



Diana Manuela da Rocha Simões

Proposta de implementação do sistema *Activity Based Costing* (ABC) nas cirurgias de oftalmologia

Trabalho de Projeto apresentado à Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Gestão



UNIVERSIDADE DE COIMBRA



FEUC FACULDADE DE ECONOMIA
UNIVERSIDADE DE COIMBRA

Diana Manuela da Rocha Simões

Proposta de implementação do sistema *Activity Based Costing* (ABC) nas cirurgias de oftalmologia

Trabalho de Projeto do Mestrado em Gestão apresentado à Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra para a obtenção do grau de Mestre em Gestão

Orientadora: Doutora. Isabel Maria Correia da Cruz

Professora Auxiliar da Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra

Coimbra

2015

¹ Fonte de capa da imagem de capa: <http://www.examedesuficiencia.com/blog/multas-obrigam-pmes-a-profissionalizar-gestao-financeira/> [29 de Setembro de 2015]

Agradecimentos

“Não há no mundo exagero mais belo que a gratidão”

Jean de la Bruyere

São inúmeros os agradecimentos a fazer ao longo deste percurso, mas apenas quero destacar aqueles que mais me motivaram e ajudaram a completar esta etapa:

À Doutora Isabel Cruz, pela orientação na elaboração deste trabalho, por todo o apoio, disponibilidade e paciência para me aconselhar. A ajuda prestada e os seus contributos foram fundamentais para preparar este trabalho.

À Dra. Rita Marques, por acreditar no meu trabalho e se mostrar sempre recetiva para me ajudar no que fosse necessário. À Dra. Cláudia Coimbra que me acolheu com o maior carinho, me apoiou e ajudou sem qualquer dever.

À Enfermeira Guilhermina, diretora da entidade de acolhimento e à Enfermeira Sofia, responsável pelo bloco operatório, por todo o carinho e recetividade com que me receberam e atenderam aos meus pedidos.

A todas as outras pessoas maravilhosas que trabalham na entidade que me acolheu, em especial à Diana, Tânia e Inês, por me receberem de braços abertos, estarem sempre disponíveis a ajudar e me deixarem fazer parte da sua rotina.

Aos meus amigos e colegas que sempre me apoiaram nesta etapa. Um especial agradecimento à Carla Rodrigues, à Ana Graça e ao meu namorado João, por toda a paciência, carinho e motivação que me deram e nunca deixaram que a palavra “desistir” fizesse parte de mim.

À minha família, sobrinha, irmã, cunhado e avó, por viverem comigo os sucessos, apoiarem-me nos momentos mais complicados e por terem orgulho em mim.

Mas o maior agradecimento de todos vai para os meus pais, por serem uns lutadores, por fazerem de mim a mulher que hoje sou, por acreditarem em mim e por viverem comigo tudo o que se vai passando, bom e mau. Nunca haverá forma de lhes retribuir aquilo que fizeram por mim. De coração, muito obrigada.

E nunca considere o seu estudo como uma obrigação, mas sim como uma oportunidade invejável de aprender, sobre a influência libertadora da beleza no domínio do espírito, para seu prazer pessoal e para o proveito da comunidade à qual pertencerá o seu trabalho futuro.

Albert Einstein

Resumo

No atual contexto de mudança, impõe-se como desafio das organizações de saúde a procura de uma maior economia, eficácia e eficiência dos seus processos, recursos e operações. A inovação a nível tecnológico e terapêutico tem levado a um aumento da esperança média de vida conseguido à custa da inovação clínica e do maior consumo de recursos clínicos que, em conjunto com as crescentes expectativas dos cidadãos face aos cuidados de saúde prestados, levam à necessidade do conhecimento dos custos incorridos na atividade hospitalar.

A conceção deste projeto visa possibilitar um maior conhecimento dos custos financeiros e operacionais no setor da saúde, assim como uma consciencialização de que os recursos financeiros são limitados e é essencial criar melhorias de gestão dos mesmos. É fundamental a aplicação de um sistema de custeio num ambiente hospitalar. O sistema de custeio por atividades torna-se mais vantajoso uma vez que faz o apuramento dos custos por atividade, permitindo identificar aquelas que têm maior influência no custo de determinado produto. Este conhecimento permite que as organizações reestruturem as suas práticas a nível interno e externo, aumentando o controlo sobre os custos e fazendo uma utilização mais eficiente dos recursos.

