

INSTITUTO
SUPERIOR
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO
DO PORTO
POLITÉCNICO
DO PORTO

M

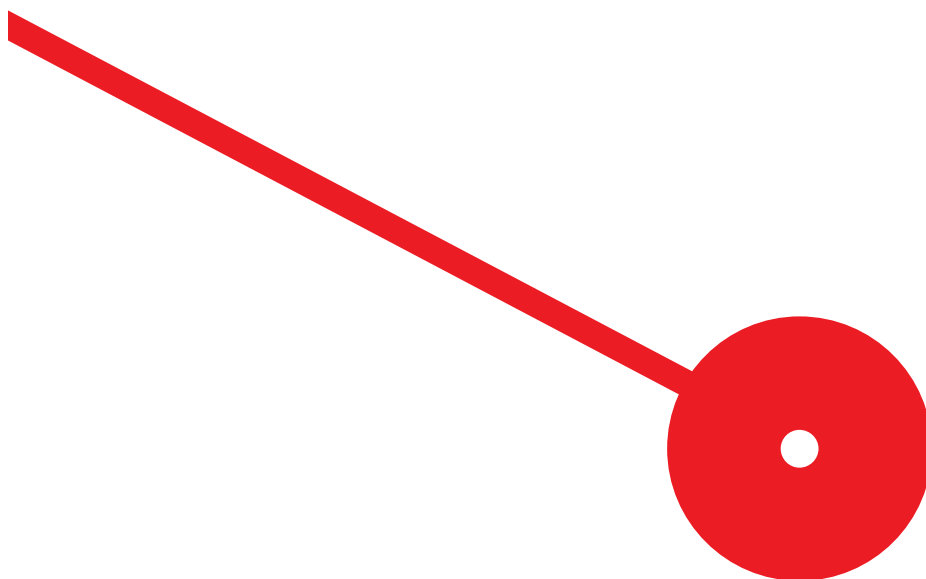
MESTRADO
ÁREA DE ESPECIALIZAÇÃO

A Contabilidade de Gestão no Setor da Saúde em Portugal

Eduardo da Silva Martins

10/2025

Versão final (esta versão contém as críticas e sugestões dos elementos do Júri)





A Contabilidade de Gestão no Setor da Saúde em Portugal

Eduardo da Silva Martins

Dissertação de Mestrado apresentado ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto para a obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Finanças, sob orientação da Professora Doutora Helena Maria da Costa Oliveira e do Professor Doutor Paulino Manuel Leite da Silva



Agradecimentos

Em primeiro lugar, gostaria de agradecer aos meus pais, Sandra Maria Pereira da Silva e Leonel Filipe Fontes Martins, por todo o apoio prestado nestes últimos 2 anos e por me permitirem escolher, iniciar e concluir este mestrado, por todo o apoio prestado, não só nos momentos mais fáceis, mas principalmente, nos momentos mais difíceis e também por toda a paciência demonstrada ao longo de todo o meu percurso académico.

Aos meus avós, padrinhos e tios por toda a preocupação, carinho e constante presença ao longo destes 2 anos.

A todos os meus amigos de longa data e colegas de curso, que foram sem dúvida importantes neste percurso, por toda a motivação durante todo o mestrado.

Ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, bem como a todos os seus docentes e funcionários, com que partilhei estes dois anos, um grande agradecimento por todos os conhecimentos partilhados e toda a ajuda prestada que foram importantes, principalmente na realização deste projeto.

Gostaria de deixar uma nota de agradecimento especial à Professora Doutora Helena Maria da Costa Oliveira e ao Professor Doutor Paulino Manuel Leite da Silva, que orientaram e supervisionaram toda esta dissertação, pela simpatia, ajuda, honestidade, empenho e disponibilidade no esclarecimento de dúvidas, para que esta dissertação fosse um sucesso.

Por fim, um agradecimento a todos os autores e referências bibliográficas mencionados, pelos seus estudos para que a informação nesta dissertação seja clara, objetiva e, acima de tudo, de confiança.

Resumo

A crescente exigência de transparência e eficiência na gestão dos recursos públicos tem colocado a contabilidade de gestão no centro das preocupações das entidades do setor da saúde em Portugal. O presente estudo tem como objetivo analisar o cumprimento das exigências do Plano de Contabilidade Analítica Hospitalar e da Norma de Contabilidade Pública 27 – Contabilidade de Gestão, por parte das Entidades Públicas Empresariais no setor da saúde e aferir sobre a maturidade da contabilidade de gestão nas Unidades Locais de Saúde (ULS) em Portugal, recorrendo ao modelo concetual de Young. A investigação parte da importância da contabilidade de gestão como ferramenta de apoio à decisão no setor da saúde, onde a escassez de recursos e a necessidade de transparência exigem informação de custos rigorosa e comparável.

A metodologia baseou-se na análise documental dos relatórios de gestão e contas das 42 ULS em Portugal, avaliando o grau de cumprimento dos critérios exigidos pelos normativos. Foram analisados aspetos como a definição de centros de custo, a separação de custos diretos e indiretos, a divulgação de critérios de imputação, os objetos de custo finais e a identificação de custos não incorporados, entre outros.

Os resultados revelam um cumprimento desigual entre entidades sendo que algumas unidades evidenciam práticas mais alinhadas com os referenciais, enquanto outras apresentam omissões significativas. Conclui-se que, apesar de existirem avanços, a implementação da contabilidade de gestão no setor continua a enfrentar desafios, sobretudo ao nível da uniformização dos critérios e da qualidade da informação divulgada.

Este estudo contribui para o conhecimento empírico sobre a aplicação das normas de contabilidade de gestão no setor público da saúde, evidenciando, em simultâneo as boas práticas e as dificuldades da sua operacionalização. Ao nível profissional o estudo contribui para uma maior compreensão da forma como as ULS no setor da saúde aplicam a contabilidade de gestão, avaliando a efetividade da informação de custos enquanto instrumento de apoio à decisão e de prestação de contas à sociedade.

Palavras-chave: Contabilidade de Gestão, PCAH, NCP 27, Unidades Locais de Saúde

Abstract

The growing demand for transparency and efficiency in the management of public resources has positioned management accounting at the forefront of concerns for health sector entities in Portugal. The present study aims to analyze the compliance with the requirements of the Hospital Analytical Accounting Plan and the Public Accounting Standard 27 - Management Accounting, by Public Business Entities in the health sector and to assess the maturity of management accounting in Local Health Units (ULS) in Portugal, using Young's conceptual model. The research recognizes the importance of management accounting as a decision support tool in the health sector, where the scarcity of resources and the need for transparency require accurate and comparable cost information.

The methodology was based on the documentary analysis of management reports and accounts of 42 ULS, assessing the degree of compliance with the criteria required by the regulations. Aspects such as the definition of cost centers, the separation of direct and indirect costs, the disclosure of imputation criteria, the final cost objects and the identification of unincorporated costs, among others, were analyzed.

The results reveal an uneven compliance between entities and some units show practices more aligned with the benchmarks, while others have significant omissions. It is concluded that, despite advances, the implementation of management accounting in the sector continues to face challenges, especially at the level of standardization of criteria and quality of information disclosed.

This study contributes to empirical knowledge on the application of management accounting standards in the public health sector, simultaneously highlighting best practices and the challenges of their implementation. At a professional level, the study contributes to a greater understanding of how ULSs in the health sector apply management accounting, assessing the effectiveness of cost information as a tool for decision-making and accountability to society.

Keywords: Management accounting, PCAH, NPC 27, Local Health Units

Índice geral

Introdução	1
Capítulo I – Revisão de Literatura	5
1 Revisão de Literatura.....	6
1.1 Contabilidade de Gestão nas Organizações Hospitalares (Modelo Concetual de Young).....	6
1.2 Contabilidade de Gestão no Setor da Saúde em Portugal	9
1.3 Organizações Hospitalares e os Métodos de Custeio	11
1.3.1 Métodos Tradicionais	11
1.3.2 Método Custeio Baseado nas Atividades (ABC)	14
1.3.3 Método <i>Activity-Based Costing</i> (TDABC).....	18
Capítulo II – Metodologia.....	24
2 Metodologia.....	25
2.1 Objetivos e Questões de Investigação	25
2.2 Método de recolha e análise de dados	26
2.2.1 Identificação das entidades objeto de estudo.....	26
2.2.2 Critérios de identificação das EPE que divulgam informação sobre Contabilidade de Gestão.....	28
2.2.3 Critérios de identificação das EPE que cumprem as recomendações de divulgação do PCAH.....	28
2.2.3.1 <i>Plano de Contabilidade Analítica Hospitalar (PCAH)</i>	28
2.2.3.2 <i>Critérios de Identificação</i>	33
2.2.4 Critérios de identificação das EPE que cumprem as exigências de divulgação da NCP 27	34
2.2.4.1 <i>NCP 27 – Contabilidade de Gestão</i>	34
2.2.4.2 <i>Critérios de Identificação</i>	36
Capítulo III – Resultados Obtidos	38
3 Resultados.....	39

3.1	Análise da divulgação da Contabilidade de Gestão nas EPE	39
3.2	Conformidade das EPE com o PCAH	41
3.2.1	Definição de Secções Homogéneas	42
3.2.2	Estrutura dos Centros de Custos	43
3.2.3	Separação dos Custos por Natureza.....	44
3.2.4	Divulgação dos Custos Diretos e Indiretos.....	44
3.2.5	Definição de Unidades de Medida por Atividade	45
3.2.6	Cálculo do Custo Unitário de Cada Atividade	45
3.2.7	Mapas de Realização de Custos e Proveitos.....	46
3.3	Conformidade das EPE com a NCP 27	46
3.3.1	Rendimento de cada atividade	47
3.3.2	Custos totais de cada atividade	48
3.3.3	Critérios de imputação dos custos indiretos	49
3.3.4	Objetos de custo finais.....	49
3.3.5	Custos não incorporados.....	49
	Capítulo IV – Discussão	51
4	Discussão	52
4.1	Aplicação do Plano de Contabilidade Analítica Hospitalar (PCAH)	52
4.2	Aplicação da NCP 27 – Contabilidade de Gestão	55
4.3	Grau de Maturidade da Contabilidade de Gestão nas ULS em Portugal: PCAH vs NCP 27	56
	Conclusão	60
	Referências bibliográficas.....	64

Índice de Figuras

Figura 1 - Estrutura dos Centros de Custos do PCAH	30
Figura 2 - 1º nível do apuramento de custos do PCAH.....	31
Figura 3 - 2º nível de apuramento de custos do PCAH	31
Figura 4 - 3º nível de apuramento de custos do PCAH.	32
Figura 5 - 4º nível de apuramento de custos do PCAH	33

Índice de Tabelas

Tabela 1 - Modelo de Contabilidade de Gestão para Organizações Hospitalares.....	9
Tabela 2 - EPE em Análise.....	27
Tabela 3 - Recomendações do PCAH	33
Tabela 4 - Exigências da NCP 27.....	36
Tabela 5 - Divulgação da Contabilidade de Gestão nas EPE	39
Tabela 6 - Análise do cumprimento das recomendações do PCAH.....	42
Tabela 7- Análise do cumprimento das exigências da NCP 27.....	47
Tabela 8 - Relação entre os Resultados Empíricos e o Modelo Concetual de Young (2019)	59

Lista de abreviaturas

ABC- Activity-Based Costing

CVP- Cost-Volume-Profit

EPE- Entidades Públicas Empresariais

IPO- Instituto Português de Oncologia

NCP 27- Norma de Contabilidade Pública 27

PCAH- Plano de Contabilidade Analítica Hospitalar

POCP- Plano Oficial de Contabilidade Pública

POMCS- Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde

SNC-AP- Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas

SNS- Sistema Nacional de Saúde

TDABC- Time-Driven Activity-Based Costing

ULS- Unidades Locais de Saúde

A contabilidade de gestão desempenha um papel cada vez mais relevante no setor público da saúde, em particular nas Unidades Locais de Saúde (ULS), onde a necessidade de garantir eficiência, transparência e sustentabilidade é particularmente importante. A crescente pressão sobre os recursos públicos exige sistemas de informação que permitam não apenas o cumprimento das obrigações legais, mas também a disponibilização de dados fiáveis para apoiar a tomada de decisão e a gestão estratégica.

A contabilidade de gestão constitui, também, de acordo com Vãrzaru et al. (2023), um elemento essencial para o desenvolvimento das organizações de saúde na vertente sustentável, ao fornecer informações estratégicas para que integrem dimensões económicas, sociais e ambientais. Os autores defendem que a contabilidade de gestão não pode ter apenas um papel meramente contabilístico e de controlo, mas também um papel de facilitador e relator de valor sustentável. Na mesma linha de raciocínio, Alobaidy (2024), realça que a aplicação de técnicas modernas de contabilidade de gestão permite uma maior eficiência no controlo de custos e qualidade nos cuidados de saúde, contribuindo, assim, para uma alocação mais racional dos recursos e para uma gestão mais transparente.

Em Portugal, a contabilidade analítica hospitalar encontra-se estruturada em torno do Plano de Contabilidade Analítica Hospitalar (PCAH), que define os princípios, métodos e procedimentos necessários à uniformização do apuramento e controlo de custos nos estabelecimentos de saúde. Paralelamente, a Norma de Contabilidade Pública n.º 27 (NCP 27) veio reforçar as exigências de divulgação de informação de natureza analítica, determinando que as entidades públicas devem evidenciar de forma transparente os custos diretos e indiretos, os critérios de imputação e os objetos de custo finais. A conjugação destes dois referenciais visa assegurar uma maior coerência na informação financeira e potenciar a comparabilidade entre instituições.

Para Young (2019), a contabilidade de gestão deve ser analisada à luz do seu grau de maturidade, ou seja, realizar uma análise à forma como as medidas utilizadas são integradas nos processos de planeamento, de controlo e de tomadas de decisão. Para tal, Young (2019), propõe um modelo concetual que visa identificar estágios de evolução da contabilidade de gestão, desde uma abordagem operacional até uma abordagem proativa e voltada para criar valor. Este modelo tem como objetivo compreender até que ponto a

contabilidade de gestão é verdadeiramente utilizada como uma ferramenta de apoio à gestão estratégica e operacional, quando aplicada no contexto das ULS.

Este estudo tem como objetivo central analisar o grau de cumprimento das exigências definidas pelo PCAH e pela NCP 27 nas ULS Entidades Públicas Empresariais (EPE), procurando compreender em que medida as práticas de contabilidade de gestão adotadas se encontram alinhadas com os princípios de transparência, rigor e responsabilização financeira. O estudo recorre ao modelo concetual de Young (2019) para avaliar a maturidade da contabilidade de gestão nas ULS em Portugal.

O estudo assume uma metodologia descritiva e qualitativa, com recurso à análise documental dos relatórios de gestão e contas das entidades em estudo, permitindo uma comparação crítica entre práticas adotadas e exigências normativas.

Os resultados indicam uma aplicação desigual entre as entidades analisadas: unidades como a ULS da Lezíria, o Baixo Mondego e Santo António demonstram práticas mais coerentes com os referenciais estabelecidos, enquanto outras, como a ULS de Matosinhos e o IPO de Lisboa, revelam omissões de maior relevância. Conclui-se que, apesar dos progressos alcançados, a implementação da contabilidade de gestão no setor continua a enfrentar obstáculos, sobretudo no que se refere à harmonização dos critérios e à qualidade da informação disponibilizada.

No plano académico, este estudo contribui para o aprofundamento do conhecimento empírico acerca da aplicação das normas de contabilidade de gestão no setor público da saúde, evidenciando simultaneamente as boas práticas e as dificuldades inerentes à sua execução. Sob o ponto de vista profissional, o estudo promove uma compreensão mais ampla sobre a forma como as ULS do setor da saúde utilizam a contabilidade de gestão, permitindo avaliar a utilidade da informação de custos enquanto instrumento de apoio à tomada de decisão e de prestação de contas à sociedade.

A dissertação está organizada em quatro capítulos principais, sendo que o Capítulo 1 apresenta a revisão da literatura, descrevendo o modelo concetual de Young (2019), contextualizando a importância da contabilidade de gestão no setor da saúde, sistemas de custeio mais comuns e a descrição dos normativos em análise (PCAH e NCP 27), o Capítulo 2 expõe a metodologia adotada, com foco, não só, nos objetivos, nas questões de investigação e na abordagem de análise documental, mas também nos critérios utilizados para analisar os referenciais, o Capítulo 3 apresenta os resultados de acordo

com os critérios definidos para cada referencial e, finalmente, o Capítulo 4 apresenta a discussão dos resultados, onde são analisados e explicados os resultados obtidos no capítulo anterior.

O trabalho termina com as conclusões, os principais contributos do estudo e sugestões de estudos futuros.

CAPÍTULO I – REVISÃO DE LITERATURA

1 Revisão de Literatura

1.1 Contabilidade de Gestão nas Organizações Hospitalares (Modelo Concetual de Young)

A contabilidade de gestão constitui uma ferramenta essencial para a sustentabilidade e eficiência das instituições de saúde. Os sistemas de saúde enfrentam uma crise fiscal resultante de fatores como o envelhecimento populacional, o aumento das doenças crônicas, a incorporação tecnológica e a escassez de recursos. Nesse contexto, a contabilidade de gestão surge como um instrumento de apoio à decisão que fornece informação útil para planejar, controlar e avaliar o desempenho das organizações. Ao contrário da contabilidade financeira, que se destina ao relato externo, a contabilidade de gestão concentra-se nas necessidades internas da administração, permitindo compreender o comportamento dos custos e apoiar decisões estratégicas e operacionais fundamentadas.

Neste contexto, Young (2019) propõe um modelo concetual da contabilidade de gestão para as organizações hospitalares. No modelo o autor defende que a contabilidade de gestão desempenha um papel estratégico nas organizações de saúde ao conciliar objetivos clínicos e económicos. Os gestores hospitalares necessitam de dados que expliquem não apenas quanto foi gasto, mas também a maneira e as razões pelas quais determinados custos ocorrem. A compreensão da estrutura de custos é indispensável para equilibrar a eficiência económica com a qualidade assistencial. Dessa forma, a contabilidade de gestão transforma informação financeira em conhecimento para a gestão, ajudando a identificar desperdícios, otimizar processos e alocar recursos de forma racional.

No âmbito concetual, Young (2019) organiza a contabilidade de gestão em três áreas principais: contabilidade de custos completos (*full-cost accounting*), contabilidade de custos diferenciais (*differential cost accounting*) e contabilidade de responsabilidade e (*responsibility accounting*). A primeira visa determinar o custo integral dos produtos e serviços prestados, incluindo custos diretos e indiretos sendo que essa informação é fundamental para calcular tarifas, negociar contratos com seguradoras ou entidades públicas e avaliar a rentabilidade de unidades de serviço. O autor observa que muitas instituições de saúde não conhecem o custo real das suas atividades, o que limita a

capacidade de gerir de forma eficiente. A segunda vertente foca-se nos custos relevantes para decisões específicas - diferentes custos devem ser usados para diferentes propósitos. Assim, quando a administração avalia alternativas como expandir serviços, adquirir equipamentos ou encerrar determinadas unidades, deve considerar apenas os custos e benefícios que variam entre as opções. Essa abordagem apoia uma tomada de decisão mais racional, baseada em evidências económicas. Já a terceira dimensão organiza a estrutura interna da instituição em centros de responsabilidade, cada um com autoridade e obrigação de prestar contas pelos seus resultados. O objetivo é promover o controlo descentralizado e a responsabilização de gestores por custos, receitas e investimentos. Essa estrutura facilita o planeamento orçamental e o acompanhamento do desempenho.

As aplicações práticas da contabilidade de gestão no setor da saúde são amplas e, segundo Young (2019), são várias as funções fundamentais da administração hospitalar onde a mesma atua: controlo de custos e gestão operacional, planeamento e orçamentação, análise de desempenho e tomada de decisão estratégica.

Uma das principais utilizações é o apoio à gestão operacional e ao controlo de custos. Young (2019) explica que compreender o comportamento dos custos — se são fixos, variáveis ou mistos — é fundamental para melhorar a eficiência e reduzir desperdícios. A análise detalhada do comportamento dos custos permite ajustar volumes de produção, identificar serviços com deficiências e otimizar o uso de recursos humanos e materiais. Essa compreensão é indispensável num setor em que os custos são altos e a margem de manobra financeira é reduzida.

Outra aplicação relevante é o planeamento e a orçamentação onde se descreve o processo de planeamento e explica que orçamento é definido como um plano expresso em termos financeiros, que traduz as metas da organização em números e serve de base para controlo e avaliação. Ao comparar resultados reais com valores orçamentados, os gestores podem identificar desvios e compreender as suas causas, ajustando a execução das atividades. Desta forma, a orçamentação torna-se simultaneamente um instrumento de previsão e de controlo.

A avaliação de desempenho é outra dimensão fundamental da contabilidade de gestão e Young (2019) enfatiza a importância de sistemas de medição que incluam indicadores financeiros e não financeiros, de modo a refletir tanto a eficiência como a

eficácia das operações. A medição de desempenho permite avaliar o cumprimento de objetivos, comparar unidades e reforçar a responsabilização dos gestores. Assim, a contabilidade de gestão atua como um mecanismo de *feedback* organizacional, promovendo a melhoria contínua e a transparência. O autor destaca que, em instituições de saúde, medir apenas os resultados financeiros é insuficiente; é necessário também avaliar a produtividade, a utilização dos recursos e a qualidade dos serviços prestados.

A tomada de decisão estratégica é igualmente suportada pelas ferramentas de contabilidade de gestão. O modelo de *cost-volume-profit* (CVP) ilustra como variações no volume de pacientes, no mix de serviços ou nas tarifas influenciam os resultados económicos. Essa análise permite aos gestores hospitalares identificar o ponto de equilíbrio entre custos e receitas e antecipar o impacto de mudanças operacionais.

Contudo, apesar de ser comprovado que a utilidade da contabilidade de gestão é clara nas instituições de saúde, Young (2019) aponta alguns desafios na sua implementação. Um dos principais obstáculos é a integração dos sistemas de informação, frequentemente fragmentados entre departamentos clínicos, administrativos e financeiros, dificultando a recolha de dados consistentes e a sua transformação em informação útil para a decisão. Outro desafio reside na complexidade dos processos de custeio, onde vários serviços e atividades partilham recursos comuns, tornando difícil a atribuição precisa de custos diretos e indiretos. Além disso, o autor identifica uma resistência cultural entre profissionais clínicos, muitos dos quais percebem as práticas de contabilidade de gestão como distantes das suas responsabilidades. Essa barreira é agravada pela carência de formação em gestão e contabilidade entre líderes clínicos e chefes de serviço, que nem sempre possuem as competências necessárias para interpretar relatórios financeiros e utilizá-los na tomada de decisão.

Para superar esses obstáculos, Young (2019) defende a necessidade de uma colaboração estreita entre gestores e clínicos, o apoio ativo da administração superior e a construção de uma cultura organizacional baseada em responsabilização, transparência e melhoria contínua. Somente nesse ambiente a contabilidade de gestão pode desempenhar plenamente a sua função de apoiar o planeamento, o controlo e o desempenho sustentável das instituições de saúde.

A Tabela 1 apresenta de forma sucinta o modelo conceitual proposto por Young (2019) para a contabilidade de gestão nas organizações hospitalares.

Tabela 1 – Modelo de Contabilidade de Gestão para Organizações Hospitalares

Contexto e Papel da Contabilidade de Gestão		
<ul style="list-style-type: none"> • Crise fiscal no setor da saúde • Necessidade de eficiência e transparência • Fornecer informação útil para decisão e planeamento • Apoia avaliação do desempenho organizacional 		
Estrutura Conceitual	Funções Práticas	Dificuldades de Implementação
<ul style="list-style-type: none"> • Contabilidade de Custos Completos: apuramento total de custos (diretos + indiretos) • Contabilidade de Custos Diferenciais: custos relevantes para decisões específicas • Contabilidade de Responsabilidade: centros de responsabilidade e controlo descentralizado 	<ul style="list-style-type: none"> • Controlo de custos e gestão operacional • Planeamento e orçamentação • Avaliação de desempenho (indicadores financeiros e não financeiros) • Tomada de decisão estratégica (modelo CVP) 	<ul style="list-style-type: none"> • Integração dos sistemas de informação • Complexidade dos processos de custeio • Resistência cultural entre profissionais clínicos

Fonte: Adaptado de Young (2019)

1.2 Contabilidade de Gestão no Setor da Saúde em Portugal

A implementação de sistemas de contabilidade de gestão representa uma elevada importância nas instituições públicas e privadas em Portugal, principalmente, no setor da saúde onde, as entidades pertencentes ao Sistema Nacional de Saúde (SNS), não têm como objetivo a obtenção de lucro, mas sim a satisfação dos utentes. Posto isto, foi publicado no ano de 1977, o Decreto-Lei n.º 129/77, de 2 de abril, onde foi aprovada a Lei Orgânica Hospitalar que refere que as receitas e despesas dos hospitais passariam a ser classificadas segundo o plano de contas hospitalar, no artigo 7º, n.º 1 (Ministério dos Assuntos Sociais, 1977).

Segundo Garrote (2022), a criação da Lei Orgânica Hospitalar teve como motivação, não só os custos bastante elevados associados ao setor, bem como a tendência visível de aumento dos custos orçamentados, que originou em medidas de controlo de

gestão, cujos objetivos foram controlar os gastos do setor, avaliar os resultados obtidos e garantir a qualidade dos cuidados de saúde prestados à população.

No dia 28 de novembro de 1996 foi aprovado, pela Portaria 898/2000, o primeiro Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais (PCAH), de utilização obrigatória nos hospitais do SNS (Ministérios de Saúde e Finanças, 1996). No ano seguinte, no dia 3 de setembro foi aprovado o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), através do Decreto-Lei n.º 232/97, que veio colmatar as lacunas presentes na contabilidade pública, ao impor a adoção imediata de um sistema integrado que reunisse a contabilidade orçamental, patrimonial e analítica (Ministério das Finanças, 1997).

Desta forma, a aplicação do POCP garantiu um melhor controlo financeiro, a obtenção de documentos financeiros fundamentais para a contabilidade nacional e permitiu o desenvolvimento das entidades (Ministério das Finanças, 1997).

Também foi aprovado na Portaria 898/2000 o Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS), tornando-se obrigatória a implementação do mesmo em todos os serviços, organismos do Ministério de Saúde e aos organismos autónomos, sob a tutela do próprio Ministério, que não se designem como empresa pública (Ministério das Finanças, 1997).

Após a publicação do Decreto-Lei n.º 93/2005, no dia 7 de junho de 2005, onde 31 unidades de saúde foram transformadas em hospitais Entidades Públicas Empresariais (EPE), foi publicado o Decreto-Lei n.º 233/2005, no dia 29 de dezembro do mesmo ano, onde foi aprovado o Estatuto das EPE, onde se define, não só, a continuação da aplicação do POCMS, bem como, as adaptações necessárias referidas no Despacho n.º 17164/2006, de 25 de agosto, sendo que certas adaptações incluem o fornecimento de informação financeira e orçamental, relativamente às compras, custos e perdas, proveitos e ganhos e investimentos (Ministério da Administração Interna, 2006; Ministério da Saúde, 2005a, 2005b).

No ano de 2007 foi publicada a última edição do PCAH, tendo sido aplicadas adaptações ao método das secções homogéneas, para um melhor tratamento gestão dos centros de custo/proveito e sendo que a contabilidade analítica interna é fundamental para a gestão de qualquer instituição hospitalar, o plano veio estabelecer linhas orientadoras para uma uniformização dos critérios de imputação e formas de distribuição dos custos e proveitos (Ministério da Saúde, 2007b).

1.3 Organizações Hospitalares e os Métodos de Custeio

1.3.1 Métodos Tradicionais

Segundo Baykasoglu e Kaplanoglu (2008), o método tradicional de cálculo de custos é amplamente utilizado para encontrar o custo dos serviços logísticos prestados. A rentabilidade direta do produto e a análise de rentabilidade do cliente são dois meios para calcular esses custos, sendo o primeiro mais direcionado para identificar todos os custos associados a determinado produto ou de uma encomenda á medida que esta vai avançando através do canal de distribuição e o segundo está mais focado em identificar os verdadeiros custos que estão associados à retenção de um cliente individual (Baykasoglu & Kaplanoglu 2008).

O cálculo dos custos de produtos e/ou serviços pelo método tradicional baseia-se, ainda de acordo com Baykasoglu e Kaplanoglu (2008), na determinação de custos diretos e indiretos e, de seguida, somar os dois para encontrar o custo individual de cada produto e/ou serviço.

O método tradicional envolve a recolha de custos indiretos dos departamentos, atribuindo-os a produtos e/ou serviços. A distribuição das despesas gerais para os produtos é realizada por um único indutor de custo e geralmente há apenas uma etapa de alocação das despesas aos objetos de custo, no entanto, usar apenas um indutor de custo para alocar os custos indiretos pode ser o método mais adequado para uma análise detalhada em várias circunstâncias (Baykasoglu & Kaplanoglu 2008).

Gomes (2007) definiu o método tradicional em quatro princípios: a valorização das existências apenas com os materiais diretos, mão-de-obra direta e gastos gerais de fabrico; a consideração dos custos de distribuição, administração e financeiros como custos do período, ou seja, não são incluídos no custo dos produtos; a utilização das horas de mão-de-obra direta e custos de mão-de-obra direta como bases de imputação, independentemente da percentagem de mão-de-obra na estrutura de custos de produção e, por fim, a utilização de bases de imputação cujos critérios de seleção foram a simplicidade e conveniência.

Situmorang e Christina (2021) identificaram como vantagem principal do método tradicional a sua facilidade na utilização e na hora de auditar. Por outro lado, os autores também identificaram algumas desvantagens do método tradicional, como a dificuldade

para explicar os resultados obtidos, o facto dos produtos apresentarem margens de lucro extremamente altas e a dificuldade de explicar os motivos que levaram à obtenção dessas mesmas margens (Situmorang & Christina 2021).

Posto isto, Gomes (2007) concluiu que o método tradicional se tornou impreciso e obsoleto visto que apenas valoriza as existências e a elaboração de relatórios financeiros ignorando, por exemplo, o apuramento dos custos dos produtos e o controlo operacional.

Na área da saúde, o apuramento dos custos nos hospitais, segundo Mugford et al. (1998), baseia-se em duas abordagens principais de acordo com a visão tradicional: *bottom-up* e *top-down*.

A abordagem *bottom-up*, segundo Costa et al. (2008), consiste no apuramento de custos a partir da recolha de informação ao longo do processo produtivo, utilizando-se, por norma, técnicas de microcusteio, isto é, permite que sejam determinados os custos por determinado doente, durante a prestação de serviço que lhe é fornecida. Relativamente à abordagem *top-down*, ainda de acordo com Costa et al. (2008), esta é calculada de acordo com a informação relacionada com os custos obtidos na contabilidade central da organização que, de seguida, são imputados internamente, obtendo-se o custo por *output* final. Particularmente, os hospitais portugueses pertencentes ao SNS, recorrem maioritariamente à abordagem *top-down*, recorrendo a métodos de custeio como o método das secções homogéneas (definido pelo PCAH) e também o método ABC (definido na NCP 27) (Costa et al., 2008).

Segundo Franco et al. (2007), o método das secções homogéneas baseia-se na divisão da empresa em segmentos organizacionais, onde se determinam os custos de funcionamento e, posteriormente, onde se procede à imputação dos mesmos aos objetos de custo. A utilização deste método tem como objetivos o apuramento dos custos de funcionamento pertencentes aos diferentes centros de custo/proveito da organização, a determinação do custo dos produtos e/ou serviços para que seja possível fornecer a informação adequada à gestão e a compatibilização entre vantagens de dispor de determinada informação e os custos inerentes à obtenção da mesma.

De acordo com Neumann e Cauvin (2017), uma organização é vista como uma sequência de secções, que se denominam secções homogéneas, sendo consideradas secções principais as que contribuem diretamente para a fabricação do produto, reunindo funções de compra e produção, por exemplo. e são consideradas secções auxiliares as que contribuem de forma indireta para a fabricação do produto.

As secções homogéneas (ou centros de custo/proveito) devem ter em consideração três princípios principais: cada secção deve ter um responsável pelo controlo dos custos, deve existir uma homogeneidade de funções, isto é, os centros de custo/proveito devem apresentar funções, tarefas ou atividades homogéneas e, por fim, tem que existir uma unidade de medida da atividade do centro, com o objetivo de possibilitar o controlo e imputação dos custos ao respetivo objeto de custeio, ou seja, a definição de uma unidade de obra (Franco et al., 2007). Ainda segundo Franco et al. (2007), caso estes objetivos não sejam cumpridos, deverá ser definida uma unidade de imputação, que irá permitir a repartição dos custos de funcionamento pelos objetos de custeio, e uma unidade de custeio que permitirá o controlo dos custos.

Quesado e Cardoso (2017) referem, em um estudo sobre a imputação dos custos nos hospitais do SNS, que em Portugal, com o surgimento do PCAH, este método veio estabelecer linhas orientadoras para uniformização dos critérios de imputação, como maneira de distribuição dos custos e dos proveitos e que a ideologia definida no próprio PCAH permanece largamente implementada nos hospitais pertencentes ao SNS.

Nesse mesmo estudo, Quesado e Cardoso (2017) referem que o PCAH também apresenta desvantagens, nomeadamente, a sua pouca utilidade para efeitos da gestão, na medida em que, os documentos de divulgação dos indicadores normalizados pelo modelo não são capazes de distinguir características específicas nos hospitais em função de fatores de escala, diferenciação de valências e complexidade. Existem hospitais que não informam a gestão dos elementos de Contabilidade Analítica por várias razões: insuficiências na implementação do plano; ausência de formas de coação e responsabilização pelos resultados; falta de unidades de obra ou indicações não rigorosas; imputação incorreta de depreciações aos respetivos centros de custo; falta de apresentação por parte da maioria dos hospitais de uma Contabilidade Analítica equilibrada relativamente aos custos diretos; a não utilização da Contabilidade Analítica baseado no PCAH como instrumento de gestão; a informação apresentada pela Contabilidade Analítica não é atempada; é rara ou não existe uma Contabilidade Analítica por doente (Quesado & Cardoso, 2017).

1.3.2 Método Custeio Baseado nas Atividades (ABC)

Desta forma, como os métodos tradicionais ficaram conhecidos por distorcer a informação sobre os custos ao utilizar a alocação tradicional dos custos, Quan e Ariei (2007) afirmam que, por outro lado, o método ABC é um método mais preciso na estimação dos custos descrevendo-o como um método para calcular um custo de um produto ao determinar todos os custos associados às atividades necessárias para produzir o mesmo.

O método ABC surgiu em meados da década de 80 nos Estados Unidos da América com a intenção de ajudar as organizações a controlar os seus custos de melhor forma e a manterem-se de forma mais eficiente no mercado (Quesado & Silva 2021). No entanto, de acordo com Borges et al. (2024) só no final da década de 80 é que o método se tornou amplamente conhecido após a publicação de um estudo na *Harvard Business Review* desenvolvido por Robert Kaplan e Robin Cooper e intitulado de “*Measure Costs Right: Make the Right Decisions*” onde os autores para além de explicarem como funciona o método, denominaram-no de *Activity-Based Costing*. Mais tarde, com o surgimento de críticas ao método, a abordagem deixou de estar tão ficada no cálculo dos custos dos produtos, para passar a ser difundida como um instrumento de auxílio aos gestores na tomada de decisão e na compreensão das causas dos custos nas organizações (Franco et al., 2007).

O método ABC pode levar a várias interpretações e, conseqüentemente, o conceito pode ser definido de diferentes maneiras. Segundo Khodadadzadeh (2015), o método ABC identifica as atividades numa empresa e atribui as despesas de cada uma das atividades a todos os produtos e/ou serviços de acordo com o consumo real de cada um deles. De acordo com Quesado e Silva (2021), o método ABC é um sistema desenhado para proporcionar informação clara sobre a produção, as atividades de apoio e os custos associados aos produtos para que os gestores possam virar as suas atenções para os produtos com maior consumo de recursos, ou seja, o método ABC tem como objetivo fulcral fornecer informação útil e precisa à gestão da empresa, tanto sobre o custo como sobre a rentabilidade dos próprios processos empresariais. Major e Hopper (2005) defendem que a definição do método ABC é pouco clara, podendo as empresas interpretar a sua terminologia de forma diferente, usando-o para propósitos diferentes e obtendo, por conseguinte, custos diferentes.

Segundo Kaplan e Anderson (2007), o método ABC corrigiu grandes deficiências apresentadas pelos métodos tradicionais de cálculo de custos, já que estes apenas consideravam três categorias de custos: mão-de-obra, matérias-primas e gastos gerais de fabrico. Enquanto as empresas eram capazes de rastrear as matérias-primas e horas de mão-de-obra utilizadas por cada um dos seus produtos individualmente, o seu sistema de custos imputava os gastos gerais de fabrico com medidas que já tinham sido registadas.

Ainda de acordo com Kaplan e Anderson (2007), o método ABC veio, aparentemente, resolver as imprecisões de imputação dos gastos gerais de fabrico ao, em primeiro lugar, rastrear os custos indiretos para as atividades realizadas pelos recursos da empresa e, de seguida, atribuindo o custo da atividade a pedidos, produtos ou clientes, com base na quantidade de cada atividade organizacional consumida.

O método ABC é um modelo económico que identifica os conjuntos de custos e/ou centros de atividade de uma organização e atribui esses custos a indutores de custos com base no número de cada atividade utilizada e já que os indutores de custo estão relacionados com as atividades, estes ocorrem em vários níveis: os indutores de nível unitário, que assumem o aumento de entradas por cada unidade produzida; os indutores de nível de lote, que assumem a variação de entradas por cada lote produzido; os indutores de nível de produto, que assumem a necessidade de entradas para apoiar a produção de cada produto e por fim os indutores de nível de instalação que estão relacionados com o processo de fabrico da organização (Akyol et al., 2005). A implementação do método ABC tem várias fases que, de acordo com Akyol et al. (2005), são as seguintes: identificar as atividades; determinar os custos dessas mesmas atividades; determinar os indutores de custos; recolher os dados das atividades e, por fim, calcular os custos dos produtos.

Kaplan e Anderson (2007) explicam que o método ABC convencional começa com uma equipa que está encarregue de entrevistar os supervisores e pessoal departamental para identificar as atividades que os mesmos executam. Após serem identificadas as atividades, a equipa pede aos funcionários para que estimem a percentagem do seu tempo que gastam em cada uma dessas atividades, sendo esta parte a mais demorada e complicada de realizar. De seguida, a equipa recolhe dados sobre a quantidade de trabalho de cada uma das atividades, permitindo assim calcular o indutor de custo de cada uma delas, ficando a faltar apenas a respetiva imputação de custos.

Quesado e Araújo (2020) enumeram várias vantagens provenientes da utilização do método ABC. Em primeiro lugar, o aumento da rentabilidade das entidades nos mais

diversos níveis, bem como uma melhora da sua competitividade; o facto de ser possível identificar o custo específico de cada atividade e do processo produtivo; a qualidade da informação, visto que, esta é mais precisa quando retirada deste sistema de custeio, quer nas atividades como nos próprios centros das mesmas; a tomada de decisões por parte dos gestores no que diz respeito a escolhas de produtos e investimentos e o facto de ser possível comparar o grau de eficiência das atividades com outras entidades que operam no mesmo setor com as mesmas atividades (Quesado & Silva, 2020).

No entanto, segundo Fito et. al (2018), existem também desvantagens no método ABC que consistem na dificuldade da sua implementação e que a expansão do próprio modelo tem sido interrompida devido a problemas conceituais.

Para Kaplan e Anderson (2007) o método ABC também apresenta alguns defeitos, já que muitas empresas não conseguiram adotar o método, acabando algumas por abandoná-lo, devido às resistências comportamentais e organizacionais que acompanham qualquer ideia nova, particularmente uma aparentemente tão radical ao ponto de considerar grande parte de custos organizacionais como variáveis e que assume a possibilidade da existência de clientes não lucrativos.

Para além disso, Kaplan e Anderson (2007) identificaram vários problemas na implementação do método ABC sendo eles: o processo de levantamento de dados é caro e demorado; os dados para o método ABC são subjetivos e difíceis de validar; os dados são caros para armazenar, processar e relatar; grande parte dos métodos ABC são locais o que não permite uma visão integrada de oportunidades de lucros; o método ABC é difícil de atualizar para acomodar mudanças e , por fim, o método é, teoricamente, incorreto porque ignora o potencial para capacidade não utilizada.

Sousa (2013) refere também a dificuldade de implementação do método ABC, mais especificamente, no tempo que o modelo exige para ser implementado. A existência de problemas na identificação das atividades, na definição dos indutores de custo, na distinção das atividades que adicionam ou não valor, as dificuldades na seleção de informação quantitativa, o desprezo por custos a curto prazo, a dificuldade na distribuição dos custos pelas variadas atividades, a complexidade, visto que, existem várias atividades e indutores de custo e a necessidade de revisão constante são algumas das desvantagens que o modelo ABC apresenta (Sousa 2013).

Vários investigadores, ao longo dos anos, realizaram vários estudos sobre a utilidade e implementação na prática do método ABC, na área da saúde. Lievens et al.

(2003) realizaram um estudo sobre a utilidade do método ABC no cálculo dos custos na radioterapia e encontraram vantagens e desvantagens. Por um lado, segundo Lievens et al. (2003), o método ABC permite uma melhor percepção dos custos departamentais, já que o mesmo estima custos mais precisos, permite a análise das implicações financeiras de trocar práticas e /ou recursos, não só no momento, mas também em simulações de variações nos padrões das práticas e na utilização dos recursos e a correção de custos pela produtividade real, mas, por outro lado, os autores afirmam que o modelo é complexo e bastante detalhado podendo-se traduzir em um aumento da carga de trabalho diário e pode causar distorções devido a algumas suposições, estimativas e alocações de gastos gerais de fabrico. Lievens et al. (2003) acabam por concluir, no final, que apesar de um método de cálculo de custos tão complexo como o ABC ser desafiador tanto em tempo, bem como, nos custos dos recursos durante o seu desenvolvimento, o seu uso diário, depois de implementado, não requer muito tempo nem esforço.

Kuchta e Zabek (2011) concluíram, após a realização de um estudo sobre o método ABC nas instituições de saúde, que o método ABC pode ser útil no cálculo dos custos unitários para curar um paciente, permitindo também, determinar o custo de atividades que não estão diretamente relacionadas com a atividade médica, por exemplo, atividades criadas com propósitos administrativos. O método ABC fornece ainda informações úteis sobre o tipo e quantidade de recursos gastos e identifica possíveis fontes de redução de custos, mantendo a qualidade do serviço fornecido (Kuchta & Zabek, 2011).

Kuchta e Zabek (2011) afirmam também que a implementação do método ABC nas instituições de saúde requer mudanças, não só nos procedimentos de cálculo, mas também na forma como as organizações funcionam e é necessária imensa informação, sendo o processo de recolha da mesma caro e longo, o que pode levar a uma resistência à implementação do método por parte dos funcionários. Segundo os autores podem surgir alguns problemas na utilização do método ABC, nomeadamente na definição dos objetos de custo e a escolha dos indutores de custo, que dependem dos resultados dos cálculos realizados, no entanto, apesar das desvantagens, o método ABC gera informação mais fíável e precisa que os métodos tradicionais.

Nunes (2012) realizou um estudo no hospital de Faro, que consistiu na comparação entre o método tradicional e o método ABC, no serviço de ortopedia e concluiu que o modelo tradicional utilizado apresenta deficiências a nível da repartição

dos custos diretos, criando assim restrições na gestão interna da organização e na tomada de decisão. No entanto, Nunes (2012) verificou que o método ABC era uma mais-valia, já que permitia o fornecimento de informação, em particular o custo médio por doente, mas a sua difícil implementação e a elevada complexidade dos serviços prestados em conjunto com a diversificação das atividades mostraram-se entraves para o bom funcionamento do modelo. Para além disso, é necessário o envolvimento constante de recursos humanos especializados durante todas as etapas da implementação e utilização do método, de modo que seja possível realizar possíveis correções e ajustamentos ao sistema, para garantir que a informação gerada será precisa.

Yereli (2009) também realizou um estudo de comparação entre o método tradicional e o método ABC tendo, assim, concluído que o último permite obter informação mais precisa relativamente aos custos, fornecendo aos gestores hospitalares informação essencial para analisar e interpretar as suas decisões relativamente aos custos. A utilização do método ABC, comparativamente aos sistemas tradicionais, permite, igualmente, determinar as suas políticas de preços e tomar decisões mais precisas sobre a orçamentação e planeamento estratégico (Yereli, 2009).

1.3.3 Método *Time-Driven Activity-Based Costing* (TDABC)

Kaplan e Anderson (2004) desenvolveram um novo modelo para dar resposta aos problemas encontrados na implementação do método ABC, o método TDABC (*Activity-Based Costing*). Kaplan e Anderson (2004) defendem que o novo método é mais simples, mais barato e mais rápido de implementar, permitindo que as taxas dos indutores de custo sejam baseadas na capacidade prática dos recursos fornecidos, e apenas requiere a estimativa de dois parâmetros, ambos fáceis de calcular: o custo unitário da capacidade de fornecimento e o tempo necessário para realizar uma atividade ou processo.

Posteriormente, Kaplan e Anderson (2007) explicam que o método TDABC simplifica o processo de apuramento de custos ao eliminar a necessidade de entrevistar os funcionários para alocar os custos dos recursos às atividades antes de os atribuir a objetos de custo (encomendas, produtos ou clientes), já que o novo modelo atribui diretamente os custos dos recursos aos objetos de custo. Ainda de acordo com Kaplan e Anderson (2007), em primeiro lugar, o método TDABC calcula o custo da capacidade de

fornecimentos de recursos, ou seja, o método calcula o custo de todos os recursos incluídos em determinado departamento ou processo (custos com pessoal, supervisão, ocupação, equipamento, tecnologia) e divide esse valor pela capacidade do mesmo departamento ou processo, obtendo assim a taxa de custo da capacidade. Em segundo lugar, o método TDABC utiliza a taxa de custo da capacidade para atribuir diretamente os custos departamentais de recursos aos objetos de custo ao estimar a procura por capacidade de recursos que cada objeto de custo necessita (Kaplan & Anderson 2007). Para tal, Kaplan e Anderson (2007) explicam que geralmente é utilizado o fator “tempo” de execução da atividade, ou seja, o modelo requer uma estimativa do tempo necessário para executar determinada atividade, mas permite que o tempo estimado seja distinto em função das peculiaridades inerentes às atividades abrangidas.

De acordo com Wernke et al. (2016), para a implementação do método TDABC é necessária a utilização de equações de tempo, que refletem as diferentes circunstâncias em que uma atividade pode estar a ser utilizada e são resultantes da identificação de atividades referentes ao processo que se quer mensurar. Everaert et al. (2008) explicam que o método TDABC está baseado na estimativa do tempo, portanto, o tempo de realização de uma atividade é estimado conforme as características específicas de cada caso. Ainda segundo Everaert et al. (2008), essas características denominam-se de indutores de tempo, sendo estes responsáveis por “conduzir” o tempo gasto numa determinada atividade. As equações de tempo moldam a forma como os indutores de tempo “conduzem” o tempo gasto em cada atividade e em ambientes mais complexos onde o tempo necessário para realizar uma atividade é conduzido por vários indutores de tempo, o método TDABC é capaz de incluir vários indutores para cada atividade (Everaert et al., 2008).

Para Hoozée e Bruggeman (2010), o conceito de equações de tempo relembra inevitavelmente a ideia de técnicas de gestão científicas, o que pode atribuir uma conotação negativa ao método TDABC, devido aos estudos de tempos e movimentos, mas, por outro lado, os autores explicam que ao dividir processos de trabalho em etapas discretas e criar procedimentos padronizados para cada etapa, os gestores podem identificar o método ideal para executar uma tarefa que garante a máxima eficiência.

De uma forma resumida, Everaert et al. (2008) afirma que para a implementação do método TDABC, são necessários seis passos: identificar os vários grupos de recursos utilizados pelas atividades; estimar o custo de cada grupo de recursos; estimar a

capacidade de tempo prático de cada grupo de recursos; calcular o custo unitário de cada grupo de recursos ao dividir o custo total de cada grupo pela respectiva capacidade de tempo prático; determinar o tempo necessário para cada evento de uma atividade com base em diferentes indutores de tempo e, por fim, multiplicar o custo unitário pelo tempo necessário para alocar os custos aos objetos de custo.

Kaplan e Anderson (2004) encontraram várias vantagens no método TDABC, desenvolvido pelos próprios, sendo elas: pode ser estimado e implementado rapidamente; é fácil de atualizar para refletir mudanças em processos, variedade de pedidos, e custos de recursos; é capaz de recolher dados de sistemas transacionais como o ERP e CRM; pode ser validado por observação direta das suas estimativas de tempos unitários; consegue-se facilmente expandir para lidar com milhões de transações enquanto oferece rapidez nos seus processos e relatos de informação em tempo real; incorpora explicitamente capacidade de recursos e destaca a capacidade de recursos não utilizada para que sejam tomadas medidas a nível da gestão e, por fim, explora equações de tempo que incorporam variação nos pedidos e o comportamento de clientes sem aumentar a complexidade do próprio modelo, ou seja, não existe a premissa de que todos os pedidos ou transações sejam iguais e necessitem do mesmo tempo de processamento.

Uma das áreas onde o estudo sobre a implementação do método TDABC é mais comum é a saúde e, em estudo sobre esse mesmo tema, Keel et al. (2017) procuraram perceber o motivo pelo qual o método TDABC tem sido aplicado na área da saúde. Keel et al. (2017) concluíram que o método TDABC é aplicável nos cuidados de saúde e pode ajudar a desenvolver processos de custos eficientes, superando assim um desafio fundamental associado aos métodos atuais de contabilização dos custos. A alocação dos custos de acordo com a taxa de custo da capacidade revelou-se mais simples comparativamente aos mecanismos de alocação de custos do método ABC e, em conjunto com observações contextualizadas, gerou estimativas de custos mais precisas, o que sugere que o método TDABC é mais capaz de lidar com a complexidade da área da saúde (Keel et al., 2017).

Segundo Keel et al. (2017), alguns aspetos do método TDABC podem ser mais simples de entender e aplicar do que os do método ABC, no entanto, a capacidade do método para informar sistemas de reembolso de pagamento agrupados e coordenar a entrega em todo o contínuo de cuidados ainda está por demonstrar, o que prova que o papel do método TDABC neste cenário de contabilização de custos ainda está em

desenvolvimento. Desta forma, Keel et al. (2017) explicam que é necessária alguma cautela no que diz respeito à sugestão que o método TDABC deva substituir os sistemas existentes, já que novos sistemas são historicamente caros e nem sempre tão eficazes como os que pretendem substituir.

Contudo, Keel et al. (2017) defendem que o método TDABC deve ser gradualmente incorporado nos sistemas já em funcionamento, de acordo com as recomendações descritas pelos mesmos ao longo do estudo, para que seja possível implementar, progressivamente, práticas de contabilização de custos estáveis e confiáveis ao nível dos processos para as organizações de saúde. Assim, é possível evitar que o método TDABC seja rotulado como caro e impraticável, bem como, melhorar o posicionamento do método em relação à estimativa de custos na prestação de cuidados e no controlo do custo do esforço de criar valor na área da saúde.

Segundo Oliveira (2022), a aplicação do método TDABC na área da saúde vem resolver o desconhecimento de custos do setor, com uma medição mais precisa dos mesmos sublinhando, ainda, a complexidade do processo de medição de custos no setor da saúde, onde geralmente o tratamento de um doente envolve diferenciados recursos: desde pessoal, equipamento, espaço e fornecimentos.

A implementação do método TDABC em ambiente hospitalar necessita de um conhecimento relativamente à sequência e a duração dos processos clínicos e administrativos usados por cada doente individualmente, estimando-se dois parâmetros em cada etapa do processo: o custo de cada recurso e o tempo gasto com cada recurso (Oliveira, 2002).

Akhavan et al. (2016) realizaram um estudo, também na área da saúde, que teve como objetivo comparar os custos de artropatias totais primárias utilizando dois métodos de contabilidade de custos: o método tradicional hospitalar e o método TDABC.

Segundo Akhavan et al. (2016), foi possível concluir que o sistema tradicional hospitalar de custos sobrestima os custos dos procedimentos cirúrgicos devido à alocação dos custos indiretos que, neste sistema, são atribuídos com base numa percentagem fixa dos custos diretos (ignorando o uso real dos recursos) e que o método TDABC demonstra ser mais eficaz e mais preciso na mensuração do uso efetivo de recursos, já que atribui os custos de acordo com o tempo real de utilização de cada recurso, o que permite calcular

os custos apenas para a capacidade efetivamente utilizada, ao contrário do método tradicional que distribui os custos totais pelos serviços prestados.

Também foi verificado, por Akhavan et al. (2016), que a utilização do método TDABC traz várias vantagens, para além da maior precisão na mensuração de recursos, como, por exemplo: o nível de detalhe do método TDABC permite identificar atividades de alto custo e elevada variabilidade, o que é informação crucial para implementar melhorias nos seus processos; o método TDABC é particularmente útil em contextos de modelos de pagamentos agrupados (*bundled payments*), que exigem uma compreensão rigorosa dos custos reais; os clínicos e administradores são capazes de redesenhar os processos de cuidados de saúde de forma informada devido à transparência e visão detalhada das análises de custos fornecidas pelo método TDABC.

Contudo, apesar das vantagens evidentes, Akhavan et al. (2016) reconhecem limitações na aplicação do método TDABC, nomeadamente o esforço significativo envolvido na construção de mapas de processo e a dificuldade em contabilizar determinados custos indiretos e certas atividades. No entanto, mesmo com as limitações encontradas, o método TDABC continua a representar uma ferramenta superior e mais informativa que o método tradicional (Akhavan et al., 2016).

Demeere et al. (2009) realizaram um estudo onde foi implementado o método TDABC, em cinco departamentos de um hospital, tendo sido destacadas várias vantagens, comparativamente ao modelo ABC. Em primeiro lugar, o método TDABC apresenta uma configuração mais simples demonstrando um reflexo mais preciso da realidade e uma maior adaptabilidade em um curto espaço de tempo. A aplicação do método TDABC melhorou a informação fornecida, o que possibilitou, não só uma melhor compreensão dos diferentes processos organizacionais, por parte dos chefes de departamento e dos gestores de saúde, mas também, a aplicação de mudanças estratégicas, por parte da direção da clínica, que permitiu o aumento do valor e da eficácia da organização (Demeere et al., 2009).

Lopes (2017) desenvolveu um projeto cujo objetivo foi encontrar uma forma diferente de medir os custos de tratamento no Hospital de Prelada, no Porto, mais concretamente, medir os custos por doente tratado na especialidade de ortopedia. Utilizando um modelo desenvolvido com base no método TDABC, Lopes (2017) criou uma ferramenta de apoio à tomada de decisão fundamental para a melhoria dos serviços

prestados, da performance e da qualidade, que permitiu, não só, o fornecimento de informação importante para a administração do hospital, mas também a identificação dos principais centros de custo por categoria de recursos e atividade e os tempos de execução de cada subatividade.

Santos (2018) também desenvolveu um projeto de implementação do método TDABC, na Unidade de Cuidados Continuados Integrados da Batalha, com o objetivo de compreender e apurar os custos de forma mais precisa e identificar os recursos que não estavam a ser otimizados no processo de tratamento do utente, de forma a promover uma melhor afetação dos mesmos. Para além disso, a autora pretendia analisar se os custos obtidos por condição clínica eram superiores ou inferiores ao reembolso das entidades financiadoras, ou seja, o SNS, as famílias dos utentes e/ou outras entidades, através da informação adquirida.

Santos (2018) constatou que no internamento de 30 e 90 dias o reembolso era suficiente para fazer face aos gastos, ao contrário do que acontecia no internamento de 180 dias, sendo que, o estudo permitiu compreender que a capacidade dos recursos não estava a ser totalmente aproveitada, uma vez que os recursos não estavam afetados da melhor forma aos processos. Assim, foi possível concluir que o método representa um avanço importante para a instituição, porque permite apurar o custo por paciente, de acordo com seu grau de complexidade.

2 Metodologia

2.1 Objetivos e Questões de Investigação

O presente estudo tem como objetivo principal analisar, em que medida, as EPE do setor da saúde em Portugal divulgam informação relacionada com a contabilidade de gestão, avaliando simultaneamente a conformidade dessas divulgações com os requisitos previstos no PCAH e na NCP 27. O estudo recorre ao modelo concetual de Young (2019) para avaliar o grau de maturidade da contabilidade de gestão nas ULS em Portugal.

A motivação para esta investigação decorre do facto de, apesar de a contabilidade de gestão desempenhar um papel determinante na avaliação da eficiência e da sustentabilidade financeira das unidades de saúde, ainda existirem dúvidas em relação ao grau de implementação prática e ao nível de cumprimento efetivo das exigências normativas em vigor.

Neste sentido, o estudo procura dar resposta a quatro questões de investigação:

1. Quais as EPE que divulgam informação sobre a contabilidade de gestão?

Entre as EPE que divulgam informação sobre a contabilidade de gestão:

2. Quais as entidades que seguem as recomendações de divulgação do PCAH?
3. Quais as entidades que cumprem as exigências de divulgação da NCP 27?
4. Qual o grau de maturidade da contabilidade de gestão nas ULS em Portugal, com base no modelo concetual de Young (2019)?

A abordagem metodológica adotada é de natureza qualitativa e exploratória, uma vez que o estudo não pretende realizar medições quantitativas sobre a eficiência da gestão hospitalar, mas sim compreender a existência, a forma e o grau de cumprimento das divulgações exigidas. Ao mesmo tempo, a investigação tem uma componente descritiva, na medida em que se procura caracterizar as práticas contabilísticas das diferentes EPE e estabelecer padrões comparativos entre elas.

2.2 Método de recolha e análise de dados

A recolha de dados para a presente investigação centrou-se na análise documental, incidindo especificamente sobre os relatórios de gestão e contas mais recentes das EPE do setor da saúde em Portugal. De acordo com a legislação em vigor e a sua própria natureza jurídica, todas as EPE estão obrigadas à divulgação anual de relatórios de gestão e contas, documentos que incluem a informação relevante para aferir o cumprimento das normas contabilísticas e regulamentares aplicáveis.

O processo de análise decorreu em duas fases complementares. Na primeira fase foram identificadas, através do site do Sistema Nacional de Saúde (SNS), as entidades de saúde que são consideradas EPE, tendo sido também efetuada a identificação das entidades que divulgam informação sobre a contabilidade de gestão, distinguindo-as das que não apresentam dados disponíveis. Na segunda fase, procedeu-se à análise detalhada das entidades que divulgam informação, de modo a verificar se cumprem as exigências previstas no PCAH e na NCP 27. Para esse efeito, foram examinados os mapas, descrições e notas constantes dos relatórios, comparando-os com as obrigações específicas de cada um destes referenciais normativos.

A análise foi estruturada em quadros comparativos e representações gráficas, de forma a facilitar a identificação de padrões, falhas ou boas práticas. Esta abordagem permitiu não apenas avaliar o nível de conformidade das EPE analisadas, mas também refletir sobre a relação entre a prática efetiva e as exigências legais e normativas em vigor.

2.2.1 Identificação das entidades objeto de estudo

O universo de estudo compreende 42 unidades de saúde com estatuto jurídico de EPE, integradas no SNS em Portugal. Estas entidades são responsáveis por uma parte substancial da prestação de cuidados hospitalares no país, gerindo recursos financeiros, humanos e materiais de elevada magnitude e complexidade.

A escolha deste universo deve-se não só à sua relevância no panorama do SNS, mas também à importância de avaliar o grau de transparência e conformidade destas

organizações em matéria de contabilidade de gestão, dado o impacto que esta tem na tomada de decisão, no planeamento e na eficiência dos serviços de saúde.

Na Tabela 2 estão representadas todas as unidades de saúde em questão:

Tabela 2- EPE em Análise

Designação	
ULS do Alentejo Central, EPE	IPO de Coimbra Francisco Gentil, EPE
ULS do Algarve, EPE	IPO de Lisboa Francisco Gentil, EPE
ULS de Almada-Seixal, EPE	IPO do Porto Francisco Gentil, EPE
ULS do Alto-Alentejo, EPE	ULS de Leiria, EPE
ULS do Alto-Ave, EPE	ULS de Lezíria, EPE
ULS do Alto-Minho, EPE	ULS de Lisboa Ocidental, EPE
ULS de Amadora-Sintra, EPE	ULS do Litoral Alentejano, EPE
ULS do Arco Ribeirinho, EPE	ULS de Loures-Odivelas, EPE
ULS da Arrábida, EPE	ULS de Matosinhos, EPE
ULS de Aveiro, EPE	ULS do Médio Tejo, EPE
ULS do Baixo Alentejo, EPE	ULS do Médio-Ave, EPE
ULS do Baixo Mondego, EPE	ULS do Nordeste, EPE
ULS de Barcelos, EPE	ULS do Oeste, EPE
ULS de Braga, EPE	ULS da Póvoa de Varzim/ Vila do Conde, EPE
ULS de Castelo Branco, EPE	ULS de Santa Maria, EPE
ULS de Coimbra, EPE	ULS de Santo António, EPE
ULS de Cova da Beira, EPE	ULS de São João, EPE
ULS de Entre Douro e Vouga, EPE	ULS de São José, EPE
ULS do Estuário do Tejo, EPE	ULS de Tâmega e Sousa, EPE
ULS de Gaia, EPE	ULS de Trás-os-Montes e Alto Douro, EPE
ULS de Guarda, EPE	ULS de Viseu-Dão-Lafões, EPE

Fonte: Elaboração Própria

2.2.2 Critérios de identificação das EPE que divulgam informação sobre Contabilidade de Gestão

Esta questão tem como objetivo identificar o universo das EPE que efetivamente tornam pública a informação relativa à contabilidade de gestão nos seus relatórios. A análise documental centrou-se na consulta dos relatórios de gestão e de contas e, ocasionalmente, de demonstrações financeiras nos respetivos websites, verificando a presença de mapas, notas ou anexos onde estivesse descrita a forma como as entidades divulgam a contabilidade de gestão.

Para responder a esta questão, foram estabelecidos critérios de identificação binários:

- D (Divulga) – quando o relatório inclui elementos explícitos de contabilidade de gestão;
- ND (Não Divulga) – quando não existem referências claras à contabilidade de gestão;
- I (Indisponível) – quando não existe nenhum tipo de relatório divulgado.

Os resultados obtidos nesta fase permitiram criar uma base sólida para as análises subsequentes, definindo quais entidades seriam alvo da avaliação detalhada sobre conformidade com o PCAH e a NCP 27.

2.2.3 Critérios de identificação das EPE que cumprem as recomendações de divulgação do PCAH

2.2.3.1 Plano de Contabilidade Analítica Hospitalar (PCAH)

O PCAH foi desenvolvido pelo Instituto de Gestão Informática e Financeira de Saúde (IGIF), cuja 1.^a edição foi aprovada a 27 de novembro de 1996. A 2.^a edição do plano surge em abril de 2000 em virtude das alterações/atualizações necessárias resultantes da implementação da 1.^a edição nos hospitais, focando-se, tal como na edição anterior, na imputação dos custos através do método das secções homogéneas. (Quesado & Cardoso, 2017).

A última e 3.^a edição do plano foi publicada em dezembro de 2004 e mais tarde republicada, sem revisões, em janeiro de 2007 motivada pela dinâmica das instituições

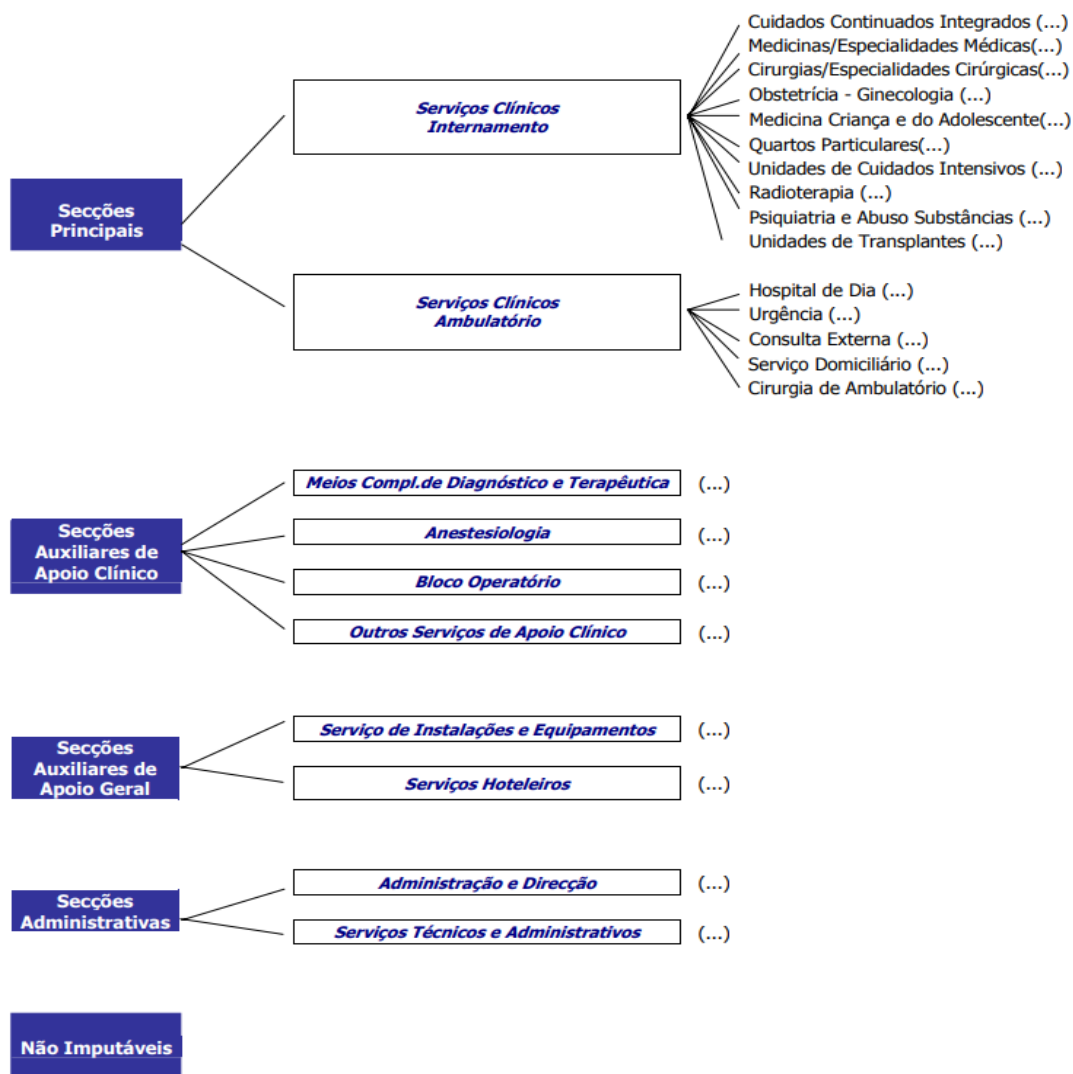
hospitalares e do setor da saúde sendo que, uma vez mais realiza-se uma atualização da edição anterior no sentido de contribuir para um aperfeiçoamento dos dados analíticos e para um controlo de gestão mais eficaz, tendo sempre presente a eficiente e racional utilização dos recursos e a melhoria da qualidade dos serviços prestados aos utentes (Quesado & Cardoso, 2017).

O PCAH é apresentado em 6 capítulos, com o 1º e 2º dedicados, respetivamente, à introdução e às considerações técnicas. O capítulo 3 destina-se à definição e caracterização das secções homogéneas, procedendo-se também à abordagem de alguns conceitos e regras em relação às mesmas. O capítulo 4 incide sobre o apuramento de custos e o capítulo 5, que é o grande contributo desta versão relativamente à anterior, define a forma do apuramento dos proveitos. O capítulo 6 é dedicado ao orçamento das secções homogéneas, mas não refere qualquer orientação específica para a sua elaboração (IGIF, 2007).

O PCAH tem como objetivos estabelecer uma estrutura de centros de custos padronizada, apurar os custos diretos, indiretos, totais e unitários de cada secção homogénea e a divulgação dos mapas de realização de gastos e proveitos (IGIF, 2007).

Na Figura 1 é possível observar a codificação das secções homogéneas definida pelo PCAH, com o objetivo de criar a estrutura de centros de custos uniforme:

Figura 1- Estrutura dos Centros de Custos do PCAH

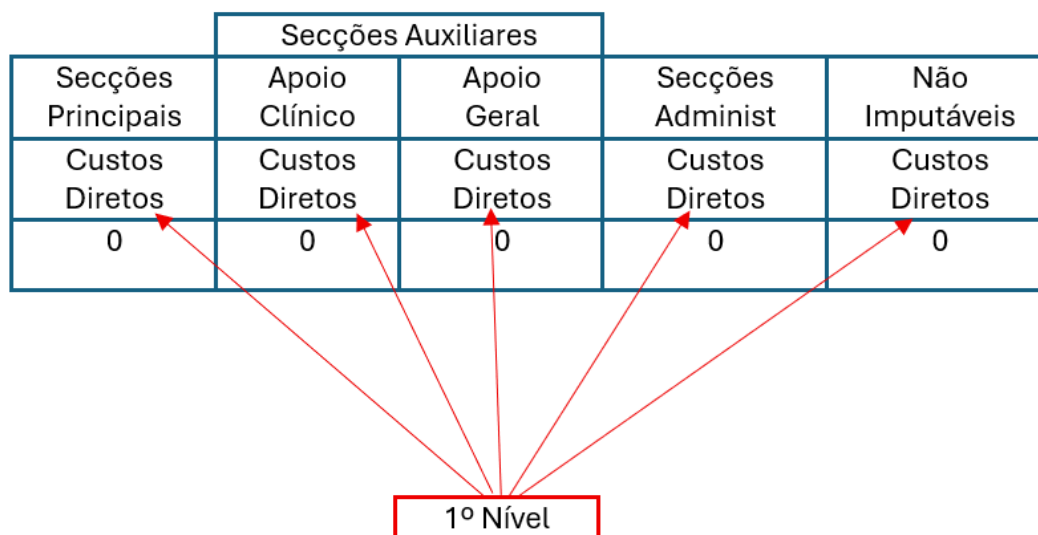


Fonte: PCAH (2007), 3ª Edição

No que ao apuramento dos custos diz respeito, o mesmo acontece ao longo de 4 níveis com a obtenção dos custos totais por secção, através da soma dos custos diretos e dos custos indiretos imputados, e à medida que os custos vão surgindo, estes são classificados e lançados em contas da contabilidade geral, nomeadamente na classe 6 (IGIF, 2007).

No primeiro nível são imputados os custos diretos nas secções, principais e administrativas, como é possível observar na Figura 2:

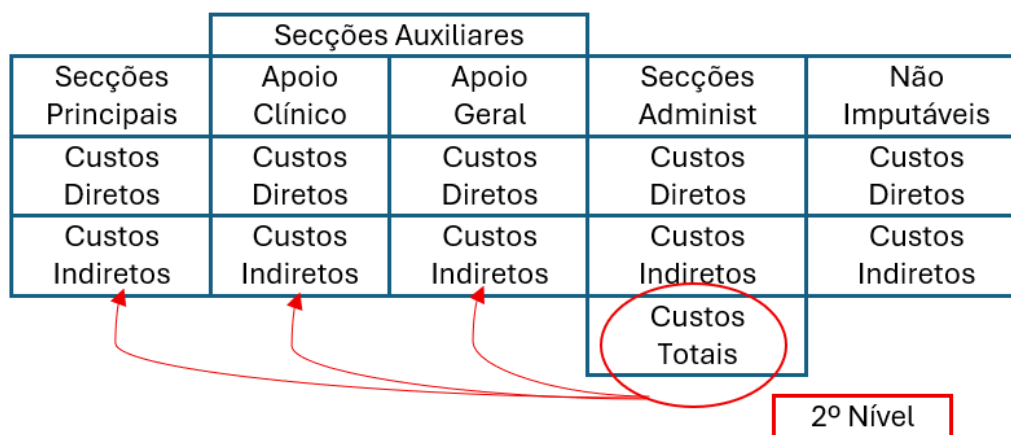
Figura 2- 1º nível do apuramento de custos do PCAH



Fonte: Adaptado do PCAH (2007), 3ª Edição

De seguida, no segundo nível, faz-se a distribuição dos custos totais das secções administrativas pelas secções auxiliares e principais como é possível observar na Figura 3:

Figura 3- 2º nível de apuramento de custos do PCAH



Fonte: Adaptado do PCAH (2007), 3ª Edição

Após este processo, é feita a distribuição dos custos totais das secções auxiliares de apoio geral às secções beneficiárias da atividade das mesmas, no 3º nível, com é possível verificar na Figura 4:

Figura 4- 3º nível de apuramento de custos do PCAH.

	Secções Auxiliares			
Secções Principais	Apoio Clínico	Apoio Geral	Secções Administ	Não Imputáveis
Custos Diretos	Custos Diretos	Custos Diretos	Custos Diretos	Custos Diretos
Custos Indiretos	Custos Indiretos	Custos Indiretos	Custos Indiretos	Custos Indiretos
		Custos Totais	Custos Totais	

3ºNível

Fonte: Adaptado do PCAH (2007), 3ª Edição

Por fim, no 4º nível distribui-se os custos totais das secções auxiliares de apoio clínico às secções principais beneficiárias da atividade das mesmas, como está representado na Figura 5:

Figura 5- 4º nível de apuramento de custos do PCAH

	Secções Auxiliares			
Secções Principais	Apoio Clínico	Apoio Geral	Secções Administ	Não Imputáveis
Custos Diretos	Custos Diretos	Custos Diretos	Custos Diretos	Custos Diretos
Custos Indiretos	Custos Indiretos	Custos Indiretos	Custos Indiretos	Custos Indiretos
	Custos Totais	Custos Totais	Custos Totais	

4ºNível

Fonte: Adaptado do PCAH (2007), 3ª Edição

Depois de concluídos os 4 níveis de distribuição, é possível obter os custos totais e, consequentemente, os custos unitários das secções homogéneas (IGIF, 2007).

2.2.3.2 Critérios de Identificação

Desta forma, o cumprimento das exigências do PCAH foi avaliado segundo os critérios mencionados na Tabela 3:

Tabela 3- Recomendações do PCAH

Recomendações do PCAH	Descrição
Definição de Secções Homogéneas	Cada hospital deve organizar os seus custos em secções principais e secções auxiliares
Estrutura dos centros de custo	Todas as unidades devem utilizar uma estrutura uniforme, definida pelo PCAH, permitindo comparabilidade entre diferentes hospitais/EPE
Separação dos custos por natureza	Os custos devem ser registados e classificados por natureza, ou seja, devem ser atribuídos a uma conta da contabilidade geral antes de serem alocados na contabilidade de custos

Divulgação dos custos diretos e indiretos	Os custos de cada atividade devem ser divulgados subdivididos em custos diretos (são imputados diretamente) e custos indiretos (são distribuídos às secções homogéneas através de critérios de imputação)
Definir unidade de medida por atividade	Cada atividade deve definir a sua “unidade de medida” que serve de base para calcular custos unitários.
Custo unitário de cada atividade	É obrigatório calcular e divulgar o custo unitário de cada atividade
Mapas de Realização de custos e de proveitos das Secções Homogéneas	Mostram, respetivamente, os custos agrupados por secções ou departamentos com funções semelhantes permitindo ver quanto cada área consome e os proveitos atribuídos a essas mesmas secções, permitindo avaliar quanto cada área contribui para a receita ou resultado

Fonte: Elaboração Própria

2.2.4 Critérios de identificação das EPE que cumprem as exigências de divulgação da NCP 27

2.2.4.1 NCP 27 – Contabilidade de Gestão

A Norma de Contabilidade Pública 27 (NCP 27), integrada no Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP) pelo Decreto-Lei n.º 192/2015, constitui o único referencial normativo especificamente dedicado à contabilidade de gestão no setor público português (Decreto-Lei n.º 192/2015, 2015).

A NCP 27, de acordo com o Decreto-Lei n.º 192/2015 (2015), tem como objetivo estabelecer a base para o desenvolvimento de um sistema de contabilidade de gestão nas Administrações Públicas, definindo os requisitos gerais para a sua apresentação, mais concretamente:

- Compreender como a contabilidade de gestão pode ser usada para apoiar os processos internos da gestão pública e contribuir para os propósitos de responsabilização pela prestação de contas;
- Facilitar a implementação da contabilidade de gestão por todas as entidades públicas;
- Explicitar os vários conceitos de custos que podem ser aplicados para satisfazer

as necessidades de informação das diversas partes interessadas e os processos de contabilidade de gestão relacionados;

- Estabelecer as linhas orientadoras para o desenvolvimento do sistema de contabilidade de gestão e da informação a divulgar;
- Permitir uma melhor avaliação da economia, eficiência e eficácia das políticas públicas (Decreto-Lei n.º 192/2015, 2015).

As características qualitativas da informação gerada pela contabilidade de gestão, segundo a NCP 27, incluem a necessidade de ser oportuna, comparável e fiável. Para tal, deve assentar num sistema de controlo interno adequado, capaz de garantir a consistência e a rastreabilidade da informação, de modo a suportar decisões eficazes de planeamento e de gestão (Decreto-Lei n.º 192/2015, 2015).

Um aspeto central da norma é os critérios de classificação e imputação de custos. A NCP 27 recomenda a utilização de metodologias que permitam uma imputação rigorosa, incentivando em particular o método ABC, que procura atribuir os custos indiretos com base no consumo real de atividades. (Decreto-Lei n.º 192/2015, 2015).

Relativamente às divulgações, a NCP 27 estabelece, no parágrafo 33, que os relatórios de gestão devem ser compreensíveis para o nível superior de gestão, devem fornecer os custos por outputs e identificar os custos controláveis por cada unidade envolvida na produção de outputs, comparar os custos reais com os planos e orçamentos, ser consistentes com a base contabilística utilizada para preparar relatórios de contabilidade financeira e ser relevantes para o planeamento e execução do orçamento (CNC, 2017). No parágrafo 34, a NCP 27 refere que o relatório deve divulgar os custos diretos e indiretos de cada bem, serviço e atividade, os rendimentos diretamente associados aos bens, serviços e atividades (se existirem), os custos totais do exercício económico, os objetos de custos finais para os quais se determinou o custo total, os critérios de imputação dos custos indiretos utilizados e os custos não incorporados (Decreto-Lei n.º 192/2015, 2015).

Por fim, a NCP 27 define ainda, no parágrafo 36, divulgações específicas para o setor da saúde, nomeadamente mapas de informação, indicando o custo direto e indireto e o respetivo rendimento associado (se existir), por cada:

- Unidade/estabelecimento de saúde;

- Dia de internamento;
- Consulta;
- Sessão;
- Doente intervencionado;
- Exame/análise.

2.2.4.2 Critérios de Identificação

Relativamente ao cumprimento das exigências de divulgação da NCP 27, o mesmo foi avaliado segundo os critérios mencionados na Tabela 4:

Tabela 4- Exigências da NCP 27

Exigências da NCP 27	Descrição
Custos diretos e indiretos de cada atividade (atividades divulgadas)	Os custos de cada atividade devem ser divulgados subdivididos em custos diretos (são imputados diretamente) e custos indiretos (são distribuídos às secções homogéneas através de critérios de imputação)
Rendimento de cada atividade (atividades divulgadas)	São os proveitos ou receitas que cada atividade gera
Custos totais de cada atividade (atividades divulgadas)	Resultado da soma dos custos diretos e dos custos indiretos imputados a essa atividade. Mostra o “custo completo” de cada atividade.
Critérios de Imputação dos custos indiretos	Regras/métodos usados para distribuir os custos indiretos pelas atividades
Objetos de custo finais	Os objetos de custo finais são os serviços ou outputs principais das unidades de saúde sobre os quais deve ser calculado e divulgado o custo.
Custos não incorporados	Gastos que não entram no cálculo dos custos das atividades/objetos de custo porque não são considerados relevantes para a produção

Fonte: Elaboração própria

Para sistematizar a avaliação, foram construídas duas tabelas de análise, uma destinada ao PCAH e outra à NCP 27, tendo sido atribuídas respostas qualitativas a cada critério de conformidade, tais como:

- Sim – quando o relatório da unidade de saúde em questão cumpre na totalidade o critério definido;
- Parcialmente – quando o relatório da unidade de saúde em questão cumpre de forma parcial ou incompleta o critério definido;
- Não – quando o relatório da unidade de saúde em questão não cumpre ou não divulga o critério definido

Esta abordagem permite não apenas medir o grau de conformidade, mas também identificar padrões comuns, inconsistências e lacunas na divulgação da contabilidade de gestão.

CAPÍTULO III – RESULTADOS OBTIDOS

3 Resultados

3.1 Análise da divulgação da Contabilidade de Gestão nas EPE

A primeira questão de investigação tem como objetivo identificar quais as EPE do setor da saúde que divulgam informação relativa à Contabilidade de Gestão nos respetivos relatórios e contas.

Nesta fase, a análise limitou-se a verificar a existência ou ausência dessa informação, sem avaliar o seu detalhe ou conformidade com as normas aplicáveis. Considerou-se a divulgação a inclusão de um capítulo destinado exclusivamente à contabilidade de gestão com mapas, quadros ou notas que evidenciem custos e/ou rendimentos associados às atividades da entidade, indo além da contabilidade financeira obrigatória.

Os resultados da análise estão representados na Tabela 5:

Tabela 5- Divulgação da Contabilidade de Gestão nas EPE

Unidade Local de Saúde EPE	Último Relatório Disponível	Estado da Divulgação
ULS do Alentejo Central, EPE	I	I
ULS do Algarve, EPE	2023	D
ULS de Almada-Seixal, EPE	2023	ND
ULS do Alto-Alentejo, EPE	2024	ND
ULS do Alto-Ave, EPE	I	I
ULS do Alto-Minho, EPE	2024	ND
ULS de Amadora-Sintra, EPE	2024	ND
ULS do Arco Ribeirinho, EPE	2023	ND
ULS da Arrábida, EPE	I	I
ULS de Aveiro, EPE	2023	ND
ULS do Baixo Alentejo, EPE	2023	ND
ULS do Baixo Mondego, EPE	2023	D
ULS de Barcelos, EPE	2023	ND
ULS de Braga, EPE	2024	ND

ULS de Castelo Branco, EPE	2024	ND
ULS de Coimbra, EPE	2022	ND
ULS de Cova da Beira, EPE	2023	ND
ULS de Entre Douro e Vouga, EPE	2023	ND
ULS do Estuário do Tejo, EPE	I	I
ULS de Gaia, EPE	2024	ND
ULS de Guarda, EPE	2023	ND
IPO de Coimbra Francisco Gentil, EPE	2024	ND
IPO de Lisboa Francisco Gentil, EPE	2023	D
IPO do Porto Francisco Gentil, EPE	2023	ND
ULS de Leiria, EPE	2024	ND
ULS de Lezíria, EPE	2023	D
ULS de Lisboa Ocidental, EPE	2024	ND
ULS do Litoral Alentejano, EPE	2024	ND
ULS de Loures-Odivelas, EPE	I	I
ULS de Matosinhos, EPE	2024	D
ULS do Médio Tejo, EPE	2024	D
ULS do Médio-Ave, EPE	2023	ND
ULS do Nordeste, EPE	2023	D
ULS do Oeste, EPE	2023	ND
ULS da Póvoa de Varzim/ Vila do Conde, EPE	2024	ND
ULS de Santa Maria, EPE	2024	D
ULS de Santo António, EPE	2024	D
ULS de São João, EPE	2024	D
ULS de São José, EPE	2022	ND
ULS de Tâmega e Sousa, EPE	2024	ND
ULS de Trás-os-Montes e Alto Douro, EPE	2023	ND
ULS de Viseu-Dão-Lafões, EPE	2023	ND

Legenda: D- Divulga/ ND- Não Divulga/ I- Indisponível

Fonte: Elaboração Própria

Fazendo uma análise, em valores absolutos, aos resultados da tabela anterior, é possível verificar que, das 42 entidades analisadas, 5 entidades não apresentaram qualquer relatório (12%).

Relativamente às 37 entidades que apresentaram relatórios de gestão e contas recentes, apenas 10 entidades efetuaram alguma divulgação da sua contabilidade de gestão (24%) enquanto 28 entidades não fizeram qualquer menção à mesma (76%).

3.2 Conformidade das EPE com o PCAH

A segunda questão de investigação procurou aferir em que medida as EPE do setor da saúde que divulgam informação de Contabilidade de Gestão cumprem os requisitos previstos no Plano de Contabilidade Analítica Hospitalar PCAH.

O objetivo não foi apenas verificar a existência de dados, mas sobretudo avaliar se a informação disponibilizada se encontra estruturada e alinhada com os princípios de transparência, comparabilidade e rigor preconizados pelas recomendações do PCAH.

O PCAH estabelece uma estrutura uniforme para a recolha e tratamento da informação de custos no setor hospitalar. Para avaliar o cumprimento das exigências do PCAH, foram considerados os seguintes critérios (ver Tabela 2):

- Definição de Secções Homogéneas;
- Estrutura dos Centros de Custos;
- Separação dos custos por natureza;
- Divulgação dos Custos diretos e indiretos;
- Definição de unidade de medida por secção;
- Custo Unitário de cada atividade;
- Mapas de Realização de Custo e Proveitos;

A Tabela 6 apresenta a análise do cumprimento, por cada EPE, dos principais critérios definidos pelo PCAH, com respostas qualitativas, conforme definido na metodologia:

Tabela 6- Análise do cumprimento das recomendações do PCAH

Unidades Locais de Saúde EPE	Recomendações do PCAH						
	Definição de Secções Homogéneas	Estrutura dos Centros de Custos	Separação dos custos por natureza	Divulgação dos Custos Diretos e Indiretos	Definir unidades de medida por atividade	Custo Unitário de cada atividade	Mapas de Realização de Custos e Proveitos
ULS do Algarve	Parcialmente (Apenas as principais)	Parcialmente	Sim	Sim	Não	Não	Não
ULS do Baixo Mondego	Sim	Parcialmente	Parcialmente	Sim	Sim	Parcialmente	Parcialmente
IPO de Lisboa Francisco Gentil	Sim	Parcialmente	Não	Não	Não	Não	Não
ULS de Lezíria	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Sim	Não
ULS de Matosinhos	Não	Parcialmente	Não	Não	Não	Sim	Não
ULS do Médio Tejo	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não
ULS do Nordeste	Sim	Parcialmente	Não	Sim	Parcialmente	Parcialmente	Não
ULS de Santa Maria	Não	Parcialmente	Não	Sim	Não	Parcialmente	Não
ULS de Santo António	Sim	Parcialmente	Parcialmente	Sim	Parcialmente	Sim	Não
ULS de São João	Parcialmente (Apenas as principais)	Parcialmente	Não	Sim	Não	Parcialmente	Não

Fonte: Elaboração própria

3.2.1 Definição de Secções Homogéneas

Analisando mais detalhadamente cada critério, foi possível verificar que apenas 3 EPE - a ULS de Matosinhos, a ULS do Médio Tejo e a ULS de Santa Maria - não apresentam qualquer definição das secções homogéneas. Para estas entidades não é possível realizar uma análise de como os custos diretos e indiretos foram agrupados e distribuídos por atividade, impossibilita também perceber quais as atividades/áreas que são mais ou menos eficientes e não permite realizar comparações com outras entidades que cumpram o critério.

No entanto, 2 entidades - a ULS do Algarve e a ULS de São João - cumprem parcialmente esta exigência, definindo apenas as secções principais, o que permite, pelo menos, identificar e calcular os custos associados às atividades principais e oferece à gestão informações básicas para a tomada de decisões. Contudo, continua a ser insuficiente já que as atividades principais apresentam custos artificiais, mais baixos do que a realidade, devido à falta de distribuição dos custos das secções auxiliares e a comparabilidade entre EPE continua a estar em causa.

Por fim, verificou-se que as 5 EPE restantes, as ULS do Baixo Mondego, de Lezíria, do Nordeste, de Santo António e o IPO De Lisboa Francisco Gentil, cumprem a exigência definindo as secções principais e auxiliares, com diferentes níveis de detalhe, mas sendo sempre possível identificar os custos por secção. Posto isto, é possível admitir uma taxa de cumprimento total do critério de 50%.

3.2.2 Estrutura dos Centros de Custos

Relativamente à estrutura dos centros de custo, verificou-se que apenas 1 entidade, a ULS do Médio Tejo, incumpe na totalidade o critério, ignorando por completo a estrutura delineada no PCAH, colocando em causa, mais uma vez, a comparabilidade com outras EPE. Por outro lado, também apenas 1 entidade cumpre na totalidade a estrutura dos centros de custos, a ULS de Lezíria, o que demonstra a dificuldade de todas as EPE em seguir a estrutura, bem como, uma possível falta de praticidade da mesma.

As restantes 8 entidades apresentam diferentes níveis de cumprimento parcial da estrutura dos centros de custo. A ULS do Algarve, a ULS de Matosinhos, a ULS de Santa Maria e a ULS de São João cumprem, ao detalhe a estrutura referente aos “Serviços Clínicos - Ambulatório” nas Secções Principais, mas não cumprem o restante da estrutura, nomeadamente as atividades dos “Serviços Clínicos- Internamento”, ainda nas Secções Principais, bem como as duas Secções Auxiliares e a Secção Administrativa.

As restantes 4 entidades, a ULS do Baixo Mondego, o IPO de Lisboa Francisco Gentil, a ULS do Nordeste e a ULS de Santo António apresentam o mesmo nível de cumprimento ao nível das Secções Principais, mas conseguem apresentar os custos para as Secções Auxiliares e para a Secção Administrativa no geral, falhando apenas nas

atividades designadas para as mesmas pelo PCAH. Este critério apresenta uma taxa de cumprimento total de apenas 10%.

3.2.3 Separação dos Custos por Natureza

Na separação dos custos por natureza, 5 entidades incumprem por completo a separação dos custos por natureza o que leva, conseqüentemente, à perda de rastreabilidade, ou seja, é impossível perceber de onde vêm os custos, torna-se também impossível análise detalhadas de custos (por exemplo o custo médio de um doente com base em gastos com pessoal ou com base em consumos de medicamentos) e a nível de gestão perde-se capacidade de negociação e não existe a capacidade de *benchmarking* (se uma ULS gasta mais em medicamentos que outra, isso nunca fica claro sem esta separação).

Contudo, este critério foi cumprido, parcialmente, por 2 entidades, a ULS do Baixo Mondego e a ULS de Santo António, e na totalidade pela ULS do Algarve. Enquanto as 2 primeiras entidades separaram, apenas, os custos diretos por natureza, a ULS do Algarve incluiu também os custos indiretos na separação, ou seja, este critério apresenta também uma taxa de cumprimento total de apenas 10%.

3.2.4 Divulgação dos Custos Diretos e Indiretos

No que diz respeito ao apuramento dos custos diretos e indiretos, o único critério comum entre o PCAH e a NCP 27 não se verificou, curiosamente, cumprimentos parciais. Posto isto, verificou-se que apenas 2 entidades, o IPO de Lisboa Francisco Gentil e a ULS de Matosinhos, não cumprem este critério dificultando, assim, a compreensão de como os recursos estão a ser consumidos, tornando-se impossível identificar áreas de desperdício bem como calcular custos unitários de atividades.

Por outro lado, o critério em questão tem a maior taxa de cumprimento total de todas as exigências do PCAH (80%), já que 8 entidades apuram os seus custos diretos e indiretos.

3.2.5 Definição de Unidades de Medida por Atividade

A definição de unidades de medida por secção foi um critério incumprido por 6 entidades, tendo como consequência principal a impossibilidade de calcular custos unitários de atividades (por exemplo, o custo de uma consulta, de um dia de internamento, etc...), mas também a análise de desempenho entre entidades perde valor, já que não existe uma base sólida e consistente para comparação.

A ULS do Nordeste e a ULS de Santo António cumprem parcialmente este critério já que definem unidades de medida, mas apenas para algumas atividades, faltando em ambos os casos a definição de unidades de medida para as Secções Auxiliares.

As entidades em falta, a ULS do Baixo Mondego e a ULS de Lezíria cumprem este critério na totalidade. Apesar da ULS de Lezíria ser a única que apresenta unidades de medida para todas as atividades, já que é a única entidade que cumpre a estrutura de centros de custos como foi mencionado anteriormente, considerou-se como cumprimento total para a ULS do Baixo Mondego já que esta apresenta unidades de medida para todas as atividades que divulga.

3.2.6 Cálculo do Custo Unitário de Cada Atividade

No seguimento do critério anterior, também foi analisado o cálculo do custo unitário de cada atividade, para verificar se o cumprimento/incumprimento das entidades seria o mesmo.

Assim, verificou-se que das 6 entidades que não cumpriram o critério anterior, curiosamente, apenas 3, a ULS do Algarve, o IPO de Lisboa Francisco Gentil e a ULS do Médio Tejo, mantiveram a tendência e não calcularam os custos unitários.

As ULS de Matosinhos, de Santa Maria e de São João, que também não tinham cumprido o critério anterior, calcularam o custo unitário para algumas atividades, no caso das 2 últimas, tenho cumprido parcialmente o critério e no caso da ULS de Matosinhos considerou-se um cumprimento total já que calculou o custo unitário para todas as atividades que tinha divulgado anteriormente.

Relativamente às restantes entidades, as ULS do Baixo Mondego e do Nordeste também calcularam o custo unitário apenas para algumas das suas atividades enquanto as

2 entidades restantes, as ULS de Lezíria e de Santo António calcularam-no para todas as suas atividades. Desta forma, pode-se concluir que o critério em questão tem uma taxa de cumprimento total de 30%.

3.2.7 Mapas de Realização de Custos e Proveitos

O último critério pelo qual foram avaliadas as exigências do PCAH, foi a divulgação dos mapas de realização de custos e de proveitos, sendo que 9 entidades não cumprem este critério e apenas a ULS do Baixo Mondego cumpre parcialmente este critério, ao divulgar versões incompletas de ambos os mapas.

O incumprimento deste critério põe em causa, não só, a capacidade de análise, por parte da gestão, da eficiência real de cada serviço ou atividade já que os mapas mostram quanto cada uma gerou em custos e, quando aplicável, proveitos, mas também a transparência da contabilidade de gestão tornando-a menos credível, já que os órgãos de gestão não conseguem perceber de que forma os recursos estão a ser consumidos e os respetivos proveitos.

Por fim, conclui-se que a divulgação dos mapas de realização de custos e proveitos é o critério com menor taxa de cumprimento total, em 0%.

3.3 Conformidade das EPE com a NCP 27

A NCP 27 – Contabilidade de Gestão estabelece os princípios e requisitos para a elaboração e divulgação da informação de contabilidade de gestão no setor público administrativo, incluindo as EPE da saúde, tendo como objetivo central garantir a transparência, comparabilidade e utilidade da informação sobre os custos.

No entanto, contrariamente ao PCAH que funciona como um plano estruturante e técnico para a organização da contabilidade analítica, a NCP 27 introduz obrigações de divulgação no relatório de gestão. Para avaliar o cumprimento das exigências do PCAH, foram considerados os seguintes critérios (ver Tabela 3):

- Custos diretos e indiretos de cada atividade;
- Rendimento de cada atividade;
- Custos totais de cada atividade;

- Critérios de Imputação dos custos indiretos;
- Objetos de custo finais (parágrafo 36 da NCP 27);
- Custos não incorporados.

A Tabela 7 apresenta a análise do cumprimento, por cada EPE, dos principais critérios definidos pela NCP 27, com respostas qualitativas, explicadas anteriormente na metodologia.

Tabela 7- Análise do cumprimento das exigências da NCP 27

Unidades Locais de Saúde EPE	Exigências de divulgação da NCP 27					
	Custos diretos e indiretos de cada atividade (atividades divulgadas)	Rendimento de cada atividade (atividades divulgadas)	Custos totais de cada atividade (atividades divulgadas)	Critérios de Imputação dos custos indiretos	Objetos de custo finais (parágrafo 36 da NCP 27)	Custos não incorporados
ULS do Algarve	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Sim
ULS do Baixo Mondego	Sim	Sim	Sim	Não	Sim	Sim
IPO de Lisboa Francisco Gentil	Não	Não	Sim	Não	Sim	Sim
ULS de Lezíria	Sim	Não, mas com justificação	Sim	Não	Sim	Sim
ULS de Matosinhos	Não	Não	Não	Não	Parcialmente	Não
ULS do Médio Tejo	Sim	Não	Sim	Não	Não	Não
ULS do Nordeste	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não
ULS de Santa Maria	Sim	Sim	Sim	Não	Sim	Não
ULS de Santo António	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Sim
ULS de São João	Sim	Sim	Sim	Não	Sim	Não

Fonte: Elaboração própria

3.3.1 Rendimento de cada atividade

Ao analisar todos os critérios, escolhidos para avaliar as exigências da NCP 27 (exceto os custos diretos e indiretos que haviam sido analisados anteriormente no âmbito do PCAH), foi possível observar, relativamente à divulgação do rendimento de cada atividade, que 7 entidades (as ULS do Algarve, de Lezíria, de Matosinhos, do Médio Tejo,

do Nordeste, de Santo António e o IPO de Lisboa Francisco Gentil) não cumprem este critério.

O incumprimento deste critério é bastante relevante, já que impede a avaliação das margens de cada atividade e da sua sustentabilidade económico-financeira, tornando, assim, impossível determinar se determinadas atividades, ainda que onerosas, são compensadas por elevados proveitos.

Apenas a ULS de Lezíria apresentou uma justificação para o incumprimento deste critério alegando que, não só, que todo o trabalho de produção dos *outputs* é efetuado manualmente em ficheiros de Excel, não existindo software disponível para o apoio ao cálculo, mas também, devido ao facto de a faturação ser efetuada em data muito posterior à data da elaboração dos *outputs* da Contabilidade de Gestão, sendo assim impossível incluir essa informação.

Por outro lado, as restantes 3 entidades, as ULS do Baixo Mondego, de Santo António e de São João, cumprem na totalidade este critério. Não obstante o facto de que as 3 entidades não apresentam o mesmo número de atividades, como analisado anteriormente no âmbito do PCAH, considerou-se como cumprimento total do critério já que todas apresentam o rendimento para todas as atividades que divulgam, individualmente.

Posto isto, conclui-se que a divulgação do rendimento de cada atividade apresenta uma taxa de cumprimento de 30%.

3.3.2 Custos totais de cada atividade

A divulgação dos custos totais de cada atividade aparenta ser um critério de execução e divulgação mais fácil, tendo em conta que, apenas a ULS e Matosinhos não cumpre este critério, o que demonstra uma incoerência bastante evidente, sendo que a ULS de Matosinhos é uma das entidades que calcula os custos unitários de cada atividade, que advêm dos custos totais.

Por outro lado, sendo que todas as outras entidades cumprem o critério, este é um dos critérios com uma taxa de cumprimento total mais alta, em 90%. Tal como anteriormente, considerou-se cumprimento total do critério a divulgação dos custos totais para as respetivas atividades.

3.3.3 Critérios de imputação dos custos indiretos

Se a análise do critério anterior evidenciou a sua fácil execução, a análise dos critérios de imputação dos custos indiretos mostrou exatamente o contrário, sendo que todas as entidades incumprem por completo este critério.

Esta lacuna compromete a credibilidade da informação divulgada, dado que não é possível aferir se os custos indiretos foram distribuídos com base em critérios objetivos e consistentes, como horas de enfermagem, área ocupada ou número de doentes. Posto isto, a taxa de cumprimento deste critério é, obviamente, 0%.

3.3.4 Objetos de custo finais

Relativamente à identificação dos objetos de custo finais (conforme definido no parágrafo 36 da NCP 27) verificou-se que apenas a ULS do Médio Tejo não cumpre com o critério e apenas a ULS de Matosinhos cumpre o mesmo de forma parcial. Estas omissões têm efeitos relevantes, já que impedem a determinação dos custos unitários por serviço e a comparação entre entidades do SNS, limitando seriamente o *benchmarking* entre unidades hospitalares.

Contudo, a situação no geral é muito positiva, com 8 entidades a cumprir na totalidade o critério em análise, permitindo assim associar os custos às atividades finais prestadas ao utente, como consultas, internamentos ou urgências. A taxa de cumprimento total é das mais altas no âmbito da NCP 27, situando-se em 80%.

3.3.5 Custos não incorporados

Por fim, no que diz respeito à divulgação dos custos não incorporados verifica-se um cenário bastante equilibrado, com 5 entidades que não cumprem o critério (as ULS de Matosinhos, do Médio Tejo, do Nordeste, de Santa Maria e de São João) e com as restantes 5 entidades que cumprem o critério (as ULS do Algarve, do Baixo Mondego, de Lezíria, de Santo António e o IPO de Lisboa Francisco Gentil).

A ausência de divulgação pode induzir em erro, levando a crer que todos os custos foram incorporados quando tal pode não ter acontecido. Posto isto, a taxa de cumprimento total da divulgação dos custos não incorporados situa-se a 50%.

4 Discussão

4.1 Aplicação do Plano de Contabilidade Analítica Hospitalar (PCAH)

A análise dos relatórios de contas de 10 ULS revelou diferenças significativas na aplicação do PCAH e na divulgação de informação em conformidade com a NCP 27. Relativamente ao PCAH, algumas unidades, como a ULS da Lezíria, a ULS do Baixo Mondego e a ULS de Santo António, destacam-se pelo cumprimento de forma consistente da maioria dos critérios, principalmente a definição clara das secções homogéneas, incluindo tanto secções principais como auxiliares, e a divulgação de custos diretos e indiretos. Este alinhamento permite uma visão detalhada dos custos associados a cada atividade hospitalar, facilitando a análise de eficiência, a tomada de decisão e a gestão estratégica de recursos.

Em contraste, a ULS de Matosinhos, a ULS do Médio Tejo, a ULS de Santa Maria e o IPO de Lisboa apresentam incumprimentos significativos, evidenciando uma fraca implementação do PCAH, nomeadamente pela ausência da maioria dos critérios em análises, já que no caso da ULS de Matosinhos apenas é divulgado o custo unitário de cada atividade, o IPO de Lisboa apenas define as secções homogéneas e as ULS do Médio Tejo e de Santa Maria apenas divulgam os custos diretos e indiretos. Estas lacunas evidenciam que, embora exista um esforço de contabilização interna, a aplicação incompleta do PCAH limita a eficácia da contabilidade analítica como instrumento de apoio à gestão e compromete a comparabilidade entre as entidades

Unidades como a ULS do Algarve e a ULS do Nordeste demonstram cumprimento de alguns critérios fulcrais na totalidade, como a divulgação dos custos diretos e indiretos, a separação dos custos por natureza (no caso da ULS do Algarve) e a definição de secções homogéneas (no caso da ULS do Nordeste). Cumprem também alguns critérios de forma parcial, mas falham em aspetos estruturais, como a completa definição de unidades de medida e a sistematização dos mapas de custos. Estas situações ilustram que, mesmo com alguns elementos do PCAH implementados corretamente, lacunas na aplicação total do plano podem gerar inconsistências e, como mencionado já anteriormente, dificultar a análise comparativa entre unidades.

É possível afirmar que os resultados obtidos, onde apenas 30% das unidades de saúde analisadas apresentam níveis consistentes de cumprimento, parecem confirmar algumas críticas apontadas por Quesado e Cardoso (2017), segundo as quais o PCAH não disponibiliza informação relevante para a gestão nem tem em conta as particularidades dos hospitais, o que acaba por desencorajar a sua adoção e divulgação.

Analisando os resultados com base na taxa de cumprimento de cada critério, destaca-se o facto de a maioria das ULS divulgar, de forma total ou parcial, custos diretos e indiretos. Este é um progresso significativo, uma vez que a distinção entre estes dois tipos de custos constitui um dos princípios fundamentais da contabilidade de custos completos (Young, 2019). Ao reconhecer e separar custos diretamente associados aos pacientes ou às atividades específicas daqueles que são partilhados ou administrativos, as ULS demonstram um avanço importante rumo a uma maior transparência e rigor na informação financeira. Essa prática, como sublinha Young, é essencial para compreender o comportamento dos custos e identificar oportunidades de melhoria na utilização dos recursos.

Outro aspeto positivo é a existência, em várias unidades, de estruturas parciais de centros de custo e de secções homogéneas, ainda que incompletas. Apesar de apenas uma ULS apresentar uma estrutura plenamente implementada, a grande maioria já dispõe de alguma forma de organização interna que permite o registo e controlo de custos. Este resultado é encorajador, pois confirma a existência de bases estruturais que podem ser desenvolvidas para sustentar sistemas mais sofisticados de gestão. Young (2019) enfatiza que a definição de centros de custo é a etapa inicial e imprescindível para a atribuição de responsabilidades e para a análise de desempenho económico por unidade de serviço. A presença parcial destas estruturas indica que as ULS portuguesas começam a consolidar uma cultura de gestão orientada por informação, mesmo que ainda incipiente.

Por outro lado, existem também destaques negativos. O ponto mais crítico é a ausência generalizada da separação de custos por natureza, que apenas uma ULS implementou integralmente. Essa falha é particularmente relevante porque o PCAH assenta precisamente na distinção entre naturezas de despesa (pessoal, fornecimentos e serviços externos, amortizações, entre outros), que serve de base à apuração dos custos por centro e à elaboração dos mapas de custos e proveitos. Young (2019) enfatiza que, num sistema de custeio tradicional, a identificação clara da natureza dos custos é o

primeiro passo para garantir a sua imputação correta. A inexistência dessa separação enfraquece todo o processo subsequente de alocação e compromete a fiabilidade das análises de desempenho.

Outra limitação importante é a não definição de unidades de medida e o cálculo incompleto dos custos unitários em grande parte das ULS. Esta fragilidade reflete uma dificuldade estrutural comum em sistemas públicos de saúde: a ausência de uma ligação consistente entre custos e produção. Young (2019) argumenta que, sem essa ligação, a contabilidade torna-se um instrumento meramente descritivo, incapaz de apoiar decisões estratégicas ou de avaliar a eficiência operacional. Assim, embora o PCAH forneça a estrutura para medir custos, a sua utilidade depende da capacidade das organizações de relacionar esses custos com volumes de atividade, algo que os resultados sugerem estar longe de ser alcançado de forma generalizada.

A situação é agravada pela quase inexistência de mapas de realização de custos e proveitos, verificada em nove das dez unidades analisadas. Estes mapas constituem o ponto culminante do processo contabilístico previsto no PCAH, pois integram informação de custos e receitas, permitindo avaliar o resultado operacional de cada centro. A ausência desses instrumentos revela não apenas uma lacuna técnica, mas também a falta de uma cultura de responsabilização financeira. Young (2019) destaca precisamente a importância de integrar a contabilidade de gestão num sistema de controlo institucional que relacione recursos consumidos com resultados obtidos. Sem esse fecho analítico, o processo contabilístico perde a sua função de suporte à decisão e de avaliação de desempenho.

As fragilidades observadas refletem, de forma clara, os desafios de implementação identificados por Young (2019). O autor sublinha, como mencionado e explicado previamente, que os sistemas de contabilidade de gestão em organizações de saúde enfrentam quatro obstáculos recorrentes: a fragmentação dos sistemas de informação, a complexidade dos processos de custeio, a resistência cultural de profissionais clínicos e a escassez de formação em gestão entre os responsáveis pelas unidades operacionais. Estes fatores explicam, em grande medida, o motivo pelo qual o PCAH é aplicado apenas parcialmente nas ULS portuguesas, apesar da sua “obrigatoriedade” formal. A predominância do não cumprimento total em várias dimensões analisadas indica a

existência de iniciativas isoladas, não sustentadas por uma política de implementação coerente nem por um investimento sistemático em capacitação e integração tecnológica.

4.2 Aplicação da NCP 27 – Contabilidade de Gestão

Relativamente à NCP 27, a análise evidencia níveis de cumprimento ligeiramente superiores face ao PCAH, mas ainda assim marcados por disparidades. As ULS do Algarve, do Baixo Mondego, da Lezíria, de Santa Maria, de Santo António e de São João destacam-se como as mais consistentes, cumprindo, na totalidade, quase todos os critérios em questão, apresentando, no entanto, uma falha em comum: a explicitação dos critérios de imputação. Em contrapartida, as ULS de Matosinhos e do Médio Tejo revelam baixo cumprimento das exigências de divulgação, sendo que a ULS de Matosinhos não apresenta de forma clara nenhum critério e a ULS do Médio Tejo apenas cumpre dois critérios (custos diretos e indiretos de cada atividade e custos totais de cada atividade).

O IPO de Lisboa e a ULS do Nordeste apresentam níveis de cumprimento razoáveis, destacando-se a ausência de divulgação de rendimentos de cada atividade, embora cumpra na apresentação de custos totais e dos objetos de custo finais. Embora a presença de algumas informações seja positiva, esta divulgação parcial limita a comparabilidade e a utilidade da informação para gestão e auditoria, destacando a necessidade de uniformização e padronização na apresentação de dados.

Os resultados obtidos em relação à NCP 27 demonstram que existe uma maior percentagem de unidades de saúde que cumprem de forma consistente as suas exigências (60%). Posto isto, os resultados evidenciam também algumas concordâncias com os estudos de Kuchta e Zabek (2011) e de Nunes (2012) sobre o método ABC, sendo que, segundo a própria NCP 27, o método ABC é o método de custeio recomendável para utilização e os estudos em questão afirmam que, nas instituições de saúde, o método permite calcular os custos unitários para curar um paciente e o custo médio por doente, respetivamente, o que pode levar as unidades de saúde analisadas a preferirem cumprir as exigências NCP 27 por considerarem estas informações mais importantes.

Por outro lado, os mesmos autores referem que a implementação do método ABC tem um grau elevado de dificuldade e complexidade, o que pode justificar a falta de cumprimento consistente por parte das restantes unidades de saúde (40%).

4.3 Grau de Maturidade da Contabilidade de Gestão nas ULS em Portugal: PCAH vs NCP 27

Ao nível comparativo, destacaram-se como entidades com maior nível de cumprimento das exigências presentes no PCAH e na NCP 27, em conjunto, a ULS da Lezíria, com uma taxa de cumprimento total de, aproximadamente, 67% e a ULS do Baixo Mondego, com uma taxa de cumprimento total de, aproximadamente, 58%.

Pelo contrário, entidades como a ULS de Matosinhos, com uma taxa de cumprimento total de apenas 8% e a ULS do Médio Tejo, com uma taxa de cumprimento total de, aproximadamente, 16% evidenciam incumprimentos significativos, não só no que se refere ao PCAH, mas também à NCP 27, refletindo maiores fragilidades na utilização da contabilidade de gestão como ferramenta de apoio à decisão. As taxas de cumprimento total das restantes entidades situam-se entre os 30 % e os 50%.

Ao analisar, especificamente, o cumprimento de cada critério é possível concluir que a divulgação dos custos totais por parte de 80% das ULS em análise vai de encontro ao estudo de Young (2019), onde o autor explica que a determinação do custo total de cada serviço é essencial para compreender o uso dos recursos e apoiar o planeamento e controlo das operações. A generalização desta prática indica que as ULS portuguesas estão a consolidar uma cultura de relato financeiro mais consistente e transparente.

Outro ponto favorável é a divulgação generalizada dos objetos de custo finais, presente em oito ULS e parcialmente implementada. Esta prática permite associar custos a serviços, departamentos ou unidades funcionais específicas, reforçando o princípio da responsabilização por centros de gestão. De acordo com Young (2019), a atribuição clara de custos aos responsáveis operacionais promove o controlo descentralizado e a eficiência organizacional. Assim, a existência desta correspondência entre custos e unidades operacionais demonstra uma aproximação ao modelo de gestão defendido pelo autor, no qual a contabilidade de gestão é utilizada como instrumento de avaliação e responsabilização institucional.

Apesar desses avanços, persistem lacunas significativas que comprometem a aplicação plena da NCP 27 e a utilidade da informação produzida, sendo que, o caso mais explícito é a ausência total de divulgação dos critérios de imputação dos custos indiretos,

já que, nenhuma das dez ULS cumpre esta exigência. Este resultado indica que, embora os custos totais sejam calculados e divulgados, a metodologia usada para distribuir custos comuns entre as diferentes atividades não é transparente. Young (2019) alerta que, sem a explicitação dos critérios de alocação, os relatórios de custos perdem validade analítica, pois não é possível verificar a coerência entre a estrutura de custos e o processo produtivo. Esta limitação reduz a fiabilidade e a comparabilidade dos dados, comprometendo o seu valor para o controlo de gestão.

Outro ponto fraco importante é a escassa divulgação dos rendimentos de cada atividade, observada apenas em três ULS (Baixo Mondego, Santa Maria e Santo António). Esta omissão impede relacionar custos e receitas, impossibilitando a análise de resultados económicos e de eficiência. Young (2019) sublinha que a contabilidade de gestão deve fornecer simultaneamente informação sobre custos e *outputs*, permitindo avaliar a produtividade e a sustentabilidade financeira das operações. Sem esta correspondência entre custos e rendimentos, as ULS permanecem num modelo de relato unidimensional, em que a informação é essencialmente descritiva e não analítica.

A comparação entre PCAH e NCP 27 evidencia que, mesmo utilizando o PCAH como modelo estruturante, as unidades nem sempre alinham integralmente a divulgação com os requisitos da NCP 27. Por exemplo, algumas unidades que aplicam corretamente o PCAH não detalham critérios de imputação ou custos não incorporados exigidos pela NCP 27, indicando que a existência de um plano estruturante não garante a conformidade plena com normas de divulgação mais gerais. Este ponto evidencia a necessidade de harmonização entre os instrumentos, de forma a maximizar a utilidade da contabilidade de gestão, promover a transparência e permitir uma análise comparativa entre unidades.

O cumprimento parcial ou inexistente dos normativos tem consequências práticas importantes. A ausência de definição de secções homogéneas, a falta de separação de custos por natureza e a divulgação incompleta de custos diretos e indiretos dificultam a avaliação da eficiência das atividades hospitalares e comprometem o planeamento estratégico. A ausência de unidades de medida e mapas de realização limita a capacidade de comparar dados entre períodos ou unidades, prejudicando a tomada de decisão baseada em evidências. Por outro lado, unidades que cumprem a maioria dos critérios fornecem informação detalhada e confiável, permitindo identificar áreas de melhoria, gerir recursos de forma mais eficaz e apoiar decisões estratégicas fundamentadas.

A Tabela 8 síntese que relaciona os resultados empíricos obtidos com o modelo conceitual de Young (2019). Com base na análise documental realizada, o grau de maturidade da contabilidade de gestão nas ULS em Portugal revela-se desigual e ainda em desenvolvimento. Embora algumas unidades, como a ULS da Lezíria, Baixo Mondego e Santo António, apresentem práticas mais alinhadas com os princípios do modelo de Young (2019) - nomeadamente na separação de custos, definição de centros de responsabilidade e divulgação de critérios de imputação - outras entidades, como Matosinhos e o IPO de Lisboa, demonstram lacunas significativas. A ausência de integração entre sistemas de informação, a limitada responsabilização descentralizada e a fraca utilização da contabilidade de gestão como instrumento estratégico indicam que, apesar dos avanços, a maturidade global permanece moderada, com espaço para evolução rumo a uma aplicação mais plena e estratégica do modelo conceitual.

Tabela 8 – Relação entre os Resultados Empíricos e o Modelo Concetual de Young (2019)

Dimensão do Modelo de Young	Descrição Teórica	Evidência Empírica nas ULS	Análise Crítica
Custos Completos	Apuramento total dos custos diretos e indiretos	Algumas ULS (Lezíria, Baixo Mondego) evidenciam separação clara de custos; outras (Matosinhos, IPO Lisboa) apresentam lacunas	A aplicação é desigual; falta uniformização nos critérios de imputação e definição de centros de custo
Custos Diferenciais	Foco em custos relevantes para decisões específicas	Pouca evidência de uso explícito para decisões estratégicas	Indica uma lacuna na utilização da contabilidade de gestão como ferramenta de apoio à decisão
Contabilidade de Responsabilidade	Centros de responsabilidade com prestação de contas	Relatórios analisados não evidenciam claramente esta estrutura	Sugere ausência de responsabilização descentralizada e limitação na avaliação de desempenho
Controlo de Custos e Gestão Operacional	Análise do comportamento dos custos para otimização	Algumas ULS apresentam mapas de custos e proveitos; outras não divulgam	A falta de consistência compromete o uso da informação para gestão operacional
Planeamento e Orçamentação	Orçamentos como instrumentos de previsão e controlo	Pouca articulação entre contabilidade analítica e orçamentação nos relatórios	Indica fragilidade na integração entre planeamento financeiro e contabilidade de gestão
Avaliação de Desempenho	Indicadores financeiros e não financeiros	Indicadores são pouco explorados nos relatórios de gestão	Limita a capacidade de monitorar eficiência e eficácia
Tomada de Decisão Estratégica	Uso de modelos como CVP para decisões	Não há evidência de aplicação de modelos analíticos nos documentos	Aponta para subutilização do potencial estratégico da contabilidade de gestão

Fonte: Elaboração própria

O presente estudo teve como objetivo analisar o grau de cumprimento das exigências previstas no PCAH e da NCP 27 por parte das EPE no setor da saúde, em Portugal. A análise realizada aos relatórios de gestão e de contas permitiu avaliar não apenas a conformidade formal com os referenciais, mas também o impacto prático que a sua adoção (ou ausência dela) tem na fiabilidade e utilidade da informação de custos para a gestão hospitalar.

Os resultados obtidos evidenciam que o grau de maturidade da contabilidade de gestão nas ULS em Portugal é desigual e ainda em desenvolvimento. Apesar dos avanços verificados na implementação de sistemas de contabilidade de gestão, persistem fragilidades significativas que comprometem a comparabilidade e a utilidade da informação produzida. No que respeita ao PCAH, verificou-se que a maioria das entidades cumpre apenas parcialmente os critérios estabelecidos, com especial incidência na falta de separação dos custos por natureza, insuficiente divulgação das unidades de medida e ausência de mapas de realização de custos e proveitos. Estas falhas afetam diretamente a fiabilidade do apuramento de custos e a capacidade das unidades de avaliar a eficiência dos serviços prestados.

A ULS da Lezíria, a ULS do Baixo Mondego e a ULS de Santo António destacam-se como as entidades que apresentam o maior nível de conformidade com o PCAH, evidenciando uma estrutura de centros de custos mais detalhada e uma separação rigorosa entre custos diretos e indiretos. Por outro lado, unidades como a ULS de Matosinhos e a ULS do Médio Tejo revelam um grau de cumprimento bastante reduzido, limitando-se a divulgar informação parcial e não estruturada. Estes contrastes sugerem que a implementação do PCAH continua a depender fortemente das práticas internas de cada instituição, da maturidade do sistema de contabilidade de gestão e do investimento em recursos humanos qualificados.

No que diz respeito à NCP 27, verifica-se uma melhoria assinalável, no entanto foi particularmente notória a ausência de informação sobre os critérios de imputação dos custos indiretos. Apesar disso, a maioria das unidades divulga custos diretos e indiretos, custos totais e objetos de custo finais, o que demonstra algum grau de alinhamento com as exigências do normativo. A ULS do Algarve, a ULS do Baixo Mondego, a ULS da Lezíria, a ULS de Santa Maria, a ULS de Santo António e a ULS de São João destacam-se como entidades com maior nível de cumprimento, apresentando uma divulgação mais

consistente e detalhada. Em sentido oposto, o IPO de Lisboa e a ULS de Matosinhos revelam maiores fragilidades, com omissões significativas em vários critérios.

De um modo geral, verificou-se que apesar do PCAH e da NCP 27 terem objetivos complementares, a necessidade, por parte das unidades de saúde, de cumprimento de ambos os referencias torna-se completamente contraditória e praticamente impossível, já que o PCAH aponta para a utilização de um modelo tradicional de custeio, o método das secções homogéneas, e a NCP 27, aponta para a utilização do método ABC. O comprovativo claro da não complementaridade das referências é o facto de que nenhuma unidade de saúde apresenta um cumprimento total de ambos, em conjunto.

As consequências destas lacunas vão além do mero incumprimento formal. A ausência de informação completa compromete a transparência da gestão pública, dificulta a avaliação da eficiência hospitalar e limita a possibilidade de comparar o desempenho entre entidades. Além disso, impede a plena utilização da contabilidade de gestão como ferramenta de apoio à decisão estratégica e orçamental — uma das finalidades centrais da reforma da contabilidade pública.

Em termos práticos, os resultados obtidos reforçam a necessidade de reforçar a formação técnica dos responsáveis pelas áreas financeiras e de gestão nas ULS, bem como de uniformizar procedimentos através de orientações claras por parte da Administração Central do Sistema de Saúde. A implementação de sistemas informáticos integrados e de maior automatização na recolha e tratamento de dados poderá igualmente contribuir para a melhoria da qualidade da informação reportada.

Em suma, conclui-se que as Unidades Locais de Saúde E.P.E. ainda não atingiram um nível de maturidade uniforme na aplicação do PCAH e da NCP 27. Embora existam exemplos de boas práticas, as fragilidades detetadas revelam a necessidade de reforçar a cultura de transparência e de responsabilização financeira no setor público da saúde, consolidando a contabilidade de gestão como instrumento fundamental de eficiência, sustentabilidade e prestação de contas.

Este estudo contribui para o conhecimento empírico sobre a aplicação das normas de contabilidade de gestão no setor público da saúde, evidenciando, em simultâneo, as boas práticas e as dificuldades da sua operacionalização.

O estudo apresenta algumas limitações que devem ser consideradas na interpretação dos resultados. Apenas 10 relatórios de contas foram analisados, o que limita a generalização para todas as unidades de saúde. A análise baseou-se exclusivamente em informação publicada, sem acesso a dados internos ou entrevistas com gestores, o que pode subestimar a aplicação efetiva dos normativos. Além disso, diferenças na forma de apresentação da informação dificultaram comparações diretas entre algumas unidades, especialmente no que diz respeito à nomenclatura de secções, unidades de medida e critérios de imputação de custos indiretos.

Futuras investigações poderão aprofundar esta análise, comparando diferentes tipos de entidades públicas (ULS, IPO, hospitais universitários) ou alargando o estudo a outras áreas do setor público. Seria igualmente relevante explorar de que forma o grau de cumprimento das normas influencia indicadores de desempenho financeiro.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Akhavan, S., Ward, L., & Bozic, K. J. (2016). Time-driven activity-based costing more accurately reflects costs in arthroplasty surgery. *Clinical Orthopaedics and Related Research*, 474(1), 8–15. <https://doi.org/10.1007/s11999-015-4214-0>
- Akyol, D., Tuncel, G., & Bayham, G. M. (2005). A comparative analysis of activity-based costing and traditional costing. *World Academy of Science, Engineering and Technology* 3 136–139. <https://citeseerx.ist.psu.edu/document?repid=rep1&type=pdf&doi=e08da485068f4ec1fd1bb9b489c93309cfdcbb5c>
- Baykasoğlu, A., & Kaplanoğlu, V. (2008). Application of activity-based costing to a land transportation company: A case study. *International Journal of Production Economics*, 116(2), 308–324. <https://doi.org/10.1016/j.ijpe.2008.08.049>
- Borges, P., Alves, M. do C., & Silva, R. (2024). The Activity-Based Costing System Applied in Higher Education Institutions: A Systematic Review and Mapping of the Literature. *Businesses*, 4(1), 18–38. <https://doi.org/10.3390/businesses4010002>
- Costa, C., Santana, R., Lopes, S., & Barriga, N. (2008). A importância do apuramento de custos por doente: Metodologias de estimação aplicadas ao internamento hospitalar português. *Revista Portuguesa de Saúde Pública*, 7, 131–146. <http://hdl.handle.net/10362/19706>
- Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro. (2015). *Aprova o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas*. *Diário da República*, n.º 178/2015 – I Série. Ministério das Finanças. https://www.cnc.min-financas.pt/pdf/SNC_AP/Instrumentos%20Contabilisticos/NCP_27.pdf
- Demeere, N., Stouthuysen, K., & Roodhooft, F. (2009). Time-driven activity-based costing in an outpatient clinic environment: Development, relevance and managerial impact. *Health Policy*, 92(2–3), 296–304. <https://doi.org/10.1016/j.healthpol.2009.05.003>
- Everaert, P., Bruggeman, W., Sarens, G., Anderson, S. R., & Levant, Y. (2008). Cost modeling in logistics using time-driven ABC: Experiences from a wholesaler. *International Journal of Physical Distribution & Logistics Management*, 38(3–4), 172–191. <https://doi.org/10.1108/09600030810866977>
- Fito, M. A., Llobet, J., & Cuguero, N. (2018). The activity-based costing model trajectory: A path of lights and shadows. *Intangible Capital*, 14(1), 146–161. <https://doi.org/10.3926/ic.1107>

- Franco, V. S., Oliveira, Á. V., Morais, A. I., Oliveira, B. de J., Lourenço, I. C., Major, M. J., Jesus, M. A., & Serrasqueiro, R. (2007). *Temas de contabilidade de gestão: Os custos, os resultados e a informação para a gestão* (2.^a ed.). Livros Horizonte. https://www.academia.edu/44022998/Temas_de_Contabilidade_de_Gest%C3%A3o_Os_CusTos_os_RESULTADOS_E_A_INFORMA%C3%87%C3%83O_PARA_A_GEST%C3%83O
- Garrote, A. S. A. S. (2022). *A influência do controlo de gestão no processo de tomada de decisão nos hospitais públicos portugueses* [Dissertação de Mestrado, Universidade de Coimbra]. Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra. <https://hdl.handle.net/10316/104881>
- Gomes, C. (2007). *A contabilidade de gestão e o custeio baseado nas actividades nas grandes empresas portuguesas. Os determinantes do custeio baseado nas actividades*. [Tese de doutoramento, Universidade do Minho]. <https://hdl.handle.net/1822/8480>
- Hoozée, S., & Bruggeman, W. (2010). Identifying operational improvements during the design process of a time-driven ABC system: *The role of collective worker participation and leadership style*. *Management Accounting Research, Volume 21, Issue 3*, 185- 198. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2010.01.003>
- Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde (2007). *Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais* (3.^a Ed.). Lisboa: Ministério da Saúde. https://www.acss.min-saude.pt/wp-content/uploads/2017/03/PCAH_3Edicao.pdf
- Instituto Português de Oncologia de Coimbra Francisco Gentil, E. P. E. (2024). *Relatório e Contas 2024*. <https://www.ipocoimbra.min-saude.pt/category/institucional/instrumentos-de-gestao/> - Acedido em 18/07/2025
- Instituto Português de Oncologia de Lisboa Francisco Gentil, E. P. E. (2023). *Relatório de Gestão e Contas 2023*. https://www.ipolisboa.min-saude.pt/wp-content/uploads/2024/05/IPOLFG_RC_2023.pdf - Acedido em 18/07/2025
- Instituto Português de Oncologia do Porto Francisco Gentil, E. P. E. (2023). *Relatório e Contas 2023*. https://ipoporto.pt/wpsite_2020/wp-content/uploads/2024/07/8_9_11_12.-RC_2023.pdf - Acedido em 18/07/2025

- Kaplan, R. S., & Anderson, S. R. (2004). *Time-driven activity-based costing* (Working Paper No. 04-045). Harvard Business School. <https://www.hbs.edu/ris/Publication%20Files/04-045.pdf>
- Kaplan, R. S., & Anderson, S. R. (2007). *Time-driven activity-based costing: A simpler and more powerful path to higher profits*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Keel, G., Savage, C., Rafiq, M., & Mazzocato, P. (2017). Time-driven activity-based costing in health care: A systematic review of the literature. *Health Police, Volume 121, Issue 7*, 755-763. <https://doi.org/10.1016/j.healthpol.2017.04.013>
- Khodadadzadeh, T. (2015). A state-of-art review on activity-based costing. *Accounting*, 89–94. <https://doi.org/10.5267/j.ac.2015.12.001>
- Kuchta, D., & Ząbek, S. (2011). Activity-based costing for health care institutions. In *Proceedings of the 8th International Conference on Enterprise Systems, Accounting and Logistics (ICESAL 2011)* (pp. 300–311). Thassos Island, Greece. <https://www.manajemenrumahsakit.net/wp-content/uploads/2013/10/Activity-based-costing-for-health-care-institutions.pdf>
- Lievens, Y., van den Bogaert, W., Kesteloot, K. (2003). Activity-based costing: A practical model for cost calculation in radiotherapy. *Int. J. Radiat. Oncol. Biol. Phys.* 57, 522–535 [https://doi.org/10.1016/s0360-3016\(03\)00579-0](https://doi.org/10.1016/s0360-3016(03)00579-0)
- Lopes, A. (2017). *Time-Driven Activity-Based Costing aplicado à gestão hospitalar: Uma nova forma de contabilizar custos unitários de tratamento* [Dissertação de mestrado, Faculdade de Engenharia, Universidade do Porto]. Repositório Aberto da Universidade do Porto. <https://hdl.handle.net/10216/106785>
- Major, M., & Hopper, T. (2005). Managers divided: Implementing ABC in a Portuguese telecommunications company. *Management Accounting Research*, 16(2), 205–229. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2005.01.004>
- Ministério da Administração Interna. (2006). Despacho n.º 17164/2006, de 25 de agosto. *Diário da República 2a série*, 164, 16422–16422. https://www.eo.gov.pt/legislacao/Documents/Despacho_17164_2006.pdf

- Ministério da Saúde. (2005a). Decreto-Lei n.º 233/2005, de 29 de dezembro. *Diário da República 1a série-A*, 249, 7323–7333. <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/decreto-lei/233-2005-469067>
- Ministério da Saúde. (2005b). Decreto-Lei n.º 93/2005, de 7 de junho. *Diário da República 1a série-A*, 109, 3636–3637. <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/decreto-lei/93-2005-220550>
- Ministério da Saúde. (2007b). *Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais* (Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde (ed.); 3.a ed.). Administração Central do Sistema de Saúde (ACSS). https://www.acss.min-saude.pt/wp-content/uploads/2017/03/PCAH_3Edicao.pdf
- Ministério das Finanças. (1997). Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro. *Diário da República 1a série-A*, 203, 4594–4638. <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/decreto-lei/232-1997-641123>
- Ministério dos Assuntos Sociais. (1977). Decreto-Lei n.º 129/77, de 2 de abril. *Diário da República 1a série*, 78, 683–686. <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/decreto-lei/129-1977-139718>
- Mugford, M., Hutton, G., & Fox-Rushby, J. (1998). Methods for economic evaluation alongside a multicentre trial in developing countries: A case study from the WHO Antenatal Care Randomised Controlled Trial. *Paediatric and Perinatal Epidemiology*, 12(Suppl. 2), 75–97. <https://doi.org/10.1046/j.1365-3016.1998.00008.x>
- Neumann, B., & Cauvin, E. (2007). French cost accounting methods: ABC and other structural similarities. *Journal of Cost Management*, 21(3), 35–41. https://www.academia.edu/17333032/French_Cost_Accounting_Methods_ABC_and_others_Structural_Similarities
- Nunes, C. (2012). *A Implementação do Método Activity Based Costing: O caso do serviço de ortopedia do Hospital de Faro*. Tese de Mestrado em Contabilidade. Faculdade de Economia - Universidade do Algarve. <http://hdl.handle.net/10400.1/2891>
- Oliveira, C. (2002). *Aplicação do Time-Driven Activity-Based Costing no Serviço de Imagiologia do Centro Hospitalar de Trás-os-Montes e Alto Douro: Estudo de caso dos exames de Tomografia Computorizada*. [Dissertação, Universidade de Trás-os-Montes e

Alto Douro]. Repositório UTAD. <https://repositorio.utad.pt/bitstreams/9f4b7ff1-4a13-48b5-a446-683b15242100/download>

Quesado, P., & Araújo, D. (2020). Implementação do modelo de custeio ABC numa empresa dedicada à produção e desenvolvimento de masterbatch. *European Journal of Applied Business Management*, Special Issue of ICABM2020, 2021, pp. 16-40. <https://nidisag.isag.pt/index.php/IJAM/article/view/529>

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://nidisag.isag.pt/index.php/IJAM/article/view/177>

Quesado, P., & Silva, R. (2021). Activity-based costing (ABC) and its implication for open innovation. *Journal of Open Innovation: Technology, Market, and Complexity*, 7(1), 1–20. <https://doi.org/10.3390/joitmc7010041>

Santos, I. (2018). *Apuramento de custos através do time-driven activity-based costing (TDABC) numa unidade de cuidados continuados e integrados com vista à criação de valor* [Dissertação de mestrado, Escola Superior de Tecnologia e Gestão, Instituto Politécnico de Leiria]. Repositório do IPLeia. <http://hdl.handle.net/10400.8/3779>

Situmorang, B., & Christina. (2021). Analysis of Activity Based Costing Method as the Basis Determination of Hospital Services Rates. *Conference Series*, 3(1), 19–31. <https://adijournal.org/index.php/conferenceseries/article/view/349>

Sousa, A., (2013). *O Sistema Custeio Baseado em Atividades e a Melhor Afetação dos Recursos*. [Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto]. RCIPP- Repositório Científico do Instituto Politécnico do Porto. <http://hdl.handle.net/10400.22/2060>

Unidade Local de Saúde do Algarve, E. P. E. (2023). *Relatório de Gestão e Contas CA 2023*. <https://www.chualgarve.min-saude.pt/wp-content/uploads/sites/2/2024/06/Relatorio-de-Gestao-e-Contas-2023.pdf> - Acedido em 17/07/2025

Unidade Local de Saúde de Almada- Seixal, E. P. E. (2023). *Relatório e Contas 2023*. <https://www.hgo.min-saude.pt/wp-content/uploads/sites/18/2020/09/RELAT%C3%93RIO-E-CONTAS-2023.pdf>- Acedido em 17/07/2025

- Unidade Local de Saúde do Alto- Alentejo, E. P. E. (2024). *Relatório e Contas 2024*.
https://www.ulsna.min-saude.pt/wp-content/uploads/sites/7/2019/02/RC2024_vf_ACSS1_Signed_signed_signed_signed_Signed_signed.pdf - Acedido em 17/07/2025
- Unidade Local de Saúde do Alto Minho, E. P. E. (2024). *Relatório e Contas 2024*.
https://www.ulsam.min-saude.pt/wp-content/uploads/sites/10/2016/11/Relat%C3%B3rio-e-Contas-2024_.pdf - Acedido em 17/07/2025
- Unidade Local de Saúde do Amadora- Sintra, E. P. E. (2024). *Relatório e Contas*.
<https://hff.min-saude.pt/wp-content/uploads/Relatorio-e-Contas.pdf> - Acedido em 17/07/2025
- Unidade Local de Saúde do Arco Ribeirinho, E. P. E. (2023). *Relatório e Contas- 2023*.
http://www.chbm.min-saude.pt/attachments/article/301/relatorio_contas23.pdf - Acedido em 17/07/2025
- Unidade Local de Saúde de Aveiro, E. P. E. (2023). *Relatório e Contas 2023*.
<https://ulsra.min-saude.pt/wp-content/uploads/2016/09/DEL-1-Relatorio-de-Gestao-e-Contas-2023-Assinado-por-CA-compactado.pdf> - Acedido em 17/07/2025
- Unidade Local de Saúde do Baixo Alentejo, E. P. E. (2023). *Relatório e Contas 2023*.
<https://www.ulsba.min-saude.pt/wp-content/uploads/sites/15/2023/03/Relat%C3%B3rio-e-Contas-2023.pdf> - Acedido em 17/07/2025
- Unidade Local de Saúde do Baixo Mondego, E. P. E. (2023). *Relatório-de-Gestão-e-Contas-2023*.
https://www.hdfigueira.min-saude.pt/wp-content/uploads/sites/12/2018/12/Relat%C3%B3rio-de-Gest%C3%A3o-e-Contas-2023_v2_31-maio-final2.pdf - Acedido em 17/07/2025
- Unidade Local de Saúde de Barcelos, E. P. E. (2023). *Relatório de Gestão e Contas 2023*.
https://www.hbarcelos.min-saude.pt/wp-content/uploads/sites/11/2017/12/Relatorio-e-Contas_HSMM_2023_CLC_29.07.2024-1.pdf - Acedido em 17/07/2025
- Unidade Local de Saúde de Braga, E. P. E. (2024). *Relatório e Contas|2024*.
https://www.hospitaldebraga.pt/storage/texts/RC_HB_2024_final_compressed.pdf - Acedido em 18/07/2025

- Unidade Local de Saúde de Castelo Branco, E. P. E. (2024). *Relatório e Contas 2024*. <https://www.ulscb.min-saude.pt/wp-content/uploads/sites/9/2016/12/Relatorio-e-contas-2024.pdf> - Acedido em 18/07/2025
- Unidade Local de Saúde de Coimbra, E. P. E. (2022). *Relatório e Contas 2022*. <https://www.chuc.min-saude.pt/wp-content/uploads/sites/43/2023/10/Relat%C3%B3rio-e-Contas-de-2022.pdf> - Acedido em 18/07/2025
- Unidade Local de Saúde de Cova da Beira, E. P. E. (2023). *Relatório e Contas 2023*. https://www.chcbeira.min-saude.pt/wp-content/uploads/sites/31/2024/12/RC_2023_VF.pdf - Acedido em 18/07/2025
- Unidade Local de Saúde de Entre Douro e Vouga, E. P. E. (2023). *Relatório de Gestão e Contas do Centro Hospitalar de Entre o Douro e Vouga E.P.E. 2023*. https://www.chedv.min-saude.pt/wp-content/uploads/sites/26/2024/11/RGC-2023_.pdf - Acedido em 18/07/2025
- Unidade Local de Saúde de Gaia, E. P. E. (2024) *Relatório e Contas 2024*. https://www.ulsge.min-saude.pt/REGULAMENTOS_DOCUMENTOS - Acedido em 18/07/2025
- Unidade Local de Saúde de Guarda, E. P. E. (2023). *Relatório de Gestão- 2023*. <https://www.ulsguarda.min-saude.pt/wp-content/uploads/sites/6/2016/11/RGC-2023-2-versao.pdf> - Acedido em 18/07/2025
- Unidade Local de Saúde de Leiria, E. P. E. (2024). *Relatório & Contas*. https://www.ulslr.min-saude.pt/wp-content/uploads/sites/38/2025/06/ULS-RL_Relatorio-Contas-2024_v1_compressed.pdf - Acedido em 18/07/2025
- Unidade Local de Saúde de Lezíria, E. P. E. (2023). *Relatório de Gestão e Contas*. https://www.hds.min-saude.pt/wp-content/uploads/sites/17/2022/02/RELATORIO-E-CONTAS-2023_signed_signed_signed_signed_signed_signed_signed-1_compressed-1.pdf - Acedido em 18/07/2025
- Unidade Local de Saúde de Lisboa Ocidental, E. P. E. (2024). *Relatório de Gestão e Contas*. https://www.chlo.min-saude.pt/~chlomins/images/documents/relatorios-/Relatrio_de_Gesto_e_Contas_2024_compressed.pdf - Acedido em 19/07/2025

- Unidade Local de Saúde do Litoral Alentejano, E. P. E. (2024). *Relatório e Contas 2024*. <https://www.ulsla.min-saude.pt/wp-content/uploads/sites/8/2016/11/RC-2024-com-CLC.pdf> - Acedido em 19/07/2025
- Unidade Local de Saúde de Matosinhos, E. P. E. (2024). *Relatório & Contas 2024*. https://www.ulsm.min-saude.pt/wp-content/uploads/sites/16/2025/05/Relatorio-e-Contas_2024_compressed.pdf - Acedido em 19/07/2025
- Unidade Local de Saúde do Médio Tejo, E. P. E. (2024). *Relatório de Gestão & Contas 2024*. https://www.chmt.min-saude.pt/wp-content/uploads/sites/27/2025/06/RGC-ULSMT-2024_2025.pdf - Acedido em 19/07/2025
- Unidade Local de Saúde do Médio Ave, E. P. E. (2023). *Relatório & Contas 2023*. <https://www.ulsmave.min-saude.pt/wp-content/uploads/sites/36/2025/05/2023-Relat%C3%B3rio-Contas.pdf> - Acedido em 19/07/2025
- Unidade Local de Saúde do Nordeste, E. P. E. (2023). *Relatório de Gestão e Contas 2023*. https://www.ulsne.min-saude.pt/wp-content/uploads/sites/5/2025/01/Relatorio_Gestao_Contas2023.pdf - Acedido em 19/07/2025
- Unidade Local de Saúde do Oeste, E. P. E. (2023). *Relatório & Contas – Centro Hospitalar do Oeste 2023*. https://www.choeste.min-saude.pt/wp-content/uploads/sites/30/2024/08/Relat%C3%B3rio-Contas-2023_aprovado-CA-09.05.2024.pdf - Acedido em 19/07/2025
- Unidade Local de Saúde da Póvoa de Varzim/ Vila do Conde, E. P. E. (2024). *Relatório de Gestão e Contas 2024*. <https://www.chpvvc.min-saude.pt/wp-content/uploads/sites/34/2025/05/Relat%C3%B3rio-de-Gest%C3%A3o-e-Contas-2024.pdf> - Acedido em 19/07/2025
- Unidade Local de Saúde de Santa Maria, E. P. E. (2024). *Relatório e Contas 2024*. https://www.ulssm.min-saude.pt/wp-content/uploads/2025/06/Relatorio_e_contas_2024.pdf - Acedido em 19/07/2025
- Unidade Local de Saúde de Santo António, E. P. E. (2024). *Relatório e Contas- 2024*. https://www.ulssa.pt/documentos/Instituicao/bom_governo/Relatorio_contas/Relatorio_e_Contas_2024_signed.pdf - Acedido em 20/07/2025

- Unidade Local de Saúde de São João, E. P. E. (2024). *Relatório & Contas de 2024*. https://portal-chsj.min-saude.pt/portalchsj/uploads/document/file/1028/ulssjoao_r_c_2024.pdf - Acedido em 20/07/2025
- Unidade Local de São José, E. P. E. (2022). *Relatório e Contas 2022*. <https://www.chlc.min-saude.pt/gestao/relatorios-de-atividades/> - Acedido em 20/07/2025
- Unidade Local de Saúde de Tâmega e Sousa, E. P. E. (2024). *Relatório e Contas 2024*. https://www.chts.min-saude.pt/wp-content/uploads/sites/4/2025/08/ULSTS_Relatorio-e-Contas-2024_vf_signed.pdf - Acedido em 21/07/2025
- Unidade Local de Saúde de Trás-os-Montes e Alto Douro, E. P. E. (2023). *Relatório e Contas*. <https://www.chtmad.min-saude.pt/wp-content/uploads/sites/25/2025/02/Relat%C3%B3rio-e-Contas-2023.pdf> - Acedido em 21/07/2025
- Unidade Local de Saúde de Viseu-Dão-Lafões (2023). *Relatório e Contas de 2023*. <https://www.chtv.min-saude.pt/wp-content/uploads/sites/24/2024/11/Relat%C3%B3rio-e-Contas-2023-ULSVDL.pdf> - Acedido em 21/07/2025
- Vărzaru, A. A., Bocean, C. G., Criveanu, M. M., Budică-Iacob, A.-F., & Popescu, D. V. (2023). *Assessing the contribution of managerial accounting in sustainable organizational development in the healthcare industry*. *International Journal of Environmental Research and Public Health*, 20(4), 2895. <https://doi.org/10.3390/ijerph20042895>
- Wernke, R., Lembeck, M., Junges, I., Zanin, A., & Medeiros, J. P. (2016). TDABC (Time-driven activity-based costing) aplicado em uma pequena empresa de costura industrial. *Revista Contabilidade, Controle e Conformidade*, 8(3), 78–93. <http://dx.doi.org/10.5380/rcc.v8i3.38450>
- Yereli, A. N. (2009). Activity-Based Costing and Its Application in a Turkish University Hospital. *AORN Journal*, 89(3), 573–576, 579–591. <https://doi.org/10.1016/j.aorn.2008.09.002>
- Young, D. W. (2019). *Management accounting in healthcare organizations* (5th ed.). Health Administration Press.

https://www.researchgate.net/publication/362504130_Management_Accounting_in_Healthcare_Organizations