seguiam, na generalidade, os requisitos do PCAH; existia uniformização dos critérios de imputação relativamente às secções principais; não existia no que respeita às secções auxiliares (apoio clínico e geral)
Rodrigues (2017)	Conhecer o estado de implementação e de utilização da CA nos hospitais do SNS	Estatística descritiva; questionário	A maioria dos hospitais segue o PCAH; não existe uniformização na utilização da informação, nem nos SI de suporte; nem equipas afetas; nem uniformização de critérios de imputação; os decisores têm acesso a informação mensal sobre os gastos diretos e uma vez por ano aos gastos totais; não existe alinhamento entre financiamento e os outputs da CA; não pode servir como ferramenta de <i>pricing</i> nem <i>benchmarking</i> .

Diz (2018)	Fatores-chave para o sucesso da utilização e da qualidade da CA nos Hospitais EPE	Estudo de caso	A generalidade dos hospitais utiliza o PCAH; a CA que não é utilizada pela gestão, existindo uma evidente necessidade de investimento na área (em recursos humanos qualificados, em formação, em <i>software</i> para integração numa solução de <i>Business Intelligence</i> (BI)) e no necessário envolvimento dos profissionais para aumentar o grau de utilização desta ferramenta
Major et al. (2018)	Investigar a mudança em CG apurando as razões que motivaram a implementação de um Centro de Responsabilidade numa unidade de cirurgia e de novas técnicas de gestão, e as razões que ditaram o seu insucesso	Estudo de caso	A resistência dos atores à implementação (pois esta não se encontrava de acordo com os seus interesses) e fatores de contexto social e económico (crise financeira de 2011) impactaram o insucesso da implementação
Major & Clegg (2019)	Compreender o papel que o projeto <i>ABC</i> , lançado pelo MS em 2007, desempenhou na tentativa de dissipar as diferenças, entre setor público e privado, em termos de gestão	Estudo de caso	A implementação revestiu-se de maior complexidade do que a apontada na literatura; a resistência dos médicos em divulgar os tempos despendidos nas suas atividades, a par com a desconfiança de que a informação seria utilizada para controlar as suas atividades e restringir a sua autonomia, ditaram o insucesso do projeto e o seu abandono e impediram a utilização da CG como agente de mudança institucional
Macedo (2021)	Identificar os fatores que levaram à desistência do projeto <i>ABC</i> na área da saúde e o que levou o CHSJ a desistir, também, do seu próprio projeto de implementação; analisar os progressos e recuos na sofisticação dos sistemas de CG	Estudo de caso	Ao contrário do MS que abandonou por completo o projeto, o CHSJ, embora abandonando o <i>ABC</i> , investiu na criação de um sistema alternativo e sofisticado, integrado no seu BI. Fatores de sucesso: o diálogo, a combinação de esforços de todos os grupos profissionais relevantes e o total e ativo apoio do CdA. O não alargamento aos outros hospitais prende-se com a CG não ser uma prioridade para as partes envolvidas.
Fernandes (2022)	Implementação de um sistema de CG para a Unidade de Internamento de Psiquiatria Forense no HML para apurar os gastos da unidade, comparando-os com o valor financiado por linha de produção e com as três unidades de saúde em Portugal com a mesma natureza	Estudo de Caso Estágio curricular	Não existe comparabilidade entre os resultados da CG porque não é uma realidade na generalidade dos hospitais e porque os critérios na base da informação produzida pelos hospitais que têm este subsistema de contabilidade não são uniformes; não é dada a devida importância à CG por parte da tutela que deixou de solicitar esta informação aos hospitais
Azevedo et al. (2022)	Implementação no CHUP de uma solução de CG baseada em BI	DSR – <i>Design Science Research, Kimball</i> e KPI – <i>Key Performance Indicator</i>	Uma solução de BI é adequada para potenciar a utilização da CG nos hospitais contribuindo para melhores decisões e para o conseqüente aumento da eficiência. A solução está na transformação dos SI que permitam organizar a informação e reduzir o tempo gasto na sua análise

Conceição et al. (2023)	Investigar como as lógicas, assistencial (médicos) e empresarial (gestores/administradores), aceitaram a implementação do ABC num hospital público português que fez parte do projeto lançado pelo MS em 2007	Estudo de caso (longitudinal)	Contrariamente às expectativas dos autores e à literatura existente o projeto ABC foi aceite e compreendido pelos médicos, pois constituindo-se como uma ferramenta de comunicação, reconheceram-lhe utilidade e alinhamento com os seus interesses: usá-lo em benefício dos doentes. Os gestores/administradores não consideraram o projeto importante, uma vez que a gestão que estes profissionais fazem dos recursos é praticamente nula (o projeto não servia os seus interesses): o mesmo se passou com o MS e o CdA do hospital que, não vendo utilidade no projeto nem necessidade de comunicar através dele, o abandonaram
-------------------------	---	-------------------------------	---

Fonte: elaboração própria

Nunes et al. (2016), recorrendo à metodologia do estudo de caso, investigaram o processo de implementação do ABC no Serviço de Ortopedia do Hospital de Faro (hospital que integrou o projeto piloto do MS para a implementação do método de custeio). Os autores efetuaram a comparação, para o ano de 2007, dos resultados obtidos recorrendo ao método ABC, com os obtidos pelo método das SH, usado pelos hospitais em Portugal, e com os preços das prestações de saúde pagos aos hospitais. Concluíram que a repartição de gastos indiretos realizada pelo ABC, ao permitir apurar os custos por doente tratado e por GDH, é fundamental para melhorar os níveis de gestão hospitalar, uma vez que a informação obtida é mais rigorosa e de melhor qualidade quando comparada com a gerada pelo custeio tradicional (SH), o qual apresentava fortes limitações, nomeadamente ao nível de desagregação da informação gerada que não estava alinhada com o financiamento. Os autores concluem, também, que existiram falhas na implementação do método ABC na instituição, como a inexistência de um estudo prévio para adaptar o sistema às especificidades do hospital, a adoção de um modelo pré-definido para a generalidade dos hospitais e o fraco grau de envolvimento dos profissionais. Para além destes aspetos o processo foi considerado moroso e complexo, devido ao esforço necessário na obtenção de dados que alimentam o sistema, o que aliado ao facto de os resultados obtidos não poderem ser comparados, gerou um sentimento de descontentamento geral, levando ao seu abandono, quer pela instituição, quer pelo próprio MS.

Quesado & Cardoso (2017) analisaram de que forma os hospitais do SNS imputavam os seus custos, no ano de 2009, procurando determinar se nessa altura existia uniformização nos critérios de imputação utilizados. As autoras verificaram que os hospitais seguiam o PCAH, relativamente ao método preconizado das SH, no entanto, no que respeitava à uniformização de critérios de imputação, concluíram que para as secções principais eram utilizadas pela

generalidade dos hospitais as mesmas bases de imputação (número de sessões/consultas/doentes tratados/doentes atendidos/cirurgias/visitas, dias de internamento), o que não sucedia no caso secções auxiliares, pela presença de maior número de bases de imputação, decorrente da diversidade de serviços de apoio clínico e de apoio geral existentes nestas instituições.

Rodrigues (2017) aplicou um questionário, em 2017, a 41 hospitais públicos portugueses, de um universo de 50, com o objetivo de conhecer o estado de implementação e de utilização da CA nos hospitais do SNS. A autora concluiu que a maioria dos hospitais possui um sistema de CA total ou parcialmente implementado, que seguem o PCAH e o método das SH aí preconizado, que não existe uniformização na utilização da informação gerada, nem nos SI de suporte e que não existem equipas afetas à CA. Embora seja reconhecida importância ao tema pelos respondentes, e qualidade à informação gerada pela CA, a gestão dos hospitais não utiliza esta ferramenta de apoio à tomada decisão, sendo a sua utilização reservada ao controlo retrospectivo de gastos e resultados e como complemento de outros instrumentos de gestão. Uma das razões para tal, prende-se com o facto de mensalmente os decisores terem acesso a informação apenas sobre os gastos diretos (em 95% dos casos) e apenas uma vez por ano, aos gastos totais. A autora conclui, também, que não existe alinhamento entre as linhas de financiamento e os outputs da CA, nem uniformização de critérios de imputação, não podendo a CA, por isso, servir de ferramenta de *pricing* ou *benchmarking*.

Diz (2018) partiu da constatação de que a CA não é utilizada de forma generalizada na gestão dos recursos no setor público da saúde, para estudar os fatores-chave para o sucesso da CA nos Hospitais EPE e desenvolver um modelo de apresentação dos resultados para estas instituições. O autor verificou que, embora 93% dos entrevistados atribuam importância à CA, 67% atribuem-lhe falhas e 87% utilizaram-na de forma esporádica ao longo da sua carreira. Relativamente aos fatores chave que afetam o grau de utilização da CA no processo de tomada de decisão, 80% dos entrevistados referem que a sua utilização depende da valorização atribuída pelos potenciais utilizadores da informação, 60% atribuem-na à existência de uma solução de *Business Intelligence (BI)* ou de um SI que permita a sua consulta de forma automatizada e 33% referem o seu reduzido grau de fiabilidade e credibilidade. Assim, concluiu que a generalidade dos hospitais utiliza o PCAH como base para a CA, embora esta não seja utilizada pela gestão, existindo uma evidente necessidade de investimento na área, quer em recursos humanos qualificados, como em formação, quer em *software* para integração deste tipo de informação numa solução de BI, para além do necessário envolvimento dos

profissionais para evitar resistência à mudança, possibilitando o aumento do grau de utilização desta ferramenta.

Major et al. (2018) recorreram a um estudo de caso explanatório para investigar as razões que motivaram a implementação de um Centro de Responsabilidade numa unidade de cirurgia cardio-torácica, e de novas técnicas de gestão, bem como as razões que ditaram o seu insucesso. Foram analisados aspetos relativos à mudança em CG e à forma como os atores institucionais a perceberam, assim como as relações sociais e interações que existiram entre os envolvidos. Os autores concluíram que vários atores resistiram à implementação, uma vez que esta não se encontrava de acordo com os seus interesses e que fatores de contexto social e económico (crise financeira de 2011) impactaram no desfecho da implementação. Os autores consideram que estudo de fenómenos de mudança em CG envolvem muitos aspetos, não podendo restringir-se a questões técnicas, ou serem estudados sem atender ao contexto em que ocorrem.

Major & Clegg (2019) procuraram compreender o papel que o projeto ABC, lançado pelo MS em 2007, desempenhou na tentativa de dissipar as diferenças, entre setor público e privado, em termos de gestão. Para isso os autores desenvolveram um estudo de caso explanatório longitudinal, concluindo que a implementação do ABC no setor da saúde revestiu-se de maior complexidade do que a apontada na literatura sobre o tema. Os autores concluíram, de acordo com a perceção dos atores entrevistados, que o MS, com este projeto, não teve como único objetivo dotar os hospitais de um instrumento mais preciso de custeio, que permitisse ajustar os preços contratados da produção hospitalar aos reais custos suportados, mas também como um meio de conhecer as atividades clínicas e poder, assim, passar a controlá-las. Assim, a resistência dos médicos em divulgar os tempos despendidos nas suas atividades, a par com a desconfiança de que a informação seria utilizada para controlar as suas atividades e restringir a sua autonomia, ditaram o insucesso do projeto e o seu abandono e impediram a utilização da CG como agente de mudança institucional.

Macedo (2021) procurou identificar os fatores que levaram à desistência, por parte do MS, do projeto ABC e à desistência, por parte do CHSJ, do seu projeto individual de implementação de um sistema de CG assente no mesmo método. Para isso, o autor analisou os progressos e recuos no fenómeno de sofisticação dos sistemas de CG, concluindo que, contrariamente à posição do MS que abandonou o projeto por completo, o CHSJ não o fez. Este hospital decidiu investir na criação de um sistema alternativo ao ABC, igualmente sofisticado, integrado no seu SI de BI, demonstrando a diferente posição dos vários CdA demonstraram sobre o papel fundamental da informação gerada pela CG. O autor aponta o diálogo, a combinação de

esforços de todos os grupos profissionais relevantes, como médicos, gestores e engenheiros de TI, e o total e ativo apoio do CdA, com o reconhecimento desta como uma poderosa ferramenta na gestão do hospital, como os fatores de sucesso desta implementação. O não alargamento desta realidade aos outros hospitais prende-se com o facto de a CG não ter sido, e continuar a não ser uma prioridade para as partes envolvidas.

Fernandes (2022), no âmbito de um estágio curricular, realizou um projeto de implementação de CG para a Unidade de Internamento de Psiquiatria Forense no Hospital Magalhães de Lemos, EPE, para os anos de 2020 e 2021, com o objetivo de apurar de forma realista os gastos da unidade, comparando-os com o valor financiado por linha de produção e efetuar comparações entre as três unidades de saúde em Portugal com a mesma natureza. O autor constatou que a CG não é uniforme nos dois hospitais e que ambos consideram que a implementação do custeio por atividades foi complexa. Concluiu que não é dada a devida importância à CG por parte da tutela que deixou de solicitar esta informação aos hospitais, não existindo comparabilidade entre os resultados dos hospitais nesta matéria, por um lado porque a CG não é uma realidade na generalidade dos hospitais e, por outro, porque os critérios na base da informação produzida pelos hospitais que têm este subsistema de contabilidade não são uniformes.

Azevedo et al. (2022) realizaram um projeto para a integração de um módulo de CG no BI do CHUP com o objetivo de encontrar uma solução que fornecesse informação relevante, de forma acessível e intuitiva para os seus utilizadores, auxiliando a tomada de decisão, através da organização da informação de gastos e da redução do tempo gasto na sua análise, promovendo a melhoria da eficiência na gestão dos recursos. O estudo baseou-se num projeto que decorre entre a Universidade do Minho e várias unidades de saúde portuguesas denominado AIDA (Agência para a Integração, Difusão e Arquivo de Informação Médica e Clínica) e surgiu da constatação dos autores de que a CG continua a ser uma área negligenciada neste setor. Para tal os autores recorreram a três diferentes metodologias: DSR – *Design Science Research*, Kimball e KPI – *Key Performance Indicator*, para efeitos de pesquisa de informação, desenvolvimento de soluções e criação de indicadores-chave de desempenho, respetivamente. Os autores concluíram que uma solução de BI é adequada para potenciar a utilização da CG nos hospitais contribuindo para melhores decisões e para o conseqüente aumento da eficiência.

Conceição et al. (2023) analisaram a implementação do custeio ABC em um hospital público que integrou o projeto, lançado em 2007 pelo MS, para investigar o comportamento de diferentes profissionais envolvidos, nomeadamente de médicos e gestores/administradores.

Uma das razões apontadas para a desistência do projeto foram as tensões que o mesmo provocou entre os interesses dos médicos e os dos administradores/gestores hospitalares. Considerados como contraditórios, os primeiros preocupados com a qualidade da prestação de cuidados e os segundos com o custo dessa prestação, os interesses cuidado/custo geram tensões sempre que ocorrem mudanças nas organizações. A contradição existe uma vez que melhores cuidados (defendidos pelos clínicos) implicam mais recursos, interferindo com a contenção de custos (defendida pela gestão). Os autores decidiram investigar este caso, pois neste hospital o ABC persistiu por mais tempo do que nos restantes que integraram o projeto, o que o constituiu como um caso diferente, permitindo um estudo longitudinal. Contrariamente às expectativas dos autores, e à literatura existente sobre a temática, os resultados obtidos mostraram que o projeto de implementação do ABC foi aceite e compreendido pelos médicos, uma vez que se constituiu como uma ferramenta de comunicação, mostrando a sua utilidade e alinhamento com os seus interesses: usá-lo em benefício dos doentes. Os gestores/administradores não consideraram o projeto importante, uma vez que a gestão que estes profissionais fazem dos recursos é praticamente nula e, portanto, o projeto não servia os seus interesses. O mesmo se passou com o MS e o CdA do hospital que não viram utilidade no projeto nem necessidade de comunicar através dele, o que levou ao seu abandono.

Embora continue a existir escassez de estudos (publicados) no nosso país sobre a temática da CG no setor público da saúde, apenas através da leitura e análise das investigações selecionadas, aqui resumidas, foi possível contextualizar o tema (política, social, económica, cultural e institucionalmente) e compreender o seu comportamento ao longo do tempo, bem como conhecer as razões dos avanços e recuos dos hospitais e do MS nesta matéria. Este ponto da dissertação foi sendo construído e revisitado ao longo de todo o processo de investigação, uma vez que à medida que esta se desenrolava, o regresso a fontes de conhecimento foi sempre necessário para a compreensão de determinados aspetos do fenómeno em estudo.

A maior parte da literatura revista baseia-se em metodologias de natureza qualitativa, pois, pela natureza da temática, não podendo dissociar-se do seu contexto, para conhecer a realidade de cada caso, os investigadores necessitaram de entrar nas instituições e interpretar as perceções que os vários atores organizacionais têm sobre ela. Grande parte dos estudos analisados aborda processos de implementação e na generalidade apontam este como um tema complexo, o que se confirma pelo facto dos estudos mais atuais continuarem a investigar a CG do passado, podendo indicar pouco se terá avançado até aos dias de hoje nesta matéria no nosso país.

Pretende-se com este trabalho contribuir, também através de um estudo de natureza qualitativa, para este acervo de literatura sobre esta complexa temática, procurando dentro das instituições e junto dos seus profissionais, explicações mais profundas, detalhadas e holísticas, daquilo que é “diferente e único” (Major & Clegg, 2020, p.114).

Estudos em outros países

Naranjo-Gil et al. (2009) procuraram identificar fatores organizacionais e características (idade, tempo de serviço e formação académica – na área de gestão ou em áreas clínicas) dos membros dos CdA, distintas em organizações que adotam técnicas inovadoras de gestão, como o Balanced Scorecard e o ABC, das existentes em organizações que continuam a adotar sistemas de CG mais tradicionais. Os autores testaram como essas características afetam a estratégia de inovação e o desempenho histórico, em inovação, no setor público hospitalar espanhol. Em 2002, através da aplicação de questionários aos membros dos CdA de 218 hospitais, os autores recolheram informação sobre o posicionamento estratégico dos hospitais, as características dos CdA e a utilização de sistemas de CG inovadores. Os autores concluíram que existem dois fatores organizacionais que influenciam a adoção de sistemas de CG inovadores nestas organizações: o seu posicionamento estratégico (bastante dependente das características dos CdA) e o seu desempenho histórico, relativos à inovação. As evidências, permitiram, ainda, concluir que CdA mais jovens, com menos anos nos cargos e com formação em gestão são aqueles que mais tendência apresentam para adotar sistemas de CG inovadores. Acrescentam que a decisão de adotar sistemas inovadores depende fortemente das características dos indivíduos responsáveis pela tomada dessas decisões, não resultando apenas de pressões institucionais e que a estratégia e o desempenho são antecedentes e não resultado da adoção e utilização de sistemas de CG.

Fiondella et al. (2016) estudaram os fatores de sucesso na implementação do sistema de CG no maior (mais especializado e complexo) hospital do sul da Itália. Os autores estudaram as interações entre a pressão externa e não negociável, exercida pelo MS, e a organização, para compreender como a implementação foi aceite pelos atores organizacionais envolvidos, o que levou a uma mudança de sucesso. Recorrendo a um estudo de caso os autores verificaram a existência de dois tipos de mudança relativamente à CG: um, entre 2007 e 2009, que partiu de uma exigência externa, procurando implementação rápida, mas que, sendo uma imposição, contou com a resistência de determinados grupos profissionais, o que determinou o seu insucesso; outro, que contou com um grupo de trabalho, constituído para esse efeito, e que,

através do envolvimento ativo de todas as categorias profissionais e à constante negociação, conduziu ao sucesso da implementação.

Rauliajtys-Grzybek et al. (2017), através da aplicação de questionários a gestores e especialistas em CG de hospitais públicos na Polónia, nos anos de 2008 e 2013, investigaram a utilização da informação gerada pela CG, como fonte primária de informação para a gestão hospitalar. Os autores concluíram que o principal objetivo da informação de CG nestas instituições é servir de suporte aos seus relatórios e contas (utilização externa), sendo muito pouco utilizada na gestão operacional, concluindo que a utilização da CG como ferramenta de apoio à decisão é reduzida, quer no planeamento, como no controlo e na gestão operacional das instituições.

Jovanović et al. (2019) recorreram ao método de estudo de caso, aplicando questionários a diretores financeiros de 83 hospitais públicos croatas e eslovenos, no ano de 2017. Os autores analisaram recursos estratégicos internos (humanos, financeiros, tecnologias de informação, lentidão e complexidade do processo, gestão e envolvimento das administrações) e fatores externos (suporte político e legislativo), classificando a sua importância na implementação de sistemas de CG. Concluíram que os sistemas se encontravam numa fase embrionária em ambos os países e que os fatores que mais influenciam a implementação de sistemas de CG são as tecnologias de informação e os recursos financeiros e humanos, na Eslovénia e as tecnologias de informação, o apoio dos CdA e os recursos financeiros, na Croácia. Os fatores que menos influenciam a sua adoção são: as políticas e a legislação, na Eslovénia, e a duração e complexidade do processo, na Croácia.

Kludacz (2020) avaliou o efeito de vários fatores estruturais na qualidade dos sistemas e nas práticas de CG. Aplicou questionários a responsáveis pela contabilidade e gestores de 76 hospitais ingleses e polacos, entre 2012 e 2017. Através de um modelo de regressão múltipla, analisou as correlações entre variáveis contingentes, a funcionalidade dos sistemas de CG (nível de detalhe, precisão e classificação) e o desempenho hospitalar. A autora concluiu que a performance hospitalar depende da qualidade do cálculo dos gastos e das práticas de CG; a qualidade do cálculo dos gastos e das práticas de CG dependem da dimensão do hospital e do seu nível de informatização.

2. Metodologia e Dados

De acordo com Ryan et al. (2002) é o fenómeno a investigar que determinará a escolha da metodologia de investigação. Para além deste aspeto, também os pressupostos do investigador relativamente à natureza da realidade do fenómeno em estudo (ontologia) e à forma de obter conhecimento acerca dele (epistemologia) são determinantes na escolha da metodologia (Major & Vieira, 2017). Nesta dissertação a CG constitui o fenómeno (complexo e contemporâneo) a investigar e parte-se do pressuposto que a sua natureza é uma construção social, procurando-se compreender como os atores institucionais percebem “o que se passa” relativamente a ele (Ryan et al., 2002). Assim, o conhecimento sobre este fenómeno apenas se poderá obter entrando nas organizações que o possuem e procurando explicações baseadas nas interpretações dos atores, interpretadas pelo investigador. Estas explicações, transformadas em resultados e conclusões, através da análise dos dados recolhidos, apenas poderiam ser encontradas noutra investigação, levada a cabo no mesmo tempo, no mesmo contexto, com as mesmas fontes. Assumindo que se trata de um estudo com carácter subjetivo, não se pretendem encontrar explicações generalizáveis, mas estudar uma realidade, num determinado tempo, em determinado contexto, e encontrar possíveis explicações. Embora aplicando métodos e técnicas protocolizadas para recolha e análise dos dados, procurar-se-á rigor na investigação principalmente através do processo de raciocínio aplicado pelo investigador para conseguir fazer escolhas ponderadas e defensáveis no percurso da passagem dos dados aos resultados (Harley & Cornelissen, 2020). Parte-se, então, do desenho do contexto dos casos procurando o cenário (organizacional e temporal) em que este fenómeno ocorre e divide-se o estudo em duas questões: a primeira tira um “retrato” do estado do fenómeno (CG), no contexto (SNS) e em determinado tempo (2021); a segunda procura explicar “o que se passa” e “porque se passa” atualmente nos casos em estudo relativamente ao fenómeno (CG) (Harley & Cornelissen, 2020).

2.1. Questão de Investigação 1

As EPE do setor da saúde em Portugal divulgam nos RC do ano de 2021, informação relativa à CG, conforme preconizado na NCP 27 integrante do SNC-AP?

Para responder à primeira questão de investigação foi utilizado o método de análise de documentos. O ano de 2021 foi escolhido por ser o último ano com contas encerradas, à data do início do estudo. Recorrendo a fontes de dados secundárias, consultaram-se os Relatórios e Contas do ano de 2021 das entidades constantes na tabela 1, disponíveis nos respetivos

websites, uma vez que, de acordo com o n.º 2, do art.º 70.º, do Código do Registo Comercial, a sua divulgação é obrigatória em sítio na Internet, de acesso público. Das 43 EPE foi inicialmente excluída uma (Hospital de Vila Franca de Xira, EPE), pois apenas em 31 de maio de 2021 passou a ter esta natureza e designação. Do total de 42 entidades, 10 não tinham os documentos disponíveis.

Para tratamento dos documentos das 32 entidades recorreu-se ao *software* de análise de dados qualitativos Atlas. Ti (versão 23.1.2.0), reconhecido por vários autores como uma ferramenta facilitadora na análise de dados qualitativos e amplamente utilizada em estudos com esta natureza, com vários benefícios para o utilizador e para o processo de investigação, em termos de rapidez, consistência e rigor (Barry, 1998; Weitzman, 1999; Woods et al., 2016; Rambaree, 2020; Vásquez, 2023). Após a inserção dos documentos no software, pesquisaram-se os termos: “contabilidade de gestão”, “NCP 27” e “contabilidade analítica”. Verificou-se a existência de alguns documentos que não permitiam a pesquisa, tendo sido, nesses casos utilizada a ferramenta *online iLovePDF* para a sua transformação em formato editável. As citações encontradas nos documentos foram exportadas para um ficheiro Excel, o qual foi trabalhado e posteriormente elaborados resumos (tabelas 8, 9 e 10). Verificou-se que vários documentos analisados integravam a respetiva Certificação Legal das Contas (CLC), encontrando-se, também aí, referências aos termos da pesquisa. Por essa razão, foi realizada uma nova consulta aos *websites* das entidades que não integravam a CLC nos RC e foram analisados os documentos encontrados, através da sua leitura integral. Nos casos em que os documentos continham os termos pesquisados foram analisadas integralmente as páginas identificadas pelo *software* de análise.

Nos casos em que os RC das entidades não se encontravam disponíveis nos seus *websites*, foram classificados com a situação “n.d” - não disponível. Para os casos em que os RC estavam disponíveis foram atribuídas as seguintes classificações: “D” - Divulga; “ND” - Não Divulga e “DP” - Divulga Parcialmente.

A classificação “D” foi atribuída às entidades que mencionam nos RC que aplicaram a NCP 27 e que apresentam num ponto do documento os mapas com a distribuição dos gastos diretos e indiretos por linha de atividade principal (internamento, consulta, hospital de dia, urgência e cirurgia de ambulatório), independentemente das considerações constantes na CLC e da existência de divulgação de rendimentos associados, conforme preconizado pela norma. Esta consideração prende-se com o facto de as instituições terem os rendimentos do próprio ano como acréscimo, por razões que não dependem de si, e que podem deturpar os resultados, uma

vez que o encerramento dos contratos programa ocorre anos depois dando, normalmente, origem a correções de elevados montantes, conforme se pode comprovar através da leitura da maior parte das respetivas CLC.

A classificação “ND” foi atribuída às entidades cujos RC não possuem qualquer referência à CG ou que mencionam que não possuem CG. A classificação “DP” foi atribuída aos casos em que a entidade divulga um método de apuramento de custos de acordo com o PCAH e casos em que não divulga, mas existe referência ao normativo no texto do documento.

Relativamente às CLC foram assinaladas com “✓” as entidades que têm disponível o documento no seu *website* e com “✗” as que ou não têm o documento ou não o disponibilizaram no respetivo *website*. Da análise de conteúdo das CLC foi elaborado um resumo com indicação de não referência à CG, para os casos aplicáveis, e para os restantes foi identificada a página do documento onde se encontra a referência e resumido o seu conteúdo.

Na tabela 8 constam as Instituições cujos Relatórios e Contas foram analisados, os sítios da Internet em que os documentos foram acedidos, as respetivas datas de acesso, e a classificação de acordo o estado em termos de divulgação da NCP-27 no ano de 2021 e de acordo com os critérios acima mencionados.

2.2. Questão de Investigação 2

Como funciona atualmente o sistema de CG no CHUSJ e no CHUP, quais as principais diferenças e semelhanças, e qual a sua utilidade no processo de tomada de decisão?

Para responder à segunda questão de investigação, das instituições hospitalares analisadas na primeira questão de investigação, foram selecionadas as duas classificadas com “D”, de acordo com os critérios definidos e apresentados no ponto anterior: o CHUSJ e o CHUP. Esta escolha baseia-se, assim, na consideração de que apenas estas duas instituições são elegíveis para constituírem o caso em estudo, uma vez que apenas elas reúnem as condições necessárias (Tabela 8) para estudar os aspetos focados na presente investigação.

As entidades selecionadas são semelhantes, pertencem ao mesmo grupo de financiamento (E), e possuem, por isso, o mesmo grau de diferenciação e complexidade relativamente aos serviços prestados e aos valores contratualizados e aproximadamente a mesma dimensão; ambas se localizam na cidade do Porto; ambas implementaram no passado o custeio por atividades (ABC) e ambas divulgaram a CG nos Relatórios e Contas do ano de 2021. Pelas razões enunciadas constituem-se como “casos críticos” (Ryan et al., 2002, p.151), uma vez que para encontrar as

respostas procuradas apenas estas instituições estarão em posição de as fornecer, constituindo-se assim como casos relevantes a ser estudados.

Para Yin (2015) quando se investiga um fenómeno contemporâneo, no seu contexto da vida real, em que os limites entre fenómeno (CG) e contexto (Hospitais) não são claramente evidentes, o investigador tem reduzido ou nenhum controlo sobre os acontecimentos e pretende estudar o “como” e o “porquê” desses fenómenos, a metodologia mais adequada de investigação é o estudo de caso. Segundo Ryan et al. (2002) será a natureza do fenómeno e a questão de investigação que determinarão a escolha da metodologia apropriada, a qual dependerá dos pressupostos ontológicos e epistemológicos da investigação. Para os autores os métodos através dos quais se procederá à recolha de evidência deverão, também, estar alinhados com os mesmos pressupostos. Major & Clegg (2020), baseados em investigações que conduziram anteriormente em hospitais públicos portugueses, defendem que, se ontologicamente a realidade é vista como subjetiva, complexa e abstrata e se os fenómenos estudados em contabilidade não podem ser separados do seu contexto social, económico, cultural e institucional, nem reduzidos a variáveis descritas por leis universais, mas sim interpretados à luz de teorias organizacionais e sociais, então a única forma de encontrar explicações detalhadas, holísticas, diferentes e únicas para estes fenómenos é através de investigação baseada em métodos qualitativos.

Para obter resposta a esta questão de investigação desenvolveu-se uma investigação qualitativa recorrendo à metodologia do estudo de caso, exploratório, através da combinação do protocolo de Yin (2015) com o método proposto por Ryan et al. (2002), seguindo uma abordagem interpretativista. Procura-se compreender algumas das características da CG e a sua utilidade no processo de tomada de decisão, tentando encontrar respostas dentro das instituições, recorrendo às interpretações dos atores organizacionais.

Vários autores (Conceição et al., 2023; Major & Clegg, 2020; Picoito, 2019; Diz, 2018; Major et al., 2018; Leite & Rodrigues, 2010; Picoito, 2008) aplicaram a mesma metodologia na condução das suas investigações, sendo a abordagem qualitativa considerada como o tipo de investigação mais frequentemente utilizada no estudo da CG, e os estudos de caso vistos como uma ferramenta para diminuir o “*gap*” entre a teoria e a prática, por permitirem compreender os fenómenos em maior profundidade (Major & Vieira, 2017). Considera-se, portanto, a CG como uma realidade complexa e dinâmica, socialmente construída e sujeita a mudanças, e procura-se explicar a forma como é interpretada e compreendida recorrendo, para isso, ao método que permite considerar a complexidade, o detalhe e o contexto do fenómeno (ibid).

Considerando que a maior parte dos estudos existentes sobre a temática da CG apenas detalham a sua implementação, importa a realização de estudos comparativos que permitam estabelecer padrões de eficiência e partilha de resultados, sucessos e fracassos resultantes da aplicação dos sistemas de contabilidade de custos, contribuindo para melhorar ainda mais o conhecimento sobre o desempenho dos sistemas de saúde (Niñerola et al., 2021). Para Major & Vieira (2017) o surgimento de novas ferramentas de CG, como o método *ABC*, conduziu à necessidade do estudo da mudança em CG no seu contexto organizacional. Os autores afirmam que constitui uma oportunidade de investigação “concretizar as condições ou fatores processuais cuja presença conduz a mudança institucional ou cuja ausência resulta em resistência à mudança” (p. 39).

Para responder a estas lacunas nos estudos existentes sobre CG no setor público da saúde, esta questão de investigação tem como objetivos apurar os fatores (de sucesso ou diferenciadores) que conduziram a que ambos os hospitais possuam um sistema de CG, e divulguem nos seus RC, e aferir sobre a utilidade da informação obtida no processo de tomada de decisão. Neste contexto foi desenhada a pesquisa e seguidos os passos principais, constantes na tabela seguinte:

Tabela 4 - Principais passos no Método do “Estudo de Caso”

Passos	Ação
1. Preparação	Especificar de forma clara as questões de investigação (pertinentes e válidas)
	Rever a literatura relevante sobre o tema
	Elaborar uma <i>checklist</i> de elementos a procurar no estudo (design da investigação)
2. Recolha de evidências	Escolher o tipo de evidências adequadas ao estudo
	Classificar as evidências recolhidas de forma ordenada e coerente
3. Avaliação de evidências	Garantir a adoção de métodos e procedimentos apropriados e credíveis
	Avaliar as evidências obtidas comparando-as com evidências provenientes de outras fontes -Triangulação de dados
	Validar as evidências obtidas recorrendo a diversos métodos - Triangulação de métodos
4. Identificação e explicação de padrões	Preparar tabelas, diagramas ou gráficos para ligar os vários temas e questões
	Analisar os elementos construídos de forma a identificar padrões ou a falta deles
	Utilizar os padrões identificados para descrever e explicar o caso
5. Redação	Produzir uma análise e interpretação detalhada do caso em estudo
	Elaborar um texto explícito e convincente para o leitor: autêntico, plausível e relevante

Fonte: adaptado de Ryan et al. (2002) e Major & Vieira (2017)

Para a recolha de dados foram utilizadas fontes primárias através da aplicação de entrevistas semiestruturadas (apêndice 3), as quais foram realizadas a diferentes atores organizacionais, com diferentes categorias profissionais. O investigador adotou o papel de “visitante” (Ryan et al., 2002, p.152) relativamente aos entrevistados, uma vez que não tem qualquer envolvimento

direto com as instituições estudadas ou com os profissionais entrevistados; no entanto, uma vez que a sua atividade profissional se desenvolve também num hospital público português, a forma de abordagem aos temas poderá ter tido algum impacto nas respostas dos sujeitos entrevistados (ibid, 2002), uma vez que, por um lado, na condução deste tipo de entrevistas existe abertura para explorar questões para além das inicialmente colocadas e, por outro, tendo sido fornecida informação sobre a atividade profissional do investigador, muitas delas decorreram como conversas e trocas de ideias não se podendo alhear o investigador da sua ligação aos temas abordados. Os pedidos de autorização para realização do estudo foram enviados às instituições, por correio eletrónico, no mês de novembro de 2022 (apêndices 1 e 2), dirigidos à Comissão de Ética do CHUSJ e ao Departamento de Ensino, Formação e Investigação do CHUP, tendo sido seguidos de vários contactos de insistência para obtenção de resposta. Em março de 2023 é designado o profissional de contacto no CHUSJ, tendo-se realizado a primeira visita de apresentação do investigador e do desenho da investigação no dia 3 de abril.

Nesse mesmo dia, o investigador apresentou-se também no CHUP, na procura de autorização para realização da investigação. No entanto, apenas em maio é designado o profissional de contacto junto desta instituição.

Foram elaborados guiões para entrevistar dois tipos de atores organizacionais: gestores/administradores (decisores intermédios) e responsáveis atuais pela CG, profissionais que desempenharam essas funções no passado e técnicos que a operacionalizam. A seleção dos atores a entrevistar foi baseada no desenho organizacional das entidades (Anexos 4 e 5) e na sua experiência relativamente ao tema. Foi sugerido, e o investigador concordou, que os interlocutores que melhor serviriam os objetivos da investigação, fornecendo melhores *insights* sobre o tema abordado, seriam os gestores/administradores dos departamentos. Esta decisão baseou-se no facto de ambas as instituições terem as suas áreas de produção clínica organizadas em Unidades Autónomas de Gestão (UAG), num hospital, e em Conselhos de Gestão (CdG), no outro hospital, onde clínicos e gestores/administradores estão representados (com um diretor que é médico, um enfermeiro e um gestor/administrador), e que, sendo dotadas de autonomia e responsabilidade (sobre a sua contratualização, estrutura de custos, proveitos e investimentos), tomam decisões conjuntas. Para além deste aspeto, concorreu também para esta decisão a informação de que sempre que os médicos necessitam de qualquer dado baseado em custos, o solicitam aos gestores/administradores da sua UAG ou do seu CdG.

Foram realizadas 17 entrevistas, que decorreram entre os meses de maio e julho de 2023, correspondentes a um total de 8,65 horas, com uma duração média de 32 minutos e resultantes

num total de 144 páginas transcritas. Antes do início do processo de recolha dos dados por meio das entrevistas, foi realizada uma apresentação do investigador e do âmbito da investigação, a ambas as instituições, presencialmente, junto da pessoa designada por estas como interlocutor do investigador junto das mesmas e facilitador do processo de agendamentos. Todas as entrevistas foram gravadas com autorização dos entrevistados, com exceção de uma (entrevista 2); neste caso foram anotadas cuidadosamente as respostas obtidas e imediatamente transcritas e guardadas em formato digital. Parte das entrevistas foi realizada presencialmente e parte decorreu online, através da plataforma *Teams*, sendo que, para a gravação das primeiras recorreu-se a um dispositivo de gravação para posterior transcrição com o *Microsoft Word*, e a gravação e transcrição das segundas foi realizada através do próprio *Teams*. Após recorrer a estas ferramentas, o investigador ouviu, reviu, corrigiu e completou as transcrições iniciais, procedendo ao seu arquivo digital, atribuindo-lhes uma numeração para posterior identificação para efeitos de análise e substituindo o nome do investigador pela letra A e os nomes dos entrevistados por letras (B, C e D) para garantir o seu anonimato. As entrevistas 10 e 12 foram realizadas com a presença do elemento de ligação da instituição, que também participou e a entrevista 11 contou com também com a participação desse elemento e de um técnico superior anteriormente responsável pela CA no hospital. No período em que se realizaram as entrevistas ambas as instituições se encontravam a preparar os respetivos Planos de Negócio, cuja entrega se realizou ainda nesse período, pois fazem parte do conjunto de EPE que se irão transformar em ULS no próximo ano, com a integração de cuidados de saúde primários. Esta situação mobilizou todos os elementos da gestão dos hospitais, diminuiu a disponibilidade, em termos de tempo, destes profissionais, o que obrigou a um enorme esforço de conciliação de agendas para a realização das entrevistas. Procurou-se obter sensivelmente o mesmo número de entrevistas e entrevistar profissionais com funções semelhantes nos dois hospitais. A partir do momento em que se verificou que não surgiam novas questões, e que se considerou que informação adicional não resultaria em diferentes descobertas das já recolhidas, o investigador decidiu pela não realização de mais entrevistas (Aguinis & Solarino, 2019). As informações relativas às entrevistas realizadas nos dois hospitais encontram-se nas tabelas 5 e 6, tendo-se optado pela não identificação dos serviços e dos departamentos para garantir o anonimato dos entrevistados:

Tabela 5 - Quadro-resumo das Entrevistas Realizadas – CHUSJ

Número	Entrevistado	Data	Duração (minutos)	Forma
1	Diretor de Serviço	05-2023	34'	Presencial
2	Vogal de Unidade Autónoma de Gestão	05-2023	30'	Presencial
3	Diretor de Serviço	05-2023	25'	Presencial
4	Vogal de Unidade Autónoma de Gestão	05-2023	30'	Presencial
5	Administrador Hospitalar	06-2023	48'	Online
6	Auditor	06-2023	16'	Online
7	Diretor de Serviço	06-2023	20'	Online
8	Vogal de Unidade Autónoma de Gestão	06-2023	18'	Online
9	Vogal de Unidade Autónoma de Gestão	06-2023	27'	Online

Fonte: Elaboração própria

Tabela 6 - Quadro-resumo das Entrevistas Realizadas – CHUP

Número	Entrevistado	Data	Duração (minutos)	Forma
10	Vogal de Conselho de Gestão	05-2023	16'	Presencial
11	Diretor de Serviço	05-2023	42'	Presencial
12	Vogal de Conselho de Gestão	05-2023	50'	Presencial
13	Técnico Superior	06-2023	60'	Online
14	Técnico Superior	06-2023	25'	Online
15	Técnico Superior	06-2023	26'	Online
16	Vogal de Conselho de Gestão	06-2023	18'	Online
17	Auditor	07-2023	34'	Online

Fonte: Elaboração própria

As evidências obtidas nas entrevistas realizadas foram analisadas sistematicamente recorrendo ao *software* Atlas.Ti (de análise de dados qualitativos) tendo as respostas sido codificadas pelo investigador, procurando, assim, traduzir os dados de acordo com a sua interpretação, sumarizando-os, sendo posteriormente analisados os relatórios gerados. Após esta primeira etapa, o investigador voltou às evidências recolhidas por diversas vezes, a fim de refinar as codificações, de acordo com a sua questão de investigação, reduzindo os códigos para os que considerou responderem aos seus objetivos e à questão de investigação. A codificação final seguiu a lógica das questões dos guiões, tendo sido criados os códigos constantes na tabela seguinte.

Tabela 7 - Códigos utilizados (questão de investigação 2)

Questão	Códigos
Como funciona atualmente	Acesso; equipa; periodicidade; custeio; TI; utilizadores; problemas; melhorias, fatores de sucesso; fatores diferenciadores; outros
Utilização na tomada de decisão	Utilidade, importância e objetivos; comparabilidade; tomada de decisão; falta de autonomia; desvalorização da gestão

Fonte: Elaboração própria

Logo após a transcrição das entrevistas, procedia-se imediatamente à sua análise, aplicando alguns códigos “in vivo”, através da transformação de trechos de texto em códigos, fazendo com que, aquando da realização das seguintes, o investigador estivesse desperto para temas emergentes nas já analisadas. Desta forma foi possível, no decurso do processo de recolha de evidências, ir adaptando as perguntas inicialmente formuladas nos guiões e abordando temas que surgiram após o arranque desta fase e que puderam, assim, ser explorados (como a falta de autonomia e a desvalorização da gestão).

Para conseguir fiabilidade processual e a validade contextual (Ryan et al., 2002), recorreu-se a múltiplas fontes de evidência, cruzando informações recolhidas nas várias entrevistas, realizadas a diferentes atores, em diferentes organizações, e cruzando, ainda, informações constantes em documentos oficiais com os dados obtidos das entrevistas, para efeitos de triangulação de dados e métodos (Ryan et al., 2002; Yin, 2015; Major & Vieira, 2017)

2.2.1. Os Hospitais em Estudo

2.2.1.1. Centro Hospitalar Universitário de São João, E.P.E.¹

Através do Decreto-lei n.º 30/2011, de 2 de março, foi criado o CHSJ, EPE, resultante da fusão de duas unidades hospitalares: o Hospital de São João e o Hospital de Nossa Senhora da Conceição. Em 2018, pelo artigo 29º do Decreto-Lei nº 61/2018, de 3 de agosto que estabelece o regime jurídico dos centros académicos clínicos, passou a ter a designação de CHUSJ, EPE, constituindo-se como o maior hospital da região norte nas suas três dimensões: assistencial, de formação e de investigação.

O CHUSJ tem como missão prestar os melhores cuidados de saúde, com elevados níveis de competência, qualidade e rigor, fomentando a formação pré e pós-graduada, e a investigação, respeitando sempre os princípios da ética e da humanização e promovendo a diferenciação e a

¹ As informações constantes deste ponto foram retiradas do RC do ano 2021 do CHUSJ, EPE.

realização profissional dos seus colaboradores. A sua visão é ser um exemplo na prestação de cuidados de saúde, a nível nacional e internacional, com uma perspetiva de crescimento sustentável, comprometimento, sentido de mudança e diferenciação, ambicionando a criação de valor, nomeadamente pela medição dos resultados clínicos, reforçando o estatuto de referência no setor da saúde.

O CHUSJ é um hospital central que presta assistência direta à população de três freguesias do concelho do Porto, bem como aos concelhos da Maia e Valongo e podendo, de forma indireta, servir de referência para toda a Região Norte.

No final do ano de 2021, o CHUSJ contava com 6.502 profissionais do quadro de pessoal e um resultado líquido negativo de -44,7M€, para os quais concorreram 379 M€ de prestações de serviços (366 M€ no âmbito do contrato programa celebrado com a tutela e 34,6M€ a título de rendimentos de contexto). A área de produção clínica é organizada em unidades autónomas de gestão (UAG), que agregam serviços com afinidades clínicas, técnicas, de especialidade, de género ou etárias, e que são dotadas de autonomia e responsabilidade sobre a sua contratualização, estrutura de custos, proveitos e investimentos, tendo em conta o orçamento e a sustentabilidade global do CHUSJ. Esta forma de organização constitui uma descentralização de autoridade e de responsabilidade. Na sua análise SWOT, um dos pontos fracos considerados em 2021 é a ausência de autonomia de gestão e responsabilização em processos de tomada de decisão essenciais para a prestação de cuidados de saúde e como ameaças o CH aponta: o modelo de financiamento desadequado face à realidade, as restrições orçamentais, a dependência da tutela para compras e contratações com excessiva burocracia e o centralismo de decisões e de processos com perda de autonomia de gestão e de eficiência económica.

As demonstrações financeiras do ano em análise foram preparadas de acordo com o SNC-AP, tendo sido aplicados os requisitos das NCP relevantes para a entidade. Os mapas de CG foram preparados segundo a NCP 27, traduzindo a execução e desempenho do CHUSJ e proporcionando, entre outras, informação sobre os gastos diretos e indiretos de cada atividade principal e o respetivo custo unitário. No RC de 2021, o órgão de gestão considera que, com base na CG, foi possível apurar uma diminuição generalizada dos custos unitários das principais linhas de atividade que, apesar dos aumentos de produção e conseqüente aumento de gastos totais com essa atividade verificados, demonstram um aumento do nível de eficiência e produtividade. Acresce que, embora se encontre no primeiro lugar do seu grupo de financiamento, evidenciando o menor custo operacional por doente tratado, considera não existir, por parte do MS, reconhecimento e incentivo na procura da melhoria dos padrões da

gestão. No anexo 2, apresentam-se os mapas de CG constantes no Relatório e Contas do ano de 2021 do CHUSJ e no anexo 4 o seu organograma.

2.2.1.1. Centro Hospitalar Universitário do Porto, E.P.E.²

A constituição do Centro Hospitalar do Porto (CHP) iniciou-se em setembro de 2007, altura em que o Hospital de Santo António se fundiu com o Hospital Central Especializado de Crianças Maria Pia e com a Maternidade de Júlio Dinis, de acordo com o DL n.º 326/2007, de 28 setembro, tendo a sua continuidade em março de 2011 com a integração do Hospital Joaquim Urbano, (DL n.º 30/2011, de 2 Março) e em maio de 2013 ao associar o Centro de Genética Médica Doutor Jacinto Magalhães (DL n.º 68/2013 de 17 Maio). Em 2018, através do DL n.º 61/2018, de 3 agosto, o CHP vê reconhecida a sua longa tradição no ensino e na investigação clínica e passa a denominar-se CHUP, EPE. Assim, este é um hospital central e universitário pela sua associação ao Instituto de Ciências Biomédicas Abel Salazar da Universidade do Porto.

O CHUP tem como missão a prestação de cuidados de saúde humanizados, competitivos e de referência, promovendo a articulação com os outros parceiros do sistema, a valorização do ensino pré e pós-graduado, e da formação profissional, a dinamização e incentivo à investigação e o desenvolvimento científico na área da saúde. A sua visão é ser o melhor hospital para cuidar e tratar doentes e o melhor local para trabalhar, destacando-se pelas boas práticas clínicas e de gestão.

A área de Influência do CHUP é constituída por todas as freguesias da cidade, com exceção de Bonfim, Paranhos e Campanhã, e pelo concelho de Gondomar, sendo ainda referência para a população de alguns concelhos dos distritos de Bragança e Vila Real, do distrito do Porto e dos concelhos situados a sul do Douro pertencentes à parte norte dos distritos de Aveiro e Viseu. No que respeita à área cirúrgica, a referência é toda a zona Norte de Portugal, desde que o doente seja atendido pela equipa de urgência do CHUP. Os departamentos da área de produção clínica são dirigidos por um conselho de gestão composto por um diretor (médico) e por dois vogais (um enfermeiro e um administrador/gestor).

No final do ano de 2021 o CHUP contava com 4.705 profissionais do quadro de pessoal e um resultado líquido negativo de -64,9 M€, para os quais concorreram 288M€ de prestações de serviços (291M€ no âmbito do contrato programa celebrado com o MS, deduzidos de um acerto de estimativa de 13,2M€ referente a contratos programa de anos anteriores) e 31,7M€ a título de rendimentos de contexto.

² As informações constantes deste ponto foram retiradas do RC do ano 2021 do CHUP, EPE.

As demonstrações financeiras do ano em análise foram preparadas com base nos registos contabilísticos de acordo com o SNC-AP, tendo sido aplicados os requisitos das NCP relevantes para a entidade. Os mapas de CG foram preparados em cumprimento do ponto 36 da NCP 27, proporcionando informação sobre os custos por linha de atividade principal (Internamento, Consulta Externa, Hospital de Dia, Urgência e Cirurgia de Ambulatório) com a respetiva distribuição de custos diretos e de custos indiretos e o cálculo dos custos médios unitários. No RC é referido que não é apresentada informação sobre rendimentos devido ao facto da estrutura de rendimentos hospitalares (distribuídos pelas linhas de financiamento do contrato programa) não acompanhar a mesma metodologia do sistema atual da CA dos Hospitais, que funciona numa lógica de centros de custos.

No anexo 3 apresentam-se os mapas de CG constantes no Relatório e Contas do ano de 2021 do CHUP e no anexo 5 o seu organograma.

3. Resultados e Discussão

3.1. QI 1: as EPE da saúde em Portugal divulgam nos RC de 2021, informação relativa à CG, conforme preconizado na NCP 27 integrante do SNC-AP?

A pesquisa nos websites das 42 EPE e a análise dos RC do ano 2021 aí disponibilizados, geraram os resultados constantes na tabela seguinte:

Tabela 8 - Divulgação da Contabilidade de Gestão nas EPE do SNS - 2021

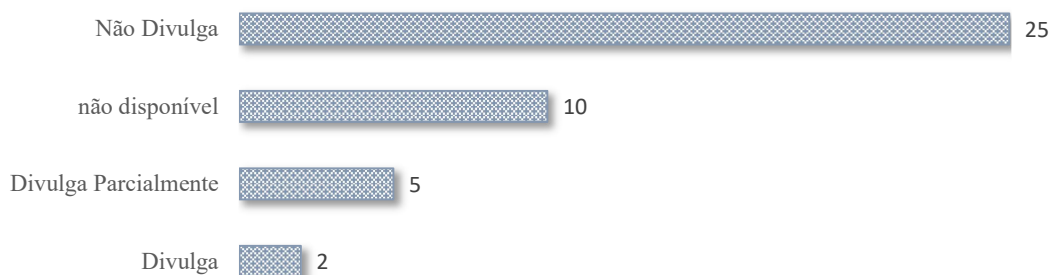
Nº Ordem	Entidade	Website (https://)	Data	Estado
1	C. Hospitalar Barreiro M	www.chbm.min-saude.pt	11-2022	ND
2	C. Hospitalar de EDV	www.chedv.min-saude.pt	11-2022	ND
3	C. Hospitalar de Leiria	www.chleiria.pt	11-2022	ND
4	C. Hospitalar de LO	www.chlo.min-saude.pt	11-2022	ND
5	C. Hospitalar de Setúbal	www.chs.min-saude.pt	11-2022	n.d
6	C. Hospitalar de TM e AD	www.chtmad.min-saude.pt	11-2022	n.d
7	C. Hospitalar de VNGE	www.chvng.min-saude.pt	11-2022	ND
8	C. Hospitalar do Baixo V	www.chbv.min-saude.pt	11-2022	ND
9	C. Hospitalar do Médio Ave	www.chma.pt	11-2022	ND
10	C. Hospitalar do Médio Tejo	www.chmt.min-saude.pt	11-2022	n.d
11	C. Hospitalar do Oeste	www.choeste.min-saude.pt	11-2022	ND
12	C. Hospitalar do T e Sousa	www.chts.min-saude.pt	11-2022	n.d
13	C. Hospitalar Univ. Coimbra	www.chuc.min-saude.pt	11-2022	ND
14	C. Hospitalar PV/VConde	www.chpvvc.min-saude.pt	11-2022	n.d
15	C. Hospitalar Tondela Viseu	www.chtv.min-saude.pt	11-2022	ND
16	C. Hospitalar Univ. C. Beira	www.chcbeira.min-saude.pt	11-2022	ND
17	C. Hospitalar Univ. de LC	www.chlc.min-saude.pt	11-2022	ND
18	C. Hospitalar Univ. São J	portal-chsj.min-saude.pt	11-2022	D
19	C. Hospitalar Univ. Algarve	www.chualgarve.min-saude.pt	11-2022	DP
20	C. Hospitalar Univ. do Porto	www.chporto.pt	11-2022	D
21	C. Hospitalar Univ. LN	www.chln.min-saude.pt	11-2022	ND
22	Hospital S. Oliv. Guimarães	www.hospitaldeguimaraes.min-saude.pt	11-2022	n.d
23	Hospital de Braga	www.hospitaldebraga.pt	11-2022	ND
24	Hospital de Magalhães Lemos	www.hmlemos.min-saude.pt	11-2022	DP
25	Hospital Distr. de Santarém	www.hds.min-saude.pt	11-2022	DP
26	Hospital Distr. Figueira da Foz	www.hdfigueira.min-saude.pt	11-2022	n.d
27	Hospital Espírito Santo Évora	www.hevora.min-saude.pt	11-2022	n.d
28	Hospital Garcia de Orta	www.hgo.min-saude.pt	11-2022	ND
29	Hospital Prof. Dr. Fern. Fons.	hff.min-saude.pt	11-2022	ND
30	Hospital Santa Maria Maior	www.hbarcelos.min-saude.pt	11-2022	n.d
31	Hospital de V. Franca de Xira	www.hospitalvilafrancadexira.pt	02-2023	n.d
32	Instit. Portug. Oncol. Lisboa	www.ipolisboa.min-saude.pt	02-2023	ND
33	Instit. Portug. Oncol. Coimbra	www.ipocoimbra.min-saude.pt	02-2023	ND
34	Instit. Portug. Oncol. Porto	ipoporto.pt	02-2023	DP
35	Unidade Local Saúde Guarda	www.ulsguarda.min-saude.pt	02-2023	ND
36	Unidade Local Saúde CB	www.ulscb.min-saude.pt	02-2023	ND
37	Unidade Local Saúde Matosin.	www.ulsm.min-saude.pt	02-2023	DP
38	Unidade Local Saúde AM	www.ulsam.min-saude.pt	02-2023	ND
39	Unidade Local Saúde BA	www.ulsba.min-saude.pt	02-2023	ND
40	Unidade Local Saúde LA	www.ulsla.min-saude.pt	02-2023	ND
41	Unidade Local Saúde Nordeste	www.ulsne.min-saude.pt	02-2023	ND
42	Unidade Local Saúde NA	www.ulsna.min-saude.pt	02-2023	ND

Legenda: D - divulga; ND - não divulga; DP - divulga parcialmente; n.d - não disponível

Fonte: elaboração própria

No gráfico 6 encontra-se o resumo, em valores absolutos, da tabela anterior. Assim, verifica-se que das 42 entidades analisadas, 2 divulgam (5%), 5 divulgam parcialmente (12%) e 25 não divulgam (60%) dados sobre CG nos seus RC do ano de 2021. Verifica-se, ainda, que 10 (24%) entidades não disponibilizam os seus RC de 2021 nos respetivos *websites*.

Gráfico 6 - Resumo da divulgação da CG - 2021, em número de entidades



Fonte: Elaboração Própria

Relativamente às 32 entidades com RC de 2021 disponíveis, foi verificada, ainda, a divulgação das respetivas CLC, concluindo-se que 20 entidades (63%) divulgam este documento. Para analisar os RC das 32 entidades que disponibilizam os documentos nos respetivos *websites*, recorreu-se ao *software* Atlas.ti e foram pesquisados os termos: “contabilidade de gestão”, “NCP 27” e “contabilidade analítica”, tendo sido localizados os parágrafos que os continham, os quais foram lidos integralmente.

Foi elaborado um resumo das referências à CG encontradas nos RC e nas CLC, constante nas Tabelas 9 e 10, respetivamente.

Tabela 9 - Resumo de referências à CG nos RC das EPE do SNS – Ano 2021

Nº Ordem	Entidade	Estado	Observações RC
1	CHBM	ND	Não Menciona
2	CHEDV	ND	Pág. 30 e 231: "...revisão da CG..."; "... não dispõe de meios, nem de aplicação informática, que permitam a divulgação...."
3	CHL	ND	Não Menciona
4	CHLO	ND	Não Menciona
7	CHVNG/E	ND	Não Menciona
8	CHBV	ND	Não Menciona
9	CHMA	ND	Não Menciona
11	CHO	ND	Não Menciona
13	CHUC	ND	Não Menciona
15	CHTV	ND	Não Menciona
16	CHUCB	ND	Não Menciona
17	CHULC	ND	Não Menciona
18	CHUSJ	D	Pág. 4 e 216: "Os mapas de CG foram preparados segundo a NCP 27... gastos diretos e indiretos de cada atividade principal e o custo unitário.
19	CHUA	DP	Pág. 72: "A informação abaixo corresponde à aplicação do PCAH"
20	CHUP	D	Pág. 116: "...NCP 27 ...por linha de atividade principal ...distribuição de custos diretos e indiretos e o cálculo dos custos médios unitários"
21	CHULN	ND	Pág. 131: "...retomar dois projetos que suportam a aplicação das NCP 26 e 27 ""...iniciámos no último trimestre a implementação..."
23	HB	ND	Pág. 142: "... ainda não se encontra implementada não sendo possível apresentar as divulgações exigidas pelo normativo..."
24	HML	DP	Pág. 89 e 90: "...custeio total..."; "...secções homogêneas conforme o PCAH..."; "foram obtidos os gastos unitários das secções principais"
25	HDS	DP	Pág. 67 e 68: "...elabora a CA nos moldes definidos pela ACSS, nomeadamente do Plano de Contabilidade Analítica dos hospitais..."
28	HGO	ND	Não Menciona
29	HFF	ND	Não Menciona
32	IPOL	ND	Pág.283: "...ainda não implementou um subsistema de CG, tal como previsto na NCP 27..."
33	IPOC	ND	Não Menciona
34	IPOP	DP	Pág. 60: "os custos unitários diretos da atividade...em fase de desenvolvimento o apuramento do custo médio por patologia..."
35	ULSG	ND	Pág.118: "existindo ainda algumas limitações quanto ao definido nas NCP 26 e NCP 27"
36	ULSCB	ND	Não Menciona
37	ULSM	DP	Pág. 137:"...a ULSM produz CG em conformidade com o PCAH...";
38	ULSAM	ND	Não Menciona
39	ULSBA	ND	Não Menciona
40	ULSLA	ND	Não Menciona
41	ULSN	ND	Pág.104:"... o esforço iniciado...o desenvolvimento de CG... a informação... carece de diretrizes da tutela..." CLC
42	ULSNA	ND	Não Menciona

Fonte: elaboração própria

Tabela 10 - Resumo de referências à CG nas CLC das EPE do SNS – Ano 2021

Nº Ordem	Entidade	Estado	CLC	Observações na CLC
1	CHBM	ND	✓	Pág. 7: "O relatório de gestão não inclui as divulgações previstas na NCP 27..."
2	CHEDV	ND	✓	Pág. 6: "Conforme referido na nota 24 do ADF a entidade não incluiu as divulgações na NCP 27 mas divulgou as razões..."
3	CHL	ND	✓	Pág. 8: "O relatório de gestão não inclui as divulgações previstas na NCP 27..."
4	CHLO	ND	✗	
7	CHVNG/E	ND	✗	
8	CHBV	ND	✗	
9	CHMA	ND	✗	
11	CHO	ND	✗	
13	CHUC	ND	✓	Pág. 7: "não inclui as divulgações previstas na NCP e a entidade não divulgou as razões para esta insuficiência."
15	CHTV	ND	✗	
16	CHUCB	ND	✗	
17	CHULC	ND	✓	Pág. 4: "ainda não implementou um subsistema de CG tal como previsto na NCP 27..."
18	CHUSJ	D	✓	Não Menciona
19	CHUA	DP	✓	Pág. 7: "verificando-se a não aplicação da NCP 27...""...inexistência de ...informação de gestão..."
20	CHUP	D	✓	Pág. 6: "Conforme referido no ponto 8.3 a entidade não incluiu as divulgações na NCP 27 mas divulgou as razões..."
21	CHULN	ND	✗	
23	HB	ND	✓	Pág.7: "...informação de GC que não se encontra ainda implementada, conforme divulgado na nota 24.7..."
24	HML	DP	✓	Não Menciona
25	HDS	DP	✓	Pág. 7: "não incluiu as divulgações previstas na NCP 27...mas divulgou as razões...no pontoVII do Relatório"
28	HGO	ND	✓	Pág. 7: "O relatório de gestão não inclui as divulgações previstas na NCP 27 ..."
29	HFF	ND	✓	Pág. 6: "O relatório de gestão não inclui as divulgações previstas na NCP 27 ..."
32	IPOL	ND	✓	Pág.7: "O relatório de gestão não inclui... contabilidade de gestão...não ter procedido...à implementação de um sistema de CG"
33	IPOC	ND	✓	Não Menciona
34	IPOP	DP	✓	Pág. 7: "...nota 17 da Parte III do RC, a entidade não incluiu as divulgações previstas na NCP 27... mas divulgou as razões..."
35	ULSG	ND	✗	
36	ULSCB	ND	✓	Pág. 6: "referência...informações obtidas do sistema de CG. Dado a Entidade não ter ainda este sistema implementado..."
37	ULSM	DP	✓	Pág. 7: "a entidade não incluiu as divulgações...mas divulgou as razões..."
38	ULSAM	ND	✗	
39	ULSBA	ND	✗	
40	ULSLA	ND	✓	Não Menciona
41	ULSN	ND	✓	Pág.7: "...a entidade não inclui as divulgações na NCP 27... mas divulgou as razões..."
42	ULSNA	ND	✗	

Fonte: elaboração própria

Os resultados obtidos para responder à primeira questão de investigação sobre a divulgação da CG, prevista na NCP 27 do SNC-AP, pelas EPE da saúde em Portugal, estão em linha com o Relatório n.º 14/2021, de 10 de dezembro, da 2ª secção do TC (de seguimento das recomendações efetuadas aos processos de implementação da LEO e do SNC-AP), que no ponto 52 menciona reporta como uma fragilidade a “ausência de elementos essenciais ao processo de prestação de contas, designadamente: i) informação sobre a CG...”, relativamente aos anos de 2019 e 2020.

Assim, os resultados sugerem que, em 2021, a CG não se encontrava implementada na maioria das EPE no setor público da saúde, em Portugal, resultado semelhante ao obtido por Fernandes (2022), em Portugal, quando o autor conclui que a CG não é uma realidade para a generalidade dos hospitais do SNS e por Rauliajtyś-Grzybek et al. (2017), na Polónia e Jovanović et al. (2019), em países como a Eslovénia e a Croácia. Estes resultados são, no entanto, contrários aos de Rodrigues (2017) que no seu estudo, baseado nas respostas das instituições a um questionário, aplicado nesse ano, e relativamente à existência de um sistema de CG implementado, concluiu que apenas 2 não o possuíam. Este resultado parece indicar que a quase totalidade das entidades do SNS terão sistemas, parcial ou totalmente implementados, o que gera dúvidas relativamente ao facto de não o divulgarem nos seus documentos de prestação de contas, sendo este um ponto obrigatório do SNC-AP.

Na presente investigação conclui-se que o CHUSJ e o CHUP são, em 2021, as duas únicas entidades que, simultaneamente, disponibilizam os RC nos seus *websites*, mencionam nos documentos que aplicaram a NCP 27 e apresentam, num ponto desse documento, os mapas de CG com a distribuição dos gastos diretos e indiretos por linha de atividade principal (internamento, consulta, hospital de dia, urgência e cirurgia de ambulatório), independentemente das considerações constantes nas respetivas CLC e da existência de divulgação de rendimentos associados, conforme preconizado pela norma. Estes resultados estão em linha com os obtidos em estudos anteriores de autores como Macedo (2021) e Azevedo et al. (2022), que confirmam a existência de sistemas de CG nas duas instituições.

A confirmação de que os hospitais não possuem, na sua generalidade, sistemas de CG pode encontrar-se numa notícia publicada no decorrer da realização da investigação, no passado dia 07/07/2023 no *website* da ACSS, dando conta que, nesse mesmo dia, se havia realizado “uma reunião que marca o início da implementação no terreno, de um novo sistema de CG para o Serviço Nacional de Saúde.”, com o objetivo de suprir uma “necessidade, há muitos anos sentida no Serviço Nacional de Saúde” (anexo 1).

3.2. QI 2: como funciona atualmente o sistema de CG no CHUSJ e no CHUP, quais as principais diferenças e semelhanças, e qual a sua utilidade no processo de tomada de decisão?

Uma das diferenças fundamentais encontradas, relativas ao sistema de CG, entre as duas instituições em estudo prende-se com a informação divulgada nos RC e o conteúdo das respetivas CLC. No caso do CHUSJ, embora não sejam divulgados todos os mapas indicados no ponto 6 da NCP-27, e sugeridos no manual de implementação (CNCP, 2017), verifica-se que foi seguida a recomendação de utilização de um sistema de custeio total, uma vez que a entidade imputa todos os seus gastos às suas linhas de atividade principais (internamento, consulta, hospital de dia, cirurgia de ambulatório e urgência). Para além deste aspeto, a entidade apresenta, também, a distribuição dos rendimentos pelas mesmas linhas de atividade e respetivos custos médios unitários. Acresce que na sua CLC não existe qualquer referência a esta matéria, sendo indicativo de que o seu Revisor Oficial de Contas (ROC) considerou que a entidade se encontrava em cumprimento.

Já no caso do CHUP, o ROC refere na CLC que “Conforme referido no ponto 8.3 – CG do RC, a entidade não incluiu as divulgações previstas na NCP 27 – Contabilidade de Gestão, mas divulgou as razões para esta insuficiência.” (CHUP, 2021, p. 223). Esta referência poderá prender-se com duas situações: por um lado, pelo facto da entidade não imputar todos os seus gastos às linhas de atividade principais, apresentando parte como gastos não imputados; por outro lado, pelo facto da entidade não apresentar a distribuição dos seus rendimentos pelas linhas de atividade principais, situação que justifica pelo facto de “a estrutura de rendimentos hospitalares (distribuídos pelas linhas de financiamento do contrato programa) não acompanha a mesma metodologia do sistema atual da Contabilidade Analítica dos Hospitais numa lógica de centros de custos, o que explica a não apresentação dessa informação.” (ibid, p.117).

A consideração de cumprimento relativamente aos requisitos da norma, nestes aspetos, é discutível, pois o valor de rendimentos a distribuir por linha de produção em cada ano diz respeito a contratos programa que apenas serão finalizados anos depois pela ACSS e que, na maioria dos casos, originam correções de elevado montante. Este facto pode desvirtuar os valores apresentados pelos hospitais, em cada ano, e dar uma imagem que não é verdadeira do rendimento associado ao custo em cada uma das suas linhas de atividade. Esta situação não é da responsabilidade dos hospitais, sendo mencionada pela maior parte deles nos seus RC, e também pelos seus ROC nas respetivas CLC (CHUSJ, 2021, p. 220; CHUP, 2021, p. 218), constituindo uma das reservas nas suas contas, situação já descrita pelo Tribunal de Contas

(2022) “Permanecem atrasos significativos no encerramento dos contratos-programa..., o que gera incerteza sobre os rendimentos e gastos associados aos contratos de cada ano e prejudica o seu papel enquanto instrumentos eficazes de gestão e financiamento.” (p.5). Para além disso, “não são conhecidos os necessários critérios, metodologias e indicadores para afetação de custos às políticas públicas, impossibilitando tal indefinição o desenvolvimento completo de um sistema de CG nas AP e respetiva aplicação da NCP27...” (Tribunal de Contas, 2021, p.24), “prevendo-se a entrada em vigor de um novo plano de CG para aplicação no SNS” (p.57). Poder-se-á então concluir que os hospitais terão pouca responsabilidade em parte das reservas e ênfases nas suas contas, uma vez que, nestas matérias, a responsabilidade será totalmente do ministério que as tutela.

Outra diferença fundamental encontrada entre as duas instituições prende-se com a forma como a informação é disponibilizada aos seus utilizadores: no caso do CHUSJ existiu um claro investimento em TI, encontrando-se a CG integrada no seu sistema de BI, à semelhança de várias outras aplicações informáticas existentes no hospital (interoperabilidade) ao qual todos os níveis de gestão (intermédia – UAG e direções de serviços, e de topo - CdA) podem aceder, tendo mensalmente informação sobre os gastos diretos e uma vez por ano sobre a totalidade dos gastos, conforme as seguintes evidências:

“Está integrada no nosso BI... uma das funcionalidades dele é essa da CG ...mensalmente o BI transporta toda a informação que está no sistema de informação...” (entrevista 1, CHUSJ);

“fazemos a gestão de uma plataforma, de uma base de dados de BI..., que coleta dados, de várias bases de dados hospital, diariamente, e inclusivamente, a contabilidade. E, portanto, disponibiliza os dados automaticamente, com 1 dia de atraso, aos utilizadores.” (entrevista 7, CHUSJ).

No caso do CHUP, embora a CG seja realizada duas vezes por ano e disponibilizada a todos os profissionais da instituição através do portal interno, esta é realizada recorrendo ao *Microsoft Excel* e não se encontra integrada no sistema de BI que este hospital também possui, de acordo com as evidências recolhidas nas entrevistas:

“Nós sempre tentámos que isto fosse um aplicativo, mas nós trabalhamos com a ferramenta de Excel.” (entrevista 10, CHUP);

“Essa informação é utilizada e complementada com mais informação que nós temos de outras formas porque infelizmente ainda não há ligação... ainda é um passo que tem de ser dado.” (entrevista 11, CHUP);

“A analítica utiliza informação tirada do BI e... de muitas outras plataformas, mas é trabalhada completamente à parte.”; “ter de fazer a imputação dos custos indiretos com as chaves de imputação que estão criadas... Pedir ficheiros aos vários serviços, porque...isto não está tudo informatizado. Não há ligação entre...”, “o ficheiro que nos chega com a imputação a cada centro de custo não é usado. É feito todo um trabalho à parte.” (entrevista 14, CHUP); “os indiretos só quando se apura a analítica. Eventualmente já temos pensado em inserir, por exemplo, só os custos diretos no BI...” (entrevista 15, CHUP);

“a parte dos consumos está automatizada, o acesso está até ao dia anterior, tal como... o movimento assistencial... a CA fica no portal interno e também costuma ser enviada por e-mail.” (entrevista 16, CHUP).

Estes resultados, confirmam a existência de sistemas de CG em ambos os CH, estando em linha com os anteriormente alcançados por autores como Macedo (2021), no caso do CHUSJ, e por Fernandes (2022) nos dois casos.

Relativamente ao método de repartição dos gastos indiretos, ambos os hospitais utilizam o método das SH, previsto no PCAH da ACSS, tendo, no entanto, incorporadas algumas matrizes utilizadas aquando da implementação do ABC. Do projeto ABC ficou ainda a imputação do máximo possível de gastos diretos ao doente, nomeadamente no que se refere aos consumos. Atualmente ambos os sistemas geram custos médios, por serviço e por linha de atividade principal, como descrito nas entrevistas:

“a filosofia implementada continua a ser a mesma da ACSS. São as linhas de produção.” (entrevista 1, CHUSJ);

“temos depois um custo, em determinado centro de custos, e facilmente nós podemos então aferir, com alguma assertividade, qual será o custo, em média, de um doente tratado em determinado período ou numa cama ...no âmbito de uma medicina, ou de uma cirurgia, um custo médio.” (entrevista 4, CHUSJ);

“começámos a construir aquilo que nós chamamos um custeio por custo médio. Um custeio por preços médios, em que basicamente entramos em linha de conta com os custos diretos e indiretos e há uma repartição de custos semiautomática.” (entrevista 7, CHUSJ).

“O que nós temos também é o sistema tradicional... nós temos o custo do departamento e nós temos o custo de cada um dos centros de custo” (entrevista 15, CHUP);

“ir buscar um bocadinho os custos médios da analítica” (entrevista 16, CHUP).

Estes resultados corroboram os de autores como Rodrigues (2017), Diz (2018) e Macedo (2021), quando encontraram evidências de que os hospitais que possuíam sistemas de CG seguiam o PCAH e o método das SH, aí preconizado não tendo implementado o ABC.

Decorrente dos diferentes estádios de desenvolvimento tecnológico existentes nos dois hospitais, também os recursos humanos afetos à operacionalização da CG são realidades muito distintas: no caso do CHUSJ a responsabilidade pela CG está nos Serviços Financeiros e não existem pessoas especificamente alocadas à CG, uma vez que, tratando-se de um módulo do BI, o tratamento dos gastos é realizado de forma automática, em alguns casos, e semiautomática noutros, pelo sistema informático. Desta forma, no primeiro caso, a informação que é disponibilizada aos utilizadores é mais *user friendly*, uma vez que é uma informação organizada, em que cada UAG acede aos dados dos serviços que a compõem, de uma forma rápida e agregada, pois a maior parte dos sistemas informáticos que concorrem para a sua construção encontram-se já integrados no BI, conforme evidências recolhidas nas entrevistas:

“Não há uma equipa dedicada” (entrevista 1, CHUSJ);

“nós não temos equipas dedicadas” (entrevista 3, CHUSJ);

“Mensalmente nós temos a informação disponibilizada pelos serviços financeiros, que também integra nessa plataforma de BI e nós, através dela, acedemos à informação”; *“cada UAG faz uma análise mais aprofundada dos seus serviços e envia essa informação para os diretores”* (entrevista 4, CHUSJ).

No CHUP, a operacionalização da CG está afeta a um profissional, sendo a responsabilidade pela CG do Serviço de Informação de Gestão. É realizada recorrendo a um ficheiro Excel, onde é reunida informação, proveniente de vários serviços, em vários ficheiros, e é trabalhada de acordo com as matrizes criadas para o efeito. Assim, a gestão intermédia - os CdG e a gestão de topo - o CdA, para obterem a mesma informação, têm de recorrer ao BI, onde acedem ao movimento assistencial e aos consumos, no entanto, relativamente aos gastos processados nos Serviços Financeiros, têm de consultar outras aplicações informáticas, juntar a informação e, consequentemente, trabalhá-la, conforme evidências recolhidas nas entrevistas:

“Neste momento está a Dra. X, que não faz só a CG, mas faz principalmente a CG” (entrevista 11, CHUP);

“A analítica não está no BI, só a contabilidade”; *“Essa informação é utilizada e complementada com mais informação que nós temos de outras formas porque infelizmente ainda não há ligação”* (entrevista 10, CHUP);

“...pedir ficheiros aos vários serviços, porque a produção e os pedidos...isto não está tudo informatizado. Não há ligação...” (entrevista 14, CHUP);

“Temos sempre que ir à procura...apesar do volume de negócios ser brutal, não temos, como nas empresas privadas, dashboards que nos dão assim as taxas de rentabilização de todos os equipamentos, de todas as equipas.” (entrevista 16, CHUP).

Estes resultados vão ao encontro de estudos realizados anteriormente, por autores como Macedo (2021) e Fernandes (2022), bem como do relatório do Tribunal de Contas (2021), e mostram que, desde então, não existiram alterações substanciais em vários aspetos dos sistemas de CG nestas duas instituições, verificando-se que, apesar de ambas terem, no passado, implementado o ABC, atualmente não é este o método de repartição de gastos indiretos que utilizam. Assim, em linha com Rodrigues (2017), existem evidências de que não existe uniformização em termos de SI de suporte à CA, nem equipas afetas, confirmando-se que existe uma evidente necessidade de investimento nestas áreas, tal como Diz (2018) concluiu no seu estudo.

No que se refere ao processo de implementação, no passado, do ABC, ambos os hospitais consideram que esse processo foi demorado e complexo, não gerava informação em tempo útil, e cujo custo ultrapassava muito os benefícios que dele eram retirados, razões atribuídas ao seu abandono pelo MS e pelo CHUSJ:

“Foi demorado, foi complicado e não é usado hoje pela dificuldade que existe na análise ABC”; “ele não é prático no sentido de nós podermos ter informação em tempo útil, porque a organização está sempre a mudar” (entrevista 1, CHUSJ);

“Permanentemente temos de estar a distribuir as horas pela atividade... E isso, fazê-lo num Hospital desta dimensão, só foi possível fazê-lo, num determinado piloto, que chegou a um determinado resultado.” (entrevista 7, CHUSJ);

“A informação, como qualquer recurso, deve ser avaliada numa perspetiva de custo benefício, ou seja, até quanto é que eu estou disposto a pagar, para aquilo que eu vou retirar dela? Se eu retirar pouco, não vou pagar muito. Naturalmente isso explica porque é que o ABC não está nos hospitais” (entrevista 12, CHUP);

“Não conseguimos manter aquele sistema porque, de facto, aplicar aquilo a um hospital inteiro, a um hospital com esta dimensão, com esta complexidade é impossível. Nós andámos 3 anos para conseguir chegar ao fim.” (entrevista 15, CHUP).

Estas considerações sobre a complexidade da implementação deste método de custeio quando aplicado em ambiente hospitalar, caracterizado pelo dinamismo (evolução tecnológica,

movimentação de pessoas pelos diversos serviços), complexidade (reúnem várias categorias profissionais interrelacionadas e interdependentes, com interesses distintos; são compostos por várias unidades fisicamente distantes, normalmente de grande dimensão) foram também encontradas em estudos anteriores de autores como Borges et al. (2010), Major & Clegg (2019), Macedo (2021) ou Conceição et al. (2023).

Quando questionados sobre os fatores determinantes e diferenciadores que levam os dois CH a manter sistemas de CG, a maior parte dos atores entrevistados aponta, a antiguidade da prática, que existe em ambas as instituições há várias décadas, consagrando-a como um aspeto enraizado na cultura de ambas as organizações, o apoio dos vários CdA ao longo dos anos à manutenção da prática, reconhecendo-lhe importância e o investimento em TI, num caso, e a resiliência das pessoas, no outro, conforme se infere dos seguintes trechos das várias entrevistas:

“já é uma implementação antiga... há 30 anos... já existia... faz parte da instituição e já faz há muitos anos.” (entrevista 1, CHUSJ);

“Ter iniciado o processo há bastante tempo, ser em BI e depois, é uma questão cultural. As chefias intermédias e as direções de serviço solicitam informação e a contabilidade teve de evoluir para responder a essas necessidades de informação.” (entrevista 2, CHUSJ);

“...a pressão... do CdA, claro que facilitou o processo, naturalmente...esta foi tida como uma opção de extrema relevância para o processo de gestão global da instituição. O fato dela estar disponível numa numa plataforma de BI...” (entrevista 3, CHUSJ);

“...a cultura do hospital ... é o ponto chave de sucesso... os nossos recursos humanos têm uma forma de pensar diferente...a aproximação da cultura de gestão junto dos diretores de serviço é fundamental... há já este pensar mais holístico da prestação de cuidados...” (entrevista 4, CHUSJ);

“A tecnologia: a plataforma do BI...isso é altamente diferenciador e...a capacidade de gestão...as pessoas fazem toda a diferença e também a gestão de topo... estar também alinhada na pertinência dessas medidas” (entrevista 6, CHUSJ);

“o lado tecnológico, ao perceber as necessidades de gestão, traçou esta estratégia de propor ao CdA, que... foi líder e foi, no fundo, a peça chave para.” (entrevista 7, CHUSJ);

“é a liderança, que desde há muito tempo se focou nos custos... tínhamos um CdA que estava muito focado nisso.” (entrevista 8, CHUSJ);

“Desde que nós temos o BI... passou a estar disponível a qualquer altura... isso fez toda a diferença... havia um responsável por esta área que teve um apoio 200% do CdA.”; “não

conheço nenhum hospital que tenha um programa como o nosso: que faça esta interligação em todas as áreas. Acho que isso é que faz a diferença.” (entrevista 9, CHUSJ).

“Não se abandona e acredita-se... faz parte do nosso ADN. Sempre convivi com a analítica nesta casa.” (entrevista 10, CHUP);

“já existe há muitos anos. Não existe porque foi uma necessidade da norma... acho que será isso que faz a diferença...essa necessidade já estava enraizada na própria cultura.”; “...há 30 ou 40 anos que temos...nós temos muita tradição. A cultura...sempre com o apoio do CdA...e recebermos perguntas constantes sobre a analítica.” (entrevista 11, CHUP);

“...já tinha uma grande tradição na instituição...fomos tendo alguns CdA que olhavam também para a analítica” (entrevista 15, CHUP);

“Ter alguns princípios empresariais desde há muito... cheguei a dar aqui muita formação de CA. Tinha sempre a sala cheia...muitos médicos e muitos diretores de serviço...queriam mesmo saber como é que isto era feito.” (entrevista 13, CHUP);

“...tem a ver com a escola da instituição, com a rotina, com os hábitos, com alguma credibilidade que estas áreas foram tendo sempre ao longo dos anos.” (entrevista 16, CHUP).

Reconhecidos como exemplos a nível nacional no setor (Tribunal de Contas, 2018), tanto em termos assistenciais, como em termos de práticas de gestão, estas duas instituições consideram que nunca esteve em causa deixarem de ter CG, considerando ambas que fez sempre parte do seu posicionamento estratégico e da sua cultura, não tendo sido abandonada a prática até aos dias de hoje. As evidências indicam que, nestes casos, aspetos como cultura e liderança foram fatores determinantes para a mudança (Rycroft-Malone et al., 2002).

No caso do CHUSJ, estes resultados estão em linha com Naranjo-Gil et al. (2009) quando os autores concluem que o posicionamento estratégico relativo a inovações, e respetivo desempenho histórico em inovação, influenciam a adoção de técnicas de gestão inovadoras, como foi a decisão, tomada há cerca de uma década pelo CdA deste CH, de investir na área, desenvolvendo um módulo de CG integrado no seu sistema de BI (Macedo, 2021), estando também em linha com as conclusões do estudo de Kludacz (2020) quando o autor conclui que a performance hospitalar depende das práticas de CG, estando estas últimas relacionadas com a dimensão e o nível de informatização dos hospitais.

Relativamente à utilidade da CG no processo de tomada de decisão, apesar do Despacho Conjunto das Finanças e Saúde, de 21/06/2019, que determinou o reforço da autonomia de gestão das EPE do SNS, os entrevistados, na sua maioria, consideram que esta não existe na

realidade e no dia a dia dos hospitais. Assim, as evidências indicam que, embora nestes dois hospitais a gestão intermédia (UAG, CdG, diretores de serviços clínicos e não clínicos) use todo o tipo de informação de que dispõe, incluindo a gerada pelos seus sistemas de CG, nas análises e fundamentações de pedidos de despesa que fazem ao CdA, a gestão consegue influenciar muito pouco os valores estabelecidos pela tutela, em termos de contratualização de produção e dos gastos associados, uma vez que os preços pagos pelos serviços prestados são estabelecidos pela tutela e a grande maioria dos gastos, nomeadamente com pessoal e de consumos não dependem das administrações dos hospitais, estando, no primeiro caso (vencimentos) tabelados e no segundo (compras), em grande parte centralizados no MS. Estas evidências foram recolhidas nas entrevistas a seguir transcritas:

“A CG e a contabilidade financeira são utilizadas para monitorizar os valores contratados, acompanhar a produção e os gastos associados. Servem fundamentalmente para acompanhar a produção..., os gastos por cada departamento e servem também para realizar previsões para o contrato programa do ano seguinte.” (entrevista 2, CHUSJ);

“Sempre que há envolvimento de despesa, nós temos que a fundamentar... e, portanto, recorremos, certamente a essa informação.” (entrevista 4, CHUSJ);

“nós temos sempre que fazer uma análise benefício-custo, para qualquer pedido... precisamos de ir buscar esses dados, sim.” (entrevista 8, CHUSJ).

“Nós podemos propor, podemos fazer estudos e avaliar impacto, mas a decisão final nunca é da UAG. Portanto, nunca é da direção intermédia; terá sempre de ir ao CdA. E, portanto, o nosso nível de decisão, mesmo a nível de custos, é zero. Eu não tenho autonomia para autorizar qualquer coisa, se não tiver autorização do CdA” (entrevista 9, CHUSJ);

“Nos hospitais não se faz gestão. Em primeiro lugar, se as pessoas acham que se faz gestão, faz-se uma má gestão. Faz-se gestão de processos. Uma coisa é gestão de processos, outra coisa é gestão de custos. Portanto, de processos faz toda a gente: fazem os médicos, fazem os enfermeiros. Gestão de custos, enfim, eu diria que não se faz...”; “nos custos indiretos...do ponto de vista da gestão é onde muitas vezes podem buscar 1 ou 2 pontos percentuais no total.” (entrevista 5, CHUSJ);

“não consigo negociar com os meus fornecedores, tenho compras centralizadas...os recursos humanos que são tabelados...só estas duas partes são fundamentais...se, desde o início existisse aqui uma autonomia nesta questão...” (entrevista 4, CHUSJ);

“mesmo o CdA tem pouca autonomia, não é? E as UAG ainda menos autonomia têm.” (entrevista 9, CHUSJ).

“nos hospitais a nossa margem de manobra são 6% ou 7% na gestão... por cauda da rigidez da gestão num hospital...a margem de gestão é muito baixa...não posso despedir as pessoas se estiverem a mais, não tenho perspetivas de colocar no exterior nova produção porque ninguém a quer, até nos consumíveis, não há margem de manobra...”; “tenho uma máquina que está a ser pouco utilizada, mas eu não posso contratar pessoas para trabalhar com ela, ou tenho pessoas, mas não posso comprar uma máquina.”; “Quem é que discute com vocês a CA no CdA? Tem aí a sua resposta. Essa é a resposta para a Analítica. Se eles não discutem, o que é que nós estamos aqui a fazer?... Há o descrédito geral sobre isto.”; “A analítica vai-me permitir orientar o próximo ano e não gerir diretamente o que está a acontecer este ano.” (entrevista 12, CHUP);

“por um lado, o orçamento é fixado pela tutela e, portanto, nós temos de nos sujeitar a isso, não é? Portanto, estamos dependentes um bocadinho...bastante, destas formas de fazer, não é? ...sobretudo, a questão do orçamento e a nossa ligação à tutela: não vamos lá.” (entrevista 17, CHUP).

Estes resultados corroboram estudos realizados anteriormente (Picoito, 2008; Pereira et al., 2010; Garrido, 2012; Oliveira, 2013; Diz, 2018; Macedo, 2021) que concluíram, também, que a CG não é utilizada no processo de tomada de decisão nos hospitais públicos no nosso país.

Relativamente à periodicidade da informação, a CG é apurada entre uma e duas vezes por ano, após o encerramento das contas nas duas instituições, o que faz com que a informação perca tempestividade e até relevância. Assim, as evidências sugerem que a gestão dos hospitais é mais operacional, e baseada na decisão clínica, do que estratégica. Isto acontece porque estão sujeitos a preços de produção unilateralmente estabelecidos pelo pagador e a quantidades de serviços produzidos que decorrem da procura dos cuidados por parte dos utentes não sendo, por isso, controláveis. Conclui-se, portanto, que, nestes dois aspetos, a influência da gestão dos hospitais é praticamente nula. Por outro lado, também estão sujeitos a autorizações da tutela para realização de investimentos, a orçamentos anuais pré-definidos, quer pelo MS, quer pelo Ministério das Finanças, que incluem autorização para aumento do número de profissionais ou para qualquer acréscimo de despesa necessários à concretização da prestação de cuidados e ainda a grande parte do valor das suas compras, por estas se encontrarem centralizadas ao nível ministerial, a intervenção de gestão dos CdA dos hospitais poderá definir-se como mínima.

Para além destes aspetos, vários entrevistados consideram que o esforço de gestão realizado por algumas instituições é desvalorizado, sendo premiada, até, a ineficiência do desempenho, conforme mencionado nas entrevistas realizadas:

“... é o melhor do seu grupo de financiamento e não retira disso qualquer benefício, bem pelo contrário.” (entrevista 2, CHUSJ);

“Não é valorizado o esforço que a gestão, que tem sido feito em algumas entidades, digamos.” (entrevista 3, CHUSJ);

“...era uma coisa completamente incompreensível, que era os hospitais que eram menos eficientes, depois ainda recebiam um subsídio de convergência... Isso era quase um, iniciativo à ineficiência” (entrevista 9, CHUSJ);

“Acho, fundamentalmente que as coisas não surgem porque o dinheiro vem sempre. Como o dinheiro vem sempre...” (entrevista 5, CHUSJ);

“...no fundo promove-se alguma ineficiência. ...a minha dívida a fornecedores é grande, mas depois em dezembro, fica parcialmente resolvida. E ninguém me perguntou.” (entrevista 13, CHUP).

A maioria concorda que o alargamento da prática a todos os hospitais trará acréscimos de eficiência apenas caso, em primeiro lugar, exista comparabilidade, com aplicação dos mesmos critérios e pressupostos pelas várias instituições e, em segundo lugar, sirva para remunerar adequadamente a produção destas unidades de saúde e, por último, tenha um efeito prático de responsabilização da gestão. Caso contrário, independentemente de o desempenho ser melhor ou pior, a melhoria continua não será incentivada, assim como não serão disseminadas as boas práticas. Foi ainda referido que não bastará a definição dos critérios se não forem periodicamente auditados por entidades externas para verificação da sua conformidade.

“ se existisse comparação com outros hospitais poder-se-ia compreender onde estão as ineficiências. Se não for comparável com outros hospitais, não servirá pois não há referencia. E ... terá de ter consequências para níveis mais elevados de eficiência ao contrário do que se passa hoje” (entrevista 2, CHUSJ);

“um objetivo base do SNS e do Ministério deveria ser esse, mas para isso era preciso, em primeiro lugar, haver regras muito específicas e muito bem definidas, pelo menos 3 ou 4 regras de base para que os processos fossem iguais em todo o lado, depois tinha de haver a capacidade das instituições fazerem isto e serem mais ou menos auditadas nos processos, porque a gente sabe que uma coisa são as regras, outra coisa é o dia a dia e a prática que cada um faz” (entrevista 3, CHUSJ);

“...diria que deveria haver os procedimentos, as normas e os princípios para o cálculo do custo do doente...” (entrevista 5, CHUSJ);

“Para fora só interessa se for comparável, mas se os outros hospitais não têm, não tenho nada para comparar e então não serve para nada.” (entrevista 12, CHUP);

“uma das limitações da contabilidade de custos, é que... não se traduz em um valor acrescentado para a gestão... de alguma forma, ninguém usa”; “é preciso haver um interesse dos nossos superiores, do Ministério, em efetivamente saber quanto é que vale a produção, quanto é que ela vale efetivamente” (entrevista 17, CHUP)

Assim, os profissionais entrevistados têm a perceção que a implementação de um sistema de CG, que tenha subjacente o método ABC só poderá avançar nos hospitais, caso seja uma iniciativa da tutela, uma vez que os hospitais são organizações complexas e muito dinâmicas e, na sua maioria, não possuem os recursos financeiros, humanos e tecnológicos, necessários para o fazer. Só de forma centralizada e coordenada será possível definir critérios iguais para todos de forma que a informação gerada possa ser comparada e servir de base à atualização dos preços pagos pela tutela pelos serviços de saúde prestados.

“a ideia... quando quiseram implementar o ABC, era mesmo para isso... Teriam ali uma base de dados, uma ferramenta, que lhes permitiria... atualizar os custos da portaria... eles ficavam ali com um manancial de informação muito bom.” (entrevista 15, CHUP);

“A CG é sempre aquele tema que vem ao de cima... porque é que uns ainda têm e os outros não têm... não têm tempo...os sistemas não funcionam...há sempre múltiplas razões... nos vários hospitais e não só, nas várias entidades do SNS.” (entrevista 3, CHUSJ);

“...quando não temos, do ponto de vista da gestão, dados tão básicos como estes... A desproporcionalidade que existe no investimento numa área (clínica) e no investimento na outra (gestão) é de tal forma gritante, que é surpreendente. Agora, porque é que não existe?... para as organizações olharem, de facto, para os custos e... verem quais são as melhores opções custo-benefício, enfim, não vai haver nenhum incentivo... para implementar um sistema de CG mais rigoroso ou mais assertivo” (entrevista 5, CHUSJ).

Relativamente aos maiores problemas da CG nos dois hospitais, de acordo com a perceção dos entrevistados existem diferenças significativas no padrão das respostas. No caso do CHUSJ o problema mais mencionado prende-se com a atualização sistemática que é necessária na área dos recursos humanos, nomeadamente na repartição dos horários dos profissionais médicos. A grande flexibilidade e dinâmica destes profissionais dentro do hospital faz com que esta seja a área mais apontada como necessitando de ser melhorada. No CHUP, os entrevistados, embora partilhem o problema dos recursos humanos, apontam ainda:

“há muita partilha dos próprios equipamentos por várias especialidades e necessariamente por vários centros de custo” (entrevista 10, CHUP);

“uma das lacunas atuais do nosso modelo é não fazer a ligação direta entre os custos e... as nossas linhas de financiamento”; “questões... que acabam por pôr algumas condicionantes ao nível da informação: integrámos recentemente uma outra unidade hospitalar” (entrevista 11, CHUP);

“era importante que toda a gente soubesse os critérios de imputação das secções indiretas; qual é a regra? Para nós percebermos; “A informação está desatualizada...nestes serviços todos... mais os muitos centros de custo que nós criámos nos últimos 3 anos”; “A CA ... é uma atividade do hospital e devia ter representantes, num conselho...e isso tem de ser tudo centralizado pela equipa que faz a CA... publicar as grelhas, atualizar as grelhas e saber quem é que as tem de atualizar.” (entrevista 12, CHUP);

“temos know-how com capacidade para isso. Agora, do ponto de vista... dos softwares, isso, talvez não” (entrevista 17, CHUP).

Esta diferença na identificação dos problemas sentidos poderá prender-se, também, com a diferença ao nível das TI existente entre os dois hospitais.

Conclusões

A saúde é dos setores mais complexos, em qualquer país, uma vez que reúne uma multiplicidade de partes interessadas, envolve inovações tecnológicas constantes, é fundamentalmente dependente do desempenho das pessoas, e de condicionantes inesperadas como é exemplo a recente pandemia, e do qual depende a vida das pessoas. Reconhecida a carência de recursos na saúde, constata-se que os seus gastos são crescentes, representando uma fatia considerável de toda a riqueza gerada no nosso país.

Conhecer aprofundadamente os gastos da saúde poderá ser a única forma de conseguir utilizar racionalmente os escassos recursos que o país tem à sua disposição, podendo tomar decisões informadas que contribuam não só para a eficácia, mas principalmente para a eficiência da prestação de cuidados de saúde. Para isso é urgente investir em ferramentas e tecnologias inovadoras na área da gestão (como a CG e o BI), sob pena de continuar apenas a ser possível aferir a eficácia das decisões clínicas, e não a sua eficiência, o que, no limite, poderá colocar em causa a sustentabilidade do SNS.

Neste contexto surge a presente dissertação, realizada com o objetivo de conhecer o estado da CG no setor público da saúde em Portugal, e, em particular, nas duas únicas organizações que, no ano de 2021, a divulgaram nos seus RC: o CHUSJ e o CHUP. Procurou-se compreender esta realidade recorrendo a análise documental para determinar se os hospitais divulgam os resultados dos seus sistemas de CG nos RC e ao estudo de caso, para compreender como funciona e se é utilizada como ferramenta de suporte ao processo de tomada de decisão, nos dois casos em que é divulgada.

Confirmando-se o que vários autores constataram em diferentes momentos, e ao longo de vários anos, a CG não é uma realidade na generalidade dos hospitais do SNS em Portugal. Pelos resultados obtidos pode concluir-se que a prática só será adotada pela totalidade dos hospitais quando o MS assim o determinar e criar as condições necessárias, dotando os hospitais dos recursos para a sua concretização. Pela literatura analisada e pelos testemunhos recolhidos, para que esta profunda mudança se concretize e se perpetue, a par da necessária integração dos múltiplos SI existentes nestas organizações, o principal foco terá de estar nas pessoas. Desde logo o alinhamento dos CdA que deverão mostrar o seu empenho e apoio incondicional, acreditando no projeto e nas suas potencialidades, motivando as pessoas, através do seu envolvimento. Reconhecendo que os hospitais são organizações complexas numa multiplicidade de vertentes, a comunicação, quer dos objetivos, quer dos resultados será

fundamental para o sucesso. Se tal não acontecer, este tipo de implementação poderá ficar condenada ao abandono como se verificou no passado.

Da amostra total dos hospitais EPE portugueses (42), apenas 2 divulgam a CG nos seus RC em 2021 e, por essa razão, foram objeto de estudo. Para se compreender quais as diferenças das realidades vividas por estas entidades, foram realizadas entrevistas semiestruturadas e interpretadas as percepções dos profissionais entrevistados, que, estando dentro das organizações, são a única fonte a que se pode recorrer quando se procura respostas para questões que somente quem as vivencia, ou vivenciou no passado, poderá fornecer.

Assim, foi possível concluir-se que estas organizações, apesar de semelhantes em muitos aspetos, como a dimensão, a localização, o grupo de financiamento, o grau de diferenciação (entre outros), são diferentes na realidade estudada: a implementação da CG. A realidade, no que respeita aos sistemas de CG existentes nestas duas organizações, não é comparável, tendo existido uma clara priorização da CG e respetivo investimento, num caso, e uma resiliência dos profissionais, no outro caso.

As práticas de CG no CHUSJ, com a respetiva integração no seu sistema de BI há mais de uma década, tornam este CH numa referência nacional. Este exemplo poderia ser alargado a todas as entidades, com o necessário investimento em TI por parte do MS e a definição de regras claras a seguir para obter informação comparável.

A falta de recursos afetos à CG, poderá ser indicador da importância que lhe é atribuída, quer pelas entidades, quer pelo ministério que as tutela. Quando a existência de informação, a qualidade da informação produzida, as decisões nela baseadas e a eficiência na prestação dos cuidados de saúde ficam comprometidas, os utentes são os principais penalizados.

i) Contribuições

O principal contributo da presente dissertação, pela sua natureza exploratória, é o aprofundar do conhecimento das práticas de CG nas EPE do setor público da saúde em Portugal, pela generalidade das entidades, e em particular no CHUSJ e no CHUP, que se constituem como exceções nesta temática, pelo facto de manterem e divulgarem, até aos dias de hoje, os seus próprios sistemas de CG.

Foi possível demonstrar a necessidade imperiosa de investimento em novas TI e na interoperabilidade das já existentes, de formação e valorização de profissionais nesta área, e apontar os principais problemas, desafios e fatores diferenciadores, percebidos pelos profissionais destas duas instituições que se distinguem das restantes. Procura-se, por um lado, promover a redução do fosso entre a teoria e a prática e, por outro, apontar caminhos

facilitadores da implementação destes complexos sistemas, o que em breve será uma realidade no SNS. Com este trabalho pretende-se, também, contribuir para a consciencialização do MS acerca da importância do envolvimento de todos os profissionais nestes processos de mudança, constituindo-se esse envolvimento, por via da clara comunicação dos objetivos e da importância dos resultados, como um fator crítico de sucesso em processos desta natureza. De igual forma pretende-se, ainda, demonstrar que os sistemas de CG promovem uma melhor alocação dos recursos e o consequente aumento da eficiência nestas organizações, permitindo a comparabilidade dos resultados, adequando o financiamento aos gastos reais e responsabilizando a gestão pela efetividade na sua utilização, não sendo apenas uma obrigação de reporte à tutela. Somente atribuindo importância a este instrumento de apoio à tomada de decisões (clínicas e não clínicas), se contribuirá realmente para a sustentabilidade do SNS.

ii) Limitações

Constituiu uma limitação ao presente estudo, o facto dos RC de 10 (24%), das 42 EPE analisadas, não estarem disponíveis nos respetivos *websites*, encontrando-se, por isso, em incumprimento com o n.º 2 do art.º 70.º do Código do Registo Comercial, o que inviabilizou a sua análise. Assim, é possível, no entanto pouco provável, que estas instituições possuam sistemas de CG, o que não se pôde verificar. Possível, porque não há forma de afirmar o contrário não tendo acesso aos documentos; pouco provável, porque estando em incumprimento com a própria divulgação dos RC, em princípio haverá maior probabilidade de, também no que se refere à CG se encontrarem na mesma situação. Outra limitação, que pode ter condicionado os resultados alcançados, foi o facto de não se ter entrevistado os profissionais da área médica. Importa, ainda referir, que a presente investigação decorreu num ano de preparação de uma profunda reestruturação do SNS, com a transformação dos CH em ULS. Por essa razão, a gestão dos hospitais em estudo, encontrava-se a elaborar os respetivos planos de negócio das novas entidades, o que pode ter constituído uma limitação, em termos de disponibilidade de tempo, para a realização das entrevistas.

iii) Investigação Futura

Compreender os fatores que contribuíram para que o MS não tenha promovido até à data a utilização da CG para efeitos de *benchmarking* e de *pricing* junto das entidades do SNS em Portugal, percebidos pelos atores das instituições envolvidas, como a ACSS, o MS, as ARS e as EPE, procurando as razões do não aproveitamento de boas práticas já existentes, seu desenvolvimento e replicação. Seria interessante, também, verificar se a generalidade dos Cda dos hospitais considera ter um reduzido grau de autonomia e compreender se as decisões

tomadas nos hospitais são de natureza clínica, sendo as restantes tomadas apenas em função das primeiras, constituindo-se, por isso, os profissionais médicos como os verdadeiros decisores na saúde. Outra oportunidade de investigação futura seria compreender a perceção dos clínicos relativamente à CG e a importância que estes lhe atribuem.

Referências Bibliográficas

- Administração Central do Sistema de Saúde (ACSS). (julho,2023). *ACSS lança novo Plano de Contabilidade de Gestão para o SNS*. <https://www.acss.min-saude.pt/2023/07/07/acss-lanca-novo-plano-de-contabilidade-de-gestao-para-o-sns/>
- Administração Central do Sistema de Saúde (ACSS). (2022). *Relatório e Contas do Ministério da Saúde e do Serviço Nacional de Saúde - 2021*. www.acss.min-saude.pt/wp-content/uploads/2016/10/Relatorio-ACSS-Consolidado-2021
- Administração Central do Sistema de Saúde (ACSS). (2020). *Termos de referência para contratualização de cuidados de saúde no SNS para 2021*. 1–65. https://www.acss.min-saude.pt/wp-content/uploads/2020/11/TR-Contratualizacao_2021_VHom.pdf
- Aguinis, H., & Solarino, A. M. (2019). Transparency and replicability in qualitative research: The case of interviews with elite informants. *Strategic Management Journal*, 40(8), 1291–1315. doi.org/10.1002/smj.3015
- Assembleia da República. (1979, de 15 de setembro). *Lei n.º 56/79, de 15 de setembro. Serviço Nacional de Saúde*. Diário da República n.º 214/1979, Série I (pp. 2357 - 2363). <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/lei/56-1979-369864>
- Azevedo, J., Duarte, J., & Santos, M. F. (2022). Implementing a business intelligence cost accounting solution in a healthcare setting. *Procedia Computer Science*, 198, 329–334. doi.org/10.1016/j.procs.2021.12.249
- Barry, C. A. (1998). Choosing Qualitative Data Analysis Software: Atlas / ti and Nudist Compared. *Sociological Research Online*, 3(3), 1–18. www.socresonline.org.uk/3/3/4.html
- Bertoni, M., de Rosa, B., & Lutitsky, I. D. (2017). Opportunities for the improvement of cost accounting systems in public hospitals in Italy and Croatia: A case study. *Management*, 22(special issue), 109–128. hrcak.srce.hr/190513.
- Borges, C. M., Ramalho, R., Bajanca, M., Oliveira, T., Major, M., Diz, P., & Rodrigues, V. (2010). Implementação de um sistema de custeio por actividades nos hospitais do SNS. *Portuguese Journal of Public Health*, 9, 141–160.
- Caiado, A. C. P. (2020). *Contabilidade analítica e de gestão*. 9ª Ed. Áreas.
- Carvalho, J., Costa, T. C., Macedo, N. (2008). A contabilidade analítica ou de custos no sector público administrativo. *Revista TOC*, VIII(96), 30–41. http://www.otoc.pt/fotos/downloads/files/1206546789_30a41contabilidade.
- Centro Hospitalar Universitário de São João, E.P.E.. (2022). *Relatório & Contas 2021*.

- https://portal-chsj.min-saude.pt/uploads/document/file/953/Relatorio_e_Contas_de_2021
- Centro Hospitalar Universitário do Porto, E.P.E. (2022). *Relatório e Contas 2021*. https://www.chporto.pt/documentos/Instituicao/bom_governo/Relatorio_contas/Relatorio_e_Contas_2021
- Chapman, C., Kern, A., Laguecir, A., & Quentin, W. (2016). Management accounting and efficiency in health services: the foundational role of cost analysis. In I. P. & P. C. S. J. Cylus (Ed.), *Health system efficiency: How to make measurement matter for policy and management* (pp. 75-98). World Health Organization.
- Comissão de Normalização Contabilística Público (CNCP). (2017). *SNC-AP Manual de Implementação*. 346. http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/SNC_AP/MANUAL_DE_IMPLEMENTACAO_SNC_AP_Versao2_HomologadoSEO.
- Conceição, A., Major, M., & Clegg, S. (2023). Project ABC: Unanticipated affinities and affect in hospital health care. *Financial Accountability and Management*, March, 569–592. doi.org/10.1111/faam.12366.
- Conselho das Finanças Públicas (CFP). (2023). *Evolução do desempenho do Serviço Nacional de Saúde em 2022, (Relatório n.º 7/2023)*. www.cfp.pt/pt/publicacoes/sectores-das-administracoes-publicas/evolucao-do-desempenho-do-servico-nacional-de-saude-em-2022.
- Diz, P. F. de A. S. (2018). *Fatores-chave para o sucesso da contabilidade analítica e desenvolvimento de um modelo de apresentação dos resultados nos Hospitais EPE*. [Trabalho Final do Curso de Especialização em Administração Hospitalar, ENSP, Universidade Nova de Lisboa]. Repositório Institucional da Universidade Nova de Lisboa. <http://hdl.handle.net/10362/82860>
- Fernandes, S. V. (2022). *Implementação da contabilidade de gestão numa Unidade de Internamento de Psiquiatria Forense: Relatório de estágio no Hospital de Magalhães Lemos, EPE*. [Relatório de estágio de Mestrado, Universidade Do Porto]. Repositório Institucional da Universidade do Porto. hdl.handle.net/10216/142624
- Fiondella, C., Macchioni, R., Maffei, M., & Spanò, R. (2016). Successful changes in management accounting systems: A healthcare case study. *Accounting Forum*, 40(3), 186–204. doi.org/10.1016/j.accfor.2016.05.004
- Garrido, D. (2012). *Impacto do financiamento na eficiência hospitalar* [Dissertação de Mestrado, Universidade do Porto]. <https://hdl.handle.net/10216/66305>
- Gonçalves, M., Lira, M., & Marques, M. (2017). Síntese Cronológica sobre a Contabilidade

- Pública em Portugal, seu Passado, Presente e Futuro (1222-2016): Revisão da Literatura. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, 5(2). doi.org/10.18405/20170208
- Harley, B., & Cornelissen, J. (2020). Rigor With or Without Templates? The Pursuit of Methodological Rigor in Qualitative Research. *Organizational Research Methods*, 25(2), 239–261. doi.org/10.1177/1094428120937786
- Jacobs, K., Roman, E., Lambert, J., Moke, L., Scheys, L., Kesteloot, K., Roodhooft, F., & Cardoen, B. (2022). Variability drivers of treatment costs in hospitals: A systematic review. In *Health Policy* (Vol. 126, Issue 2). doi.org/10.1016/j.healthpol.2021.12.004
- Jovanović, Tatjana; Dražić-Lutitsky, Ivana; Vašiček, D. (2019). Implementation of cost accounting as the economic pillar of management accounting systems in public hospitals – the case of Slovenia and Croatia. *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, 32(1), 3754–3772. doi.org/10.1080/1331677X.2019.1675079
- Kaplan, R. S., & Porter, M. E. (2011). How to solve the cost crisis in health care. *Harvard Business Review*, 89(9).
- Kludacz-Alessandri, M. (2020). The Relationship between Cost System Functionality, Management Accounting Practices, and Hospital Performance. *Foundations of Management*, 12(1), 223–236. doi.org/10.2478/fman-2020-0017
- Leite, J., & Rodrigues, L. (2010). A Teoria Institucional e o Costing na Contabilidade de Gestão Hospitalar: o Caso da Gestão Central dos Hospitais EPE portugueses. *VI Congresso Iberoamericano de Administração Empresarial e Contabilidade*, 14. <http://hdl.handle.net/10198/2559>
- Macedo, V. (2021). *Management Accounting: Exploring the Implementation of Alternative Methodologies in Hospital Settings*. [Tese de Doutoramento, Universidade do Porto]. Repositório Aberto da Universidade do Porto. <https://repositorio-aberto.up.pt/bitstream/10216/132529/2/446830.pdf>
- Major, M., & Clegg, S. (2019, July 1-3). *Managerialism through Activity-Based-Costing: The case of portuguese NHS hospitals*. 9th Asia-Pacific Interdisciplinary Perspectives on Accounting (APIRA) Conference, Auckland University of Technology, New Zealand. <https://ciencia.iscte-iul.pt/publications/managerialism-through-activity-based-costing-the-case-of-portuguese-nhs-hospitals/61440>
- Major, M., & Clegg, S. (2020). Accounting as practice. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 14(4), 109–119. doi.org/10.21446/scg_ufrj.v14i4.31347
- Major, M. J., & Magalhães, A. (2014). Reestruturação do serviço nacional de saúde em

- Portugal: balanço da empresarialização dos hospitais públicos portugueses. *Revista de Administração*, 49(3), 476–490. doi.org/10.5700/rausp1162
- Major, M. J., & Vieira, R. (2017). *Contabilidade e Controlo de Gestão : Teoria, Metodologia e Prática*. 2.^a edição. Escolar Editora.
- Major, M., Conceição, A., & Clegg, S. (2018). When institutional entrepreneurship failed: The case of a responsibility centre in a Portuguese hospital. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 31(4). doi.org/10.1108/AAAJ-09-2016-2700
- Ministério da Economia. (2016, de 21 de dezembro). *Decreto-Lei n.º 85/2016, de 21 de dezembro. Altera o regime da administração financeira do Estado e do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas*. Diário da República n.º 243/2016, Série I (pp. 4773 - 4776). <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/decreto-lei/85-2016-105583346>
- Ministério da Justiça. (1986, de 3 de dezembro). *Decreto-Lei n.º 403/86, de 3 de dezembro. Aprova o Código do Registo Comercial*. Diário da República n.º 278/1986, Série I (pp. 3623 - 3638). <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/decreto-lei/403-1986-221517>
- Ministério da Saúde. (2007, de 28 de setembro). *Decreto-Lei n.º 326/2007, de 28 de setembro. Cria o Centro Hospitalar do Porto, E. P. E., e o Centro Hospitalar do Tâmega e Sousa, E. P. E., e aprova os respectivos Estatutos*. Diário da República n.º 188/2007, Série I (pp. 6996 - 6998). <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/decreto-lei/326-2007-642526>
- Ministério da Saúde. (2011, de 2 de março). *Decreto-Lei n.º 30/2011, de 2 de março. Funde várias unidades de saúde e cria o Centro Hospitalar de São João, E. P. E., o Centro Hospitalar e Universitário de Coimbra, E. P. E., o Centro Hospitalar do Baixo Vouga, E. P. E., o Centro Hospitalar Tondela-Viseu, E. P. E., e o Centro Hospitalar de Leiria-Pombal, E. P. E., e altera o Centro Hospitalar do Porto, E. P. E.* Diário da República n.º 43/2011, Série I (pp. 1274 - 1277). <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/decreto-lei/30-2011-278890>
- Ministério da Saúde. (2013, de 17 de maio). *Decreto-Lei n.º 68/2013, de 17 de maio. Procede à transferência de competências do Instituto Nacional de Saúde Doutor Ricardo Jorge, I.P., exercidas pelo Centro de Genética Médica Doutor Jacinto Magalhães daquele instituto, para o Centro Hospitalar do Porto, E.P.E.* Diário da República n.º 95/2013, Série I (pp. 2958 - 2960). <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/decreto-lei/68-2013-261077>
- Ministério das Finanças. (1997, de 3 de setembro). *Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro.*

- Aprova o Plano Oficial de Contabilidade Pública*. Diário da República n.º 203/1997, Série I-A (pp. 4594 - 4638). <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/decreto-lei/232-1997-641123>
- Ministério das Finanças. (2015, de 11 de setembro). *Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro. Aprova o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas*. Diário da República n.º 178/2015, Série I (pp. 7584 - 7828). <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/decreto-lei/192-2015-70262478>
- Ministério das Finanças. (2017, de 5 de abril). *Portaria n.º 128/2017, de 5 de abril. Estabelece a estratégia de disseminação e implementação do SNC-AP*. Diário da República n.º 68/2017, Série I (pp. 1726 - 1728). <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/portaria/128-2017-106829418>
- Ministério das Finanças e Ministério da Saúde. (2000, de 28 de setembro). *Portaria 898/2000. Aprova o Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS)*. Diário da República n.º 225/2000, Série I-B (pp. 5250 - 5314). <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/portaria/898-2000-554394>
- Ministério das Finanças e Ministério da Saúde - Gabinetes dos Secretários de Estado Adjunto, do Tesouro e das Finanças e da Saúde. (2016, de 3 de junho). *Despacho n.º 7368-A/2016, de 3 de junho. Determina que os hospitais, centros hospitalares e ULS do SNS, com natureza de EPE, devem assegurar o desenvolvimento das ações necessárias à plena adoção do referencial contabilístico SNC-AP em 1 de janeiro de 2017*. Diário da República n.º 107/2016, 1.º Suplemento, Série II (pp. 2 - 2). <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/despacho/7368-a-2016-74617486>
- Naranjo-Gil, D., Maas, V. S., & Hartmann, F. G. H. (2009). How CFOs Determine Management Accounting Innovation: An Examination of Direct and Indirect Effects. *European Accounting Review*, 18(4), 667–695. doi.org/10.1080/09638180802627795
- Niñerola, A., Hernández-Lara, A. B., & Sánchez-Rebull, M. V. (2021, November 1). Improving healthcare performance through Activity-Based Costing and Time-Driven Activity-Based Costing. In *International Journal of Health Planning and Management*, 36 (6), 2079–2093. John Wiley and Sons Ltd. <https://doi.org/10.1002/hpm.3304>
- Nunes, C., Peixinho, R., & Major, M. J. (2016). O Activity-Based Costing no Setor Hospitalar: O Caso do Serviço de Ortopedia do Hospital de Faro. *Contabilidade & Gestão*, 18(Março), 55–84. <http://hdl.handle.net/10071/18620>
- OCDE/Observatório Europeu dos Sistemas e Políticas de Saúde. (2021). *Portugal: Perfil de*

- Saúde do País 2021*. <https://doi.org/10.1787/766c3111-pt>
- OCDE/Observatório Europeu dos Sistemas e Políticas de Saúde. (2023). (n.d.) “*Health expenditure and financing: Health expenditure indicators*”. OECD Health Statistics (database). <https://doi.org/10.1787/data-00349-en>
- Oliveira, L. M. F. de. (2013). *A Implementação de um Sistema de Contabilidade Analítica numa Unidade de Saúde*. [Dissertação de Mestrado, Universidade do Porto]. Repositório Institucional da Universidade do Porto. <https://hdl.handle.net/10216/70243>
- Pereira, R. P., Sá, P. M., & Jorge, S. M. (2010, september 23-24). A informação produzida pelos sistemas de contabilidade de custos nos hospitais públicos portugueses: características e lacunas [Comunicação apresentada]. XIV Encuentro AECA, ISCAC, Coimbra.http://www.aeca1.org/pub/on_line/comunicaciones_xivencuentroaeca/general.htm
- Picoito, C. M. R. da C. G. (2008). *Cost accounting on hospitals: a case study about Setúbal's Hospital Center*. [Dissertação de Mestrado, ISCTE - Instituto Universitário de Lisboa]. Repositório Institucional do ISCTE. <http://hdl.handle.net/10071/1008>
- Picoito, C. M. R. da C. G. (2019). *An institutional perspective of hospital accreditation : A case study in a Portuguese hospital*. [Tese de Doutoramento, ISCTE - Instituto Universitário de Lisboa]. Repositório Institucional do ISCTE. <http://hdl.handle.net/10071/20709>
- Picoito, C. & Major, M. J. (2013). New Public Management Reforms in the Portuguese NHS: The Role of Traditional and Activity-Based Costing Systems in these Reforms. In M. Cruz-Cunha, I. Miranda, & P. Gonçalves (Eds.), *Handbook of Research on ICTs and Management Systems for Improving Efficiency in Healthcare and Social Care* (pp. 1156-1171). IGI Global. <https://doi.org/10.4018/978-1-4666-3990-4.ch060Portugal>. Ministério da Saúde.
- Presidência do Conselho de Ministros. (2018, de 3 de agosto). *Decreto-Lei n.º 61/2018, de 3 de agosto. Cria o regime jurídico dos centros académicos clínicos e dos projetos-piloto de hospitais universitários*. Diário da República n.º 149/2018, Série I (pp. 3771 - 3777). <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/decreto-lei/61-2018-115886131>
- Presidência do Conselho de Ministros. (2022, de 4 de agosto). *Decreto-Lei n.º 52/2022, de 4 de agosto. Aprova o Estatuto do Serviço Nacional de Saúde*. Diário da República n.º 150/2022, Série I (pp. 5 - 52). <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/decreto-lei/52-2022-187049881>
- Quesado, P., & Cardoso, C. (2017). A problemática da imputação dos custos nos hospitais do

- Serviço Nacional de Saúde (SNS). *European Journal of Applied Business and Management*, (Special Issue), 19-38. <https://doi.org/10.58869/EJABM>
- Quesado, P., & Silva, R. (2021). Activity-based costing (ABC) and its implication for open innovation. *Journal of Open Innovation: Technology, Market, and Complexity*, 7(41). <https://doi.org/10.3390/joitmc7010041>
- Rambaree, K. (2020). Three methods of qualitative data analysis using ATLAS.ti. Exploring the Impact of Knowledge Sharing and Organizational Culture on Teacher Innovation Capability, 1-15. http://www.opus4.kobv.de/opus4tuberlin/frontdoor/deliver/index/docId/4427/file/14_rambaree_4427.pdf
- Rauliajtys-Grzybek, M., Baran, W., & Macuda, M. (2017). Cost Accounting in Public Hospitals in Poland: Usefulness for Internal and External Purposes. *Journal of Health Management*, 19(2), 275–291. <http://doi.org/10.1177/0972063417699690>
- Rodrigues, H. M. R. (2017). *Diagnóstico sobre a utilização da contabilidade analítica nos hospitais públicos portugueses* [Curso de Especialização em Administração Hospitalar, Universidade Nova de Lisboa]. Repositório Institucional da Universidade Nova de Lisboa. <http://hdl.handle.net/10362/52855>
- Ryan, B., Scapens, R. W., & Theobald, M. (2002). *Research Methods and Methodology in Finance & Accounting*. 2nd edition. South-Western Cengage Learning.
- Rycroft-Malone, J., Harvey, G., Kitson, A., McCormack, B., Seers, K., & Titchen, A. (2002). Getting evidence into practice: ingredients for change. *Nursing Standard*, 16(37), 38-43. <https://doi.org/10.7748/ns2002.05.16.37.38.c3201>
- Secretário de Estado do Tesouro e Secretário de Estado Adjunto e da Saúde. (2019, de 21 de junho). *Despacho Conjunto. Reforça a autonomia de gestão das entidades públicas empresariais (EPE) do SNS*. https://www.acss.min-saude.pt/wp-content/uploads/2019/07/Despacho_Reforco_Autonomia_Gestao_EPE_SNS_19-06-2019.pdf
- Teixeira, A. B. (2016, setembro 22-23). *A contabilidade de gestão na Administração Pública, uma evolução sustentada*. Atas do XVII Encontro AECA, 1-15. <https://aeca1.org/xviiencuentroaeca/comunicaciones/53f.pdf>
- Tribunal de Contas. (2018). *Auditoria às práticas de gestão no Centro Hospitalar Lisboa Norte, EPE, e no Centro Hospitalar de São João, EPE. Relatório n.º 12/2018: Vol. 2.ª secção*.
- Tribunal de Contas. (2021). *Relatório N.º 14/2021 - Auditoria à implementação da LEO e do*

- SNC-AP - Seguimento das recomendações.* <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/Relatorios/RelatoriosAuditoria/Documents/2021/rel014-2021-2s.pdf>
- Tribunal de Contas (TC). (2022). *Relatório N.º 9/2022 - Auditoria de seguimento às contas consolidadas do Ministério da Saúde.* <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/Relatorios/RelatoriosAuditoria/Documents/2022/rel009-2022-2s.pdf>
- Vásquez, C. (2023). Research methods for digital discourse analysis (edited). In *Language Learning & Technology*, 27 (1), 1-4. <https://www.bloomsbury.com/us/research-methods-for-digital-discourse-analysis-9781350166851/>
- Vaz, S. (2013). *Ferramentas de apoio à gestão nos serviços de saúde : Data Mining e custeio por atividades.* [Relatório de Estágio de Mestrado, Universidade do Porto]. Repositório Institucional da Universidade do Porto. https://sigarra.up.pt/fep/en/teses.tese?P_ALUNO_ID=99718&p_processo=17225
- Vieira, R. J. C. (2021). *Gerir hospitais do Serviço Nacional de Saúde (SNS) para Stakeholders: A terceira vaga.* [Tese de doutoramento, ISCTE - Instituto Universitário de Lisboa]. Repositório Institucional do ISCTE. <http://hdl.handle.net/10071/26467>
- Weitzman, E. A. (1999). Analyzing qualitative data with computer software. *Health services research*, 34(5 Pt 2), 1241-1263.
- Wen, Z. (2021). Research on Financial Management and Information Construction of Public Hospitals. *Open Journal of Business and Management*, 09(05), 2240–2247. <http://doi.org/10.4236/ojbm.2021.95120>
- Woods, M., Paulus, T., Atkins, D. P., & Macklin, R. (2016). Advancing Qualitative Research Using Qualitative Data Analysis Software (QDAS)? Reviewing Potential Versus Practice in Published Studies using ATLAS.ti and NVivo, 1994–2013. *Social Science Computer Review*, 34(5), 597–617. <https://doi.org/10.1177/0894439315596311>
- Yin, R. K. (2015). *Estudo de Caso Planejamento e Métodos (5ª Edição)*. Bookman.

Anexos

Anexo 1 - Notícia sobre implementação de um novo sistema de CG no SNS



ACSS

CIDADÃOS

PROFISSIONAIS

PRESTADORES

CUIDADOS DE SAÚDE

INÍCIO »: [NOTÍCIAS](#)

ACSS lança novo Plano de Contabilidade de Gestão para o SNS

A Administração Central do Sistema de Saúde, promoveu hoje, dia 7 de julho, uma reunião que marca o início da implementação no terreno, de um novo sistema de contabilidade de gestão para o Serviço Nacional de Saúde.

Trata-se de um projeto para o qual a ACSS concorreu no âmbito de assistência técnica da Comissão Europeia – DG Reform – tendo sido adjudicado a um consórcio internacional, a AARC- Consortium e que conta com a coordenação científica da Nova SBE.

Na sessão de abertura deste encontro, Victor Herdeiro, presidente da ACSS, sublinhou a importância deste novo sistema de contabilidade de gestão que visa a melhoria da gestão financeira do SNS e que tem como principal objetivo a obtenção de informação útil de suporte à decisão, em termos de avaliação da eficiência, análise de benchmark, revisão dos modelos de contratualização/financiamento e pricing, bem como planeamento financeiro e orçamentação plurianual.

Trata-se de uma necessidade, há muitos anos sentida no Serviço Nacional de Saúde, e que vê agora a tão esperada luz do dia.

Este projeto implica o envolvimento das várias instituições hospitalares que compõem o Serviço Nacional de Saúde e prevê a implementação faseada do novo sistema de contabilidade.

O pontapé de saída foi hoje efetuado com a constituição formal de um grupo de hospitais-piloto, com os quais será efetuado um trabalho de levantamento, análise e posterior implementação do projeto.

Este grupo piloto é constituído pelo Centro Hospitalar Universitário de Santo António, pela Unidade Local de Saúde de Matosinhos, pela Unidade Local de Saúde do Norte Alentejano e pelo Hospital Garcia de Orta.

Para a realização desta iniciativa, enquadrada nas metas previstas do Plano de Recuperação e Resiliência (PRR), a ACSS conta com a parceria de um Consórcio Europeu (AARC Consortium), composto pela NOVA SBE, Technopolis, SEO e a Innerlands.

A reunião de hoje contou com a presença de Jaime Alves da Direção Executiva do SNS e com a participação de Ana Reis, da DG-Reform, Pedro Pita Barros, da NOVA SBE, Ana Cruz e Susana Tomé que fazem parte da gestão do projeto da parte da ACSS e dos representantes dos vários hospitais piloto que integram este projeto.

Publicado em 7/7/2023

Fonte: <https://www.acss.min-saude.pt/2023/07/07/acss-lanca-novo-plano-de-contabilidade-de-gestao-para-o-sns>, acesso 08/08/2023

Anexo 2 - Mapas de Contabilidade de Gestão do CHUSJ, EPE do ano 2021

2020	Internamento	Consulta	Hospital de dia	Cirurgia Ambulatório	Urgência
Gastos Diretos	169.987.524,67	74.915.709,16	40.418.967,22	3.134.249,71	26.485.110,41
Gastos Indiretos	66.898.159,54	34.741.420,15	3.999.605,73	7.819.388,93	9.128.134,00
Gastos Totais	236.885.684,21	109.657.129,31	44.418.572,95	10.953.638,64	35.613.244,41
Rendimentos	217.886.372,50	98.649.588,70	25.603.888,33	36.776.830,04	28.124.883,42
Produção	334.279,00	777.580,00	126.063,00	24.170,00	204.113,00
Custo Unitário	708,65	141,02	352,35	453,19	174,48

2021	Internamento	Consulta	Hospital de dia	Cirurgia Ambulatório	Urgência
Gastos Diretos	171.159.866,22	79.669.343,70	43.218.054,86	3.984.575,26	25.807.937,12
Gastos Indiretos	73.126.469,26	37.975.893,66	4.371.974,47	8.547.384,68	9.977.976,68
Gastos Totais	244.286.335,48	117.645.237,36	47.590.029,33	12.531.959,94	35.785.913,80
Rendimentos	213.257.971,17	113.068.772,62	27.571.796,04	45730326,48	23.004.189,90
Produção	353.306,00	892.928,00	109.605,00	29.114,00	234.704,00
Custo Unitário	691,43	131,75	434,20	430,44	152,47

Fonte: adaptado de CHUSJ (2022), Relatório e Contas de 2021

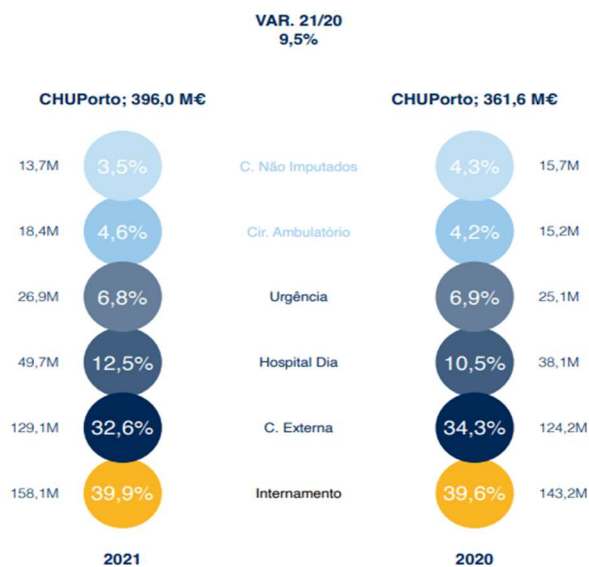
Anexo 3 – Mapas de Contabilidade de Gestão do CHUP, EPE do ano 2021

Custos Unitários		2020	2021	Var. 21/20
Internamento ⁽¹⁾	Doente Saído	5.042,3 €	5.183,6 €	+2,8%
	Custo Direto	1.930,1 €	1.939,3 €	+0,5%
	Custo Indireto	3.112,2 €	3.244,2 €	+4,2%
	Dia Internamento	535,0 €	615,6 €	+15,1%
	Custo Direto	204,8 €	230,3 €	+12,5%
	Custo Indireto	330,2 €	385,3 €	+16,7%
Consulta Externa ⁽²⁾	Consulta	189,1 €	178,9 €	-5,4%
	Custo Direto	140,3 €	128,2 €	-8,6%
	Custo Indireto	48,7 €	50,6 €	+4,0%
Hospital Dia	Doente	4.343,3 €	4.560,7 €	+5,0%
	Custo Direto	3.420,3 €	3.743,9 €	+9,5%
	Custo Indireto	923,1 €	816,8 €	-11,5%
	Sessão	599,3 €	687,4 €	+14,7%
	Custo Direto	471,9 €	564,3 €	+19,6%
	Custo Indireto	127,4 €	123,1 €	-3,4%
Urgências	Atendimento	201,8 €	205,2 €	+1,6%
	Custo Direto	134,2 €	137,7 €	+2,6%
	Custo Indireto	67,6 €	67,5 €	-0,3%
Cir. Ambulatório	Doente	770,9 €	739,0 €	-4,1%
	Custo Direto	621,2 €	605,3 €	-2,5%
	Custo Indireto	149,7 €	133,6 €	-10,7%
	Intervenção	564,9 €	606,9 €	+7,4%
	Custo Direto	455,2 €	497,1 €	+9,2%
	Custo Indireto	109,7 €	109,7 €	+0,0%

Rúbricas	2020	2021	Var. 21/20
61- Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas	109.382.047,5 €	122.355.461,8 €	11,9 %
62- Fornecimentos e Serviços Externos	17.055.021,6 €	16.898.518,0 €	-0,9 %
63- Gastos com o Pessoal	89.799.440,3 €	95.762.020,5 €	6,6 %
64- Gastos de Depreciação e de Amortização	1.516.910,6 €	1.712.187,4 €	12,9 %
65/6/7/8/9 - Outros Gastos e Perdas	49.967,3 €	99.493,8 €	99,1 %
Total Custos Diretos	217.803.387,3 €	236.827.681,6 €	8,7 %
61- Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas	42.668.457,5 €	49.032.059,0 €	14,9 %
62- Fornecimentos e Serviços Externos	20.029.578,6 €	23.000.544,7 €	14,8 %
63- Gastos com o Pessoal	73.689.850,3 €	79.426.754,5 €	7,8 %
64- Gastos de Depreciação e de Amortização	6.660.361,1 €	7.183.330,8 €	7,9 %
65/6/7/8/9 - Outros Gastos e Perdas	835.808,6 €	571.753,6 €	-31,9 %
Total Custos Indiretos	143.884.056,0 €	159.214.442,6 €	10,7 %
Custos Totais	361.687.443,2 €	396.042.124,1 €	9,5 %

	Internamento		C. Externa		Hospital Dia		Urgência		Cir. Ambulatório		Custos Não Imputados
	Doentes Saídos ⁽¹⁾	30.506	Total Consultas ⁽²⁾	722.018	Sessões	72.302	Nº Urgências	131.213	Doentes	24.892	
	Custo/Doente Saído	5.183,6 €	Custo/Consulta	178,9 €	Custo/Sessão	687,4 €	Custo/Urg.	205,2 €	Custo/Doente	739,0 €	
	Dias Internamento	256.876			Doentes	10.897			Intervenções	30.310	
	Custo/dia intern.	615,6 €			Custo/Doente	4.560,7 €			Custo/interv.	606,9 €	
61 - Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas	9.919.183,8 €		64.152.046,9 €		38.681.140,9 €		1.803.746,3 €		6.011.902,2 €		1.787.441,7 €
62 - Fornecimentos e serviços externos	3.166.736,6 €		6.522.721,1 €		215.412,5 €		2.101.643,7 €		684.224,8 €		4.207.779,5 €
63 - Gastos com o pessoal	45.439.132,1 €		21.408.817,1 €		1.851.630,5 €		13.932.192,9 €		7.999.103,7 €		5.131.144,1 €
64 - Gastos de depreciação e de amortização	635.530,5 €		431.261,9 €		49.385,9 €		231.112,7 €		372.766,6 €		-7.870,1 €
65/67/8/9 - Outros Gastos e Perdas	1.047,0 €		66.472,2 €		0,0 €		0,0 €		35,3 €		31.939,3 €
Total Custos Directos	59.161.630,0 €		92.581.319,2 €		40.797.569,9 €		18.068.695,5 €		15.068.032,5 €		11.150.434,5 €
Secções Apoio Clínico	86.840.501,3 €		28.916.850,8 €		5.471.499,2 €		7.007.657,8 €		1.675.350,7 €		2.598.167,4 €
Secções Apoio Geral	8.283.546,0 €		1.635.167,1 €		778.121,7 €		671.298,0 €		671.801,4 €		0,0 €
Secções Administrativas	3.844.328,9 €		6.015.943,9 €		2.651.030,4 €		1.174.105,7 €		979.122,3 €		0,0 €
Total Custos Indirectos	98.968.376,2 €		36.567.961,7 €		8.900.601,2 €		8.853.061,6 €		3.326.274,4 €		2.598.167,4 €
Custos Totais	158.130.006,2 €		129.149.280,9 €		49.698.171,1 €		26.921.757,1 €		18.394.306,9 €		13.748.601,9 €

Peso do custo das atividades no total de custos



Fonte: adaptado de CHUP (2022), Relatório e Contas de 2021

Apêndices

Apêndice 1 - Pedido de autorização para realização do estudo - CHUSJ

Andrea Maria Lopes Breia Fernandes

De: Andrea Maria Lopes Breia Fernandes
Enviado: domingo, 6 de novembro de 2022 17:01
Para: 'comissao.etica@chsj.min-saude.pt'
Cc: 'geral@chsj.min-saude.pt'
Assunto: Solicitação de Autorização para realização de Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças - Instituto Politécnico de Setúbal
Anexos: Carta CHSJ EPE.docx; CES-IM005_Requerimento_ao_Presidente_do_CA_do_CHSJ.pdf; CES-IM007-1_edit.pdf; CV_Andrea Fernandes_ Nov.2022.pdf

Importância: Alta

Sinal. de seguimento: Dar seguimento
Estado do sinalizador: Sinalizado

Exmos. Senhores,

No sentido de obter autorização do Exmo. Senhor Presidente do Conselho de Administração do Centro Hospitalar Universitário de São João, E.P.E., para a realização da minha dissertação de mestrado em contabilidade e Finanças, através de um “estudo de caso”, junto anexo documento com a explicação do pretendido, assim como modelos CES-IM005 e CES- IM007 preenchidos e Curriculum Vitae.

Trata-se de um pedido para realização de entrevistas semiestruturadas, assim como da minha deslocação ao CHUSJ, como observadora, por forma a poder realizar uma comparação entre o CHUSJ e o CHUP no que respeita à implementação do sistema de contabilidade de gestão, processo, procedimentos, resultados e seu impacto na tomada de decisão.

Este trabalho pretende ser um guia para as restantes instituições do Setor Público da Saúde em Portugal, no âmbito desta temática, assim como contribuir para a literatura existente na matéria e promover a adesão e o cumprimento da NCP 27 por parte das instituições.

Agradeço, desde já, a atenção que este meu pedido possa merecer.

Com os melhores cumprimentos,

Andrea Fernandes

Apêndice 2 - Pedido de autorização para realização do estudo - CHUP

Andrea Maria Lopes Breia Fernandes

De: Andrea Maria Lopes Breia Fernandes
Enviado: sexta-feira, 11 de novembro de 2022 15:46
Para: DEFI Geral Investigação
Cc: Célia Picoito
Assunto: Pedido de Autorização para realização de investigação/dissertação - Andrea Fernandes_IPS
Anexos: Pedido de Autorização para Realização de Investigação_CHUP_Andrea Fernandes.pdf

Importância: Alta

Sinal. de seguimento: Dar seguimento
Estado do sinalizador: Sinalizado

Exmos. Senhores,

No sentido de obter autorização do Exmo. Senhor Presidente do Conselho de Administração do Centro Hospitalar Universitário do Porto, E.P.E., para realização da minha dissertação de mestrado em contabilidade e Finanças, da Escola Superior de Ciências Empresariais do Instituto Politécnico de Setúbal, através de um “estudo de caso”, junto anexo carta com a explicação do pretendido, assim como os documentos específicos para o efeito preenchidos e Curriculum Vitae.

Trata-se de um pedido para realização de entrevistas semiestruturadas a vários profissionais do CHUP, assim como para a minha deslocação ao CHUP, como observadora, por forma a poder realizar uma comparação entre o CHUP e o CHUSJ no que respeita à implementação do sistema de contabilidade de gestão, processo, procedimentos, resultados e seu impacto na tomada de decisão.

Este trabalho pretende ser um guia para as restantes instituições do Setor Público da Saúde em Portugal, no âmbito desta temática, assim como contribuir para a literatura existente e promover a adesão e o cumprimento da NCP 27 por parte das instituições.

Agradeço, desde já, a atenção que este meu pedido possa merecer.

Com os melhores cumprimentos,

Andrea Fernandes

Apêndice 3 - Guiões das entrevistas semiestruturadas

A. Guião de Entrevista Semiestruturada para o Responsável pela Contabilidade de Gestão e Técnicos que a operacionalizam

- A1. Qual(ais) o(s) objetivo(s) da implementação do sistema de Contabilidade de Gestão?
- A2. Em termos de tempo, qual foi a duração do processo de implementação da Contabilidade de Gestão no CH?
- A3. Para a implementação foi constituída uma equipa? Se sim, quais as categorias profissionais e funções dos membros integrantes?
- A4. Numa escala de 1 a 10, em que 1 = Nada complexo e 10 = extremamente complexo, como classifica o processo de implementação? Quais as principais razões que conferiram essa complexidade ao processo?
- A5. Atualmente qual é o sistema de custeio utilizado na CG do CH?
- A6. Atualmente quantas pessoas se ocupam da contabilidade de gestão no CH?
- A7. Atualmente qual o objetivo da utilização do sistema de contabilidade de gestão?
- A8. Qual a aplicação informática utilizada para a realização da contabilidade de gestão?
- A9. Quais os destinatários da informação fornecida pelo sistema de contabilidade de gestão?
- A10. Com que periodicidade é fornecida esta informação aos seus destinatários?
- A11. Qual dos métodos de custeio considera mais importante para suportar o processo de tomada de decisão, o anteriormente preconizado pelo SCAH ou o recomendado na NCP 27 no âmbito do SNC-AP (ABC)?
- A12. Quais as principais diferenças entre a informação obtida pelos dois métodos, o tradicional e o ABC?
- A13. Considera que o sistema implementado atualmente poderia ser melhorado? De que forma?
- A14. O cumprimento por parte do CH relativamente à NCP 27 prende-se com cumprimento de obrigações legais e credibilidade externa, ou também com verdadeira utilização para suporte de decisões e com efeitos práticos no acompanhamento e controle de gastos?
- A15. Quais considera terem sido os fatores críticos ou fundamentais para que hoje o CH seja uma das poucas EPE na saúde a ter implementado um Sistema de Contabilidade de Gestão?
- A 16. Que conselhos daria a uma Instituição no mesmo setor que pretenda implementar um sistema de CG?

B. Guião de Entrevista Semiestruturada com Decisores – Utilidade da Contabilidade de Gestão para os Decisores

B1. Tem acesso à informação fornecida pelo sistema de contabilidade de gestão do CH? Se sim, com que periodicidade?

B2. Qual a utilização que faz dessa informação? Em termos de gestão da atividade (aumentos ou reduções), em termos de gestão dos recursos afetos às atividades e de controlo de gastos?

B3. Os resultados da contabilidade de gestão são comparados com os obtidos em períodos homólogos de anos anteriores? São comparados com os obtidos por outras entidades?

B4. Para que outro tipo de decisões considera relevante a informação fornecida pela contabilidade de gestão?

B5. Qual dos métodos de custeio considera mais importante para suportar o processo de tomada de decisão, o anteriormente preconizado pelo SCAH ou o sugerido na NCP 27 no âmbito do SNC-AP (ABC)?

B6. Considera que o sistema em uso atualmente no CH responde a todas as necessidades de informação como base robusta para tomada de decisões?

B7. Considera que a informação fornecida pela contabilidade de gestão aos diretores dos serviços clínicos influencia as suas decisões? De que forma?

B8. Que informações adicionais considera relevantes e que gostaria que o sistema desse resposta?

B9. O relato por parte do CH relativamente à NCP 27 prende-se com cumprimento de obrigações legais e credibilidade externa, ou também com verdadeira utilização para suporte de decisões e com efeitos práticos no acompanhamento e controlo de gastos?

B10. Quais considera terem sido os fatores críticos, ou fundamentais, para que hoje o CH seja uma das poucas EPE da saúde a ter implementado um Sistema Contabilidade de Gestão?

Fonte: Elaboração Própria