Através da implementação do método *Activity Based Costing* (ABC) num hospital privado foi possível identificar as atividades associadas aos objetos de custeio e os recursos que lhes estão associados. Permitiu que fossem apurados os custos efetivos de cada atividade, possibilitando à entidade verificar quais as atividades que lhes proporcionam mais custos.

A implementação deste método veio proporcionar à entidade ABC um conhecimento efetivo de cada atividade, permitindo a esta decidir se vale a pena continuar com aquela atividade ou agregá-la a outra. Após a conceção do método ABC a organização obterá informações que lhe permitirá procurar melhores práticas de gestão, nomeadamente o controlo de pessoal afeto a cada atividade que, como se poderá verificar, é um dos custos com maior peso nas atividades.

O Sistema ABC é reconhecido internacionalmente e a sua implementação permite tornar os custos mais detalhados e perceptíveis a todas as partes intervenientes, tornando-os mais cientes dos custos efetivos.

Abstract

In the current context of change, impose up the challenge of healthcare organizations looking for greater economy, effectiveness and efficiency of their processes, resources and operations. Innovation in technology and therapeutic level has led to an increase in average life expectancy at the expense of clinical innovation and higher consumption of clinical features, which together with the growing expectations of citizens in relation to health care, lead to the need Knowledge of costs incurred on hospital activity.

The design of this project aims to enable a greater understanding of the financial and operational costs as well as an awareness that financial resources are limited and it is essential to create management improvements in them. Applying a costing system in a hospital environment is essential. The costing system for activities becomes more advantageous since it makes the calculation of costs by activity, allowing identify those that have the greatest influence on the cost of a product. This knowledge enables organizations to restructure their practices at home and abroad, increasing control over costs and making more efficient use of resources.

By implementing the method Activity Based Costing (ABC) has been possible to identify activities associated with the costing object and the resources associated with them at the clinic ABC. Allowed the actual costs were calculated for each activity, enabling the entity establishes which activities that provide them with more costs and more efficient practices.

The implementation of this method has provided the ABC Company an effective knowledge of each activity, to allow us to decide whether it is worth continuing with that activity or aggregate it to another. After the design of the ABC method the company will obtain information that will allow you to look for better management practices, including control of personal affection to each activity, which as can be seen is a cost with greater weight in the activities.

The ABC system is internationally recognized and its implementation allows making more detailed costs and noticeable to all stakeholders, making them more aware of the actual costs.

Índice

CAPITULO I – INTRODUÇÃO.....	1
CAPITULO II – ENQUADRAMENTO TEÓRICO	3
2.1. DO CUSTEIO TRADICIONAL AO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES.....	3
2.2. SISTEMA ABC.....	7
2.3. O PAPEL DA CONTABILIDADE DE CUSTOS E DO ABC.....	11
2.4. IMPLEMENTAÇÃO DE UM SISTEMA DE CUSTEIO BASEADO NAS ATIVIDADES	12
2.5. FATORES CRÍTICOS DE SUCESSO	14
2.6. DO ABC AO ABM.....	15
2.7. VANTAGENS E LIMITAÇÕES DO ABC	16
2.8. SISTEMA ABC NO SETOR DA SAÚDE.....	20
CAPITULO III - APRESENTAÇÃO DA ENTIDADE ABC.....	23
3.1. RESENHA HISTÓRICA	23
3.2. VISÃO, MISSÃO E VALORES	24
3.3. ESTRUTURA ORGANIZATIVA DA ENTIDADE ABC.....	27
CAPITULO IV – IMPLEMENTAÇÃO DO SISTEMA ABC NA ORGANIZAÇÃO	27
4.1. FASES DE IMPLEMENTAÇÃO DO MODELO	27
4.1.1. FASE 1 – TOMADA DE DECISÃO.....	27
4.1.2. FASE 2 – PLANEAMENTO.....	29
4.1.3. FASE 3 - CONCEÇÃO	31
4.1.4. FASE 4 – IMPLEMENTAÇÃO.....	35
CAPITULO V – CONCEÇÃO DO MODELO.....	38
5.1. IDENTIFICAÇÃO DAS ATIVIDADES E DOS RECURSOS.....	38
5.1.1. IDENTIFICAÇÃO DAS ATIVIDADES.....	39
5.1.2. IDENTIFICAÇÃO DOS RECURSOS E INDUTORES DE RECURSO	41
5.2. MATRIZ ATIVIDADE – OBJETO DE CUSTEIO	44
5.3. IDENTIFICAÇÃO DOS INDUTORES DE RECURSO	46

5.4. IDENTIFICAÇÃO DOS INDUTORES DE ATIVIDADE.....	49
5.5. QUANTIFICAÇÃO DA MATRIZ RECURSO-ATIVIDADE.....	51
5.6. QUANTIFICAÇÃO DA MATRIZ OBJETO DE CUSTEIO	53
CAPITULO VI – CONCLUSÃO	57
BIBLIOGRAFIA	59
ANEXOS.....	64

Índice de figuras

FIGURA 1- SISTEMA DE CUSTOS TRADICIONAL.....	5
FIGURA 2- CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES.....	7
FIGURA 3 - COMO O ABM UTILIZA AS INFORMAÇÕES DO ABC.....	16
FIGURA 4 - ESTRUTURA ORGANIZATIVA	26
FIGURA 5 - FASEAMENTO DO PROJETO	27
FIGURA 6 - MODELO CONCEPTUAL PARA A DECISÃO DE IMPLEMENTAR O ABC...	28
FIGURA 7 - A FASE DO PLANEAMENTO	30
FIGURA 9 - MATRIZ RECURSO-ATIVIDADE	33
FIGURA 10 - MATRIZ ATIVIDADE - PRODUTO.....	33
FIGURA 11 - CONCEÇÃO E IMPLEMENTAÇÃO DE UM SISTEMA ABC.....	34
FIGURA 12 - IMPLEMENTAÇÃO DE UM SISTEMA ABC	36
FIGURA 13 - CRONOGRAMA DO PROCESSO CLÍNICO	39

Índice de tabelas

TABELA 1 - CONSTRUÇÃO DA MATRIZ RECURSO - ATIVIDADE	43
TABELA 2 - CONSTRUÇÃO DA MATRIZ ATIVIDADE – OBJETO DE CUSTEIO.....	45
TABELA 3 - COST DRIVERS DOS RECURSOS	46
TABELA 4 - COST DRIVERS DAS ATIVIDADES	50
TABELA 5 - QUANTIFICAÇÃO DA MATRIZ RECURSO - ATIVIDADE.....	52
TABELA 6 - QUANTIFICAÇÃO DA MATRIZ ATIVIDADE – OBJETO DE CUSTEIO	53

Índice de gráficos

GRÁFICO 1 - DECISÕES ESTRATÉGICAS.....	18
GRÁFICO 2 - DECISÕES OPERACIONAIS.....	18

Lista de siglas, abreviaturas e símbolos

ABC – Activity Based Costing

ABM – Activity Based Management

AFT – Ativos Fixos Tangíveis

JIT – *Just-in-time*

PME's – Pequenas e Médias Empresas

SHST – Serviço de Higiene e Segurança no Trabalho

TAC – Tomografia Axial Computadorizada

Capítulo I – Introdução

O presente projeto representa a consolidação da experiência profissional obtida através da realização de estágio profissional numa organização do setor da saúde, constituindo o culminar do meu percurso académico na Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra com vista à obtenção do grau de mestre em Gestão.

O objetivo principal deste trabalho consistiu em desenvolver um sistema de custeio baseado nas atividades numa organização do setor da saúde, concretamente na especialidade de oftalmologia, uma vez que é esta uma das principais referências da mesma.

Neste documento explanam-se os conceitos teóricos inerentes à compreensão das tarefas a desenvolver, assim como são descritas algumas fases do processo de custeio que será implementado, tendo em atenção todas as condicionantes e especificidades inerentes à entidade em causa.

No decorrer dos anos, o processo de controlo passou a ser cada vez mais preponderante. A monitorização e a avaliação são essenciais para o cumprimento da estratégia previamente definida, permitindo um acompanhamento que conduza à tomada de decisões corretivas quanto aos desvios que se afigurem relevantes. Esta questão é de extrema importância, não só porque o contexto externo à entidade muda constantemente, mas também pelas desarticulações que possam ocorrer na execução do que previamente se define, decorrentes do desempenho interno.

Assim, num mundo globalizado e competitivo em que as empresas operam, a informação, tanto financeira como não financeira, obtida em tempo útil e oportuno são a melhor via para a persecução dos objetivos. É fundamental para a gestão da organização ter em conta o crescimento do mercado e das inovações tecnológicas, informações do próprio mercado, clientes, produtos, rendibilidade, processos bem como gastos e a razão dos mesmos.

A contabilidade financeira oferece informações gerais, económicas e financeiras da empresa, contudo existe a necessidade de ter a informação detalhada, principalmente dos gastos de produção. Neste sentido, a contabilidade de gestão veio colmatar essa deficiência proporcionando informações mais específicas relativamente ao processo produtivo no seu sentido mais lato.

A contabilidade de gestão tem sofrido grandes alterações de modo a responder aos desafios que lhe têm sido colocados. Segundo diversos autores, entre eles Cooper e Kaplan (1991) “o custeio tradicional tornou-se insuficiente e ultrapassado, não produzindo informação fiável”.

O custeio tradicional consiste na determinação do gasto dos produtos/serviços através de critérios de repartição lógicos, mas pouco adequados à realidade empresarial, privilegiando o *reporting* das consequências das decisões dos gestores (Sinfic, 2005). São inúmeras as razões apontadas para essa obsolescência, contudo a principal razão é a mudança da estrutura de gastos relacionados com a manutenção, distribuição, logística, marketing e desenho de produtos, os quais são de difícil distribuição.

Devido às mudanças na estrutura de gastos, os quais estão associados à atividade ordinária da empresa, a tudo aquilo que é necessário para a empresa executar a sua atividade (Pinto, 2013), à dificuldade na distribuição dos gastos indiretos, o sistema ABC é uma das técnicas atuais mais abordadas na literatura, pois vem colmatar lacunas existentes na distribuição de gastos indiretos, fazendo uma alocação mais rigorosa e detalhada, potenciando uma análise mais aprofundada da estrutura e do comportamento dos custos e da rentabilidade da empresa.

Assim, no capítulo II, numa primeira parte será explorado o sistema ABC, qual o contributo da implementação deste sistema para a organização e uma referência relativamente à utilização deste sistema pelas instituições de saúde, isto é, que resultados têm sido obtidos, quais as dificuldades com a sua implementação e como surgiu. No capítulo III é feita uma contextualização de uma organização do setor da saúde, a entidade ABC, na qual será proposta a implementação do método ABC.

No capítulo IV é feita a proposta para a implementação do método ABC. Nesta secção são detalhadas todas as etapas para a implementação do ABC na entidade.

No último capítulo, uma vez que a organização não tem qualquer sistema de apuramento de custos, não será possível efetuar uma comparação de resultados. Contudo, será feita a análise dos resultados onde serão tecidas algumas considerações e observações sobre os resultados obtidos

Capítulo II – Enquadramento teórico

2.1. Do custeio tradicional ao custeio baseado em atividades

“Deficientes sistemas de contabilidade de gestão, por si só, não levarão ao fracasso da organização. Nem os excelentes sistemas de contabilidade de gestão irão assegurar o sucesso. Mas certamente podem contribuir para o declínio ou a sobrevivência das organizações.”

Johnson & Kaplan (1987)

No início dos anos oitenta as crescentes exigências económicas vieram confrontar as empresas com o paradigma da competitividade. Esta realidade conjuntamente com uma maior exigência de qualidade e da existência de produtos com ciclos de vida cada vez mais curtos obrigou as empresas a tornarem-se mais flexíveis nos procedimentos de produção e conceção dos seus produtos (Martins & Rodrigues, 2004).

Assim, de acordo com Ferreira *et al.* (2014) verifica-se uma maior importância dos custos indirectos² face aos custos directos³. Estas alterações verificaram-se essencialmente pelo grande desenvolvimento tecnológico e pelas maiores exigências ao nível da investigação e desenvolvimento e marketing.

Por sua vez, Martins & Rodrigues (2004) referem que o conhecimento dos custos associados aos produtos torna-se mais importante devido às alterações ocorridas nas empresas a nível interno e externo. Internamente as empresas tentam substituir o trabalho pelo capital, isto é, ocorre uma valorização das máquinas de alta tecnologia em detrimento da mão-de-obra. Externamente as alterações verificam-se ao nível da estrutura empresarial dado que, para definir um preço de equilíbrio para o produto é necessária uma referência de mercado.

Devido a toda esta conjuntura de incitamentos para as empresas, em 1987 Kaplan e Cooper nos Estados Unidos apresentam o método e Custeio Baseado nas Atividades (ABC). Do seu desenvolvimento até à sua implementação no meio

² Custos indirectos - Um custo é considerado indirecto quando não é possível, pelo menos directamente, imputá-lo a um só produto ou serviço dos produzidos pela empresa (Major & Vieira, 2009).

³ Custos directos - Os custos directos, como o próprio nome indica, são aqueles relativamente aos quais é possível realizar a imputação directa a um determinado bem ou serviço produzido pela empresa (Major & Vieira, 2009).

empresarial existe um período de difusão que passa pela esfera académica.

Segundo Innes & Mitchell, (1995) fatores como sistemas de produção flexíveis, gestão pela qualidade total, o conceito de *Just-in-time* (JIT), estiveram na base do rápido desenvolvimento do método ABC.

Porém, Gunasekaran *et al.* (1999), referem três condições que favoreceram a implementação do ABC:

- 1) Tecnologias de informação muito avançadas tornaram os sistemas de gestão e custeio mais baratos, proporcionando custos mais acessíveis às empresas para a sua implementação;
- 2) A crescente necessidade de conhecer os custos de produção reais;
- 3) Alteração da estrutura dos custos indiretos, dos novos processos de produção e estratégias de marketing.

Martins & Rodrigues (2004) acrescentam, ainda que foi a imensa diversidade de clientes que levou a grandes exigências por estes na diversificação de produtos e consequentemente as empresas a inovarem na sua produção. É neste momento que se verifica que a informação fornecida pelos sistemas tradicionais fica aquém das necessidades das empresas e surge o método ABC como uma solução prática para fazer face aos problemas relacionados com os sistemas tradicionais.

Cokins (1997) refere que uma empresa ao utilizar os sistemas tradicionais de apuramento de custos pode estar a ter prejuízo, mesmo que o método dê a indicação de lucro.

Por sua vez, Canha (2007) refere que o método ABC pretende ajudar os gestores a tomar decisões estratégicas, permitindo-lhes usufruir de informação útil acerca dos custos. Menciona também que se trata de um elemento de gestão por atividades dado que o seu assento são as atividades.

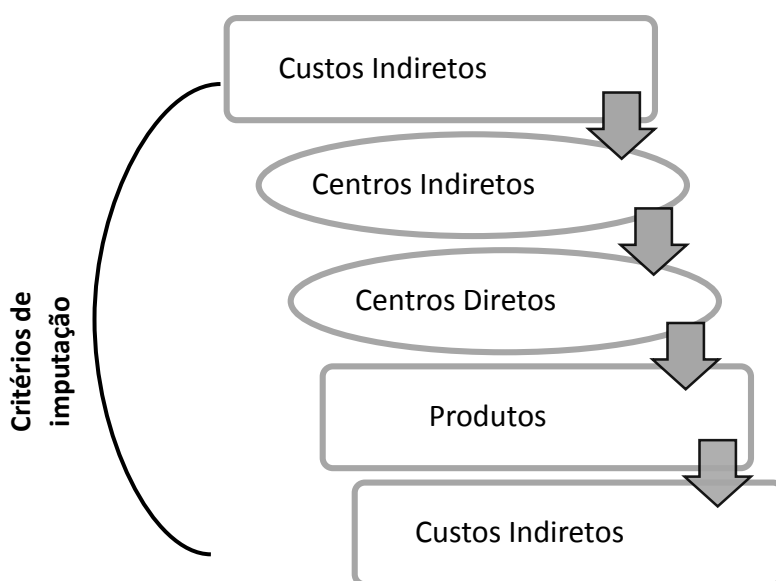
De acordo com Canha (2007), resumidamente “O ABC mostrou-se uma ferramenta da Contabilidade de Gestão que lhe permite não só apurar os custos, mas também rever os próprios processos de atividades praticados pela empresa, ou seja, permite também dominar os custos.”

Ao invés dos sistemas tradicionais, o sistema ABC tem em conta todos os

custos da empresa. Nos sistemas tradicionais os custos com a administração, custos de distribuição e custos de investigação e desenvolvimento não eram tidos em conta; muitas empresas consideravam estes custos como fixos e faziam a sua distribuição de forma igual pelos produtos (Taylor, 2002).

De acordo com Martins & Rodrigues (2004), contrariamente aos sistemas tradicionais, o método ABC permite fazer a análise da rentabilidade dos clientes através da atribuição de custos mais correta a cada cliente. A existência de indutores de custo (de recurso e de atividade) no ABC permite alocar os custos às atividades e posteriormente aos objetos de custo, não se baseando apenas no volume de produção como se verificava nos sistemas tradicionais. Devido ao aumento do peso dos custos indiretos no custo dos produtos é essencial que os custos sejam distribuídos aos produtos com base em indutores de atividade.

Figura 1- Sistema de Custeio Tradicional



Fonte: Adaptado de Garrison & Noreen (2003)

Para Gríful-Miquela (2001) no método ABC apenas se afeta aos produtos a capacidade instalada que é realmente usada, pois ao alocar a capacidade não utilizada os custos dos produtos são incrementados, os preços de venda serão superiores, o que poderá implicar uma perda da quota de mercado, podendo em situações extremas levar à falência das empresas.

Assim, Brinsom (1991) aponta duas vantagens fundamentais entre o sistema ABC e os sistemas tradicionais:

- 1) O sistema ABC deve fornecer informação mais correta acerca do custo dos produtos de modo a evidenciar o seu comportamento face aos fatores que o influenciam;
- 2) O sistema ABC permite determinar quais as atividades que não criam valor acrescentado ao produto, permitindo que estas sejam eliminadas ou pelo menos reduzidas.

Porém, apesar de todos os aspetos positivos descritos na literatura sobre a implementação do ABC nas empresas autores como Mishra & Vaysman (2001) defendem que mediante o tipo de informação necessária para a implementação do método ABC, possa ser mais conveniente a utilização dos sistemas tradicionais. Segundo estes autores, se a implementação do ABC recorrer à experiência, conhecimentos, estimativas e julgamentos dos gestores o sistema tradicional torna-se mais vantajoso que o ABC, uma vez que o conhecimento dos gestores pode levá-los à utilização de informação em seu próprio benefício e não em benefício da empresa. Contudo, quando o ABC recorre a dados objetivos quantificáveis, este é mais rigoroso que os sistemas tradicionais.

Esta visão contraria a generalidade da literatura existente, a qual defende que existe uma superioridade do ABC relativamente aos sistemas tradicionais, uma vez que permite obter dados mais precisos e informação mais relevante sobre o custo dos produtos.

Segundo Pirttilä e Hautaniemi (1995) o sistema ABC forneceria para a empresa informações de custos mais precisas, através da identificação de centros de custos, recursos e informação. Para estes autores a possibilidade de utilização de vários centros de custos e a interdependência das suas atividades é a principal diferença comparada com os sistemas de custos tradicionais.

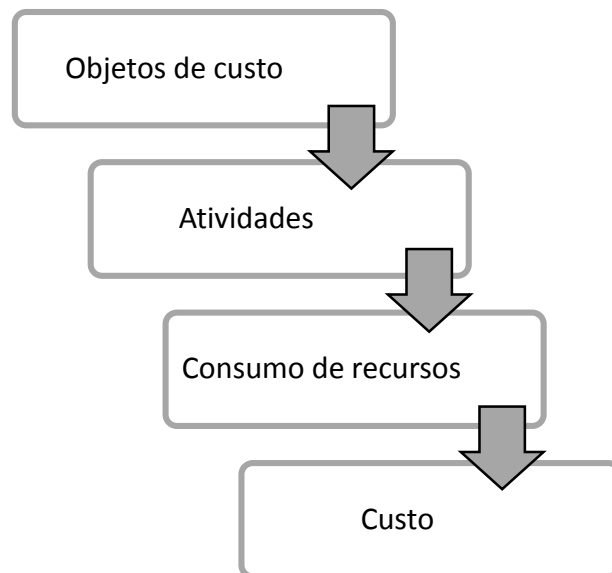
2.2. Sistema ABC

“Uma metodologia que mede o custo e o desempenho das atividades, dos recursos e dos objetos de custo, alocando os recursos às atividades e as atividades aos objetos de custo baseado no seu uso, e reconhecendo a existência de uma relação causal entre os indutores de custo e as atividades.” Themido (2000)

O sistema ABC não é somente um método de cálculo do custo de produção mas também um método de controlo de gestão. Fornece informação contabilística relevante, precisa e fundamental, facilitando a tomada de decisões pelos gestores e permitindo conhecer o posicionamento concorrencial da empresa. O seu foco é a análise das atividades permitindo uma melhor visualização dos recursos consumidos na produção de um bem ou de um serviço.

A filosofia do modelo parte do pressuposto de que os recursos são consumidos pelas atividades, que por sua vez são consumidas pelos objetos de custeio.

Figura 2- Custeio Baseado nas Atividades



Fonte: Adaptado de Garrison & Noreen (2003)

De acordo com Garrison & Noreen (2003) os custos de produção de bens e/ou serviços são desencadeados pela existência de ações que consomem recursos. A tomada de uma decisão resulta numa ação, a qual diz respeito a um determinado

centro de responsabilidade. As atividades são o portador do processo de imputação de custos, estando estes diretamente relacionados com elas. Por sua vez, as ações estão na origem do consumo de recursos. Existe uma relação de causa/efeito entre atividades e custos que tem como finalidade consumir recursos de modo a atingir um objetivo (Garrison & Noreen, 2003).

Segundo Garrison e Noreen (2003), “Activity Based Costing (ABC) é um método de custeio que é utilizado para fornecer aos gestores informações acerca de custos para as decisões estratégicas e outras que afetam potencialmente a capacidade da empresa e, conseqüentemente, custos fixos.”⁴

Gerir custos implica gerir atividades, pois estas ao serem desenvolvidas comportam custos. Assim, se for possível eliminar uma atividade que não acrescente valor os custos associados a esta também serão eliminados de forma racional.

Cooper (1987) questiona se para um gestor será suficiente saber se a empresa está a obter o lucro desejado. Por outro lado, este autor defende que mesmo nestas circunstâncias o gestor deverá reavaliar no tempo e no espaço o resultado obtido com a produção e venda pela empresa de cada produto e/ou serviço. Defende ainda que os gestores deverão avaliar periodicamente o seu sistema de custos de modo a aferirem que realmente conhecem o custo dos seus produtos. Cooper menciona que será relativamente fácil provar que um sistema de custeio está a fornecer dados errados, porém avaliar qual o custo de tais erros para a empresa será um trabalho mais custoso.

Kennedy e Affleck-Graves (2001) defendem que existe uma relação causa-efeito entre o ABC e a criação de valor para a empresa. Contudo, estes autores ressaltam que o impacto do método ABC no desempenho da empresa não é imediato, manifesta-se algum tempo após a sua implementação e a sua introdução por si só não significa necessariamente a melhoria do desempenho da organização.

⁴ Tradução livre da autora. No original “Activity Based Costing is a costing method that is designed to provide managers with cost information for strategic and other decisions that potentially affect capacity and therefore "fixed" costs.” (Garrison & Noreen, 2003)

O autor defende:

“O modelo ABC permite a implementação de uma Gestão transversal no tempo e no espaço, uma vez que, o produto é o resultado do processo e não o resultado do centro de responsabilidade. Contribui para a melhoria contínua da empresa aumentando a sua competitividade.”
Ferreira *et al.* (2014:304)

Neste sentido para Ferreira *et al.* (2014), Major & Vieira (2009) e Franco *et al.* (2005) defendem que a utilização prática do método ABC permite extrair algumas das principais razões para a escolha deste modelo:

- 1) Orienta a atenção dos gestores para a gestão das atividades de modo a facilitar a concretização de objetivos e a melhoria da competitividade;
- 2) Colabora para a melhoria contínua da performance da empresa facilitando a fixação de objetivos no que respeita a:
 - a) Melhor avaliação dos produtos através da identificação do ciclo de vida;
 - b) Melhoria contínua da qualidade;
 - c) Permite a eliminação de desperdícios, dada a eliminação das atividades que não acrescentam valor;
 - d) A tomada de decisão é de maior qualidade, uma vez que existe a identificação das causas do consumo dos recursos;
 - e) Maior qualidade na análise das despesas de estrutura;
 - f) Os métodos de gestão são mais eficientes através da simplificação das atividades;
 - g) Maior controlo da gestão sobre as atividades que geram os custos;
 - h) Análise das atividades que acrescentam valor ao produto e das que não acrescentam, eliminando-as e
 - i) Permite que as decisões estratégicas de longo prazo sejam de maior qualidade.

Estes autores referem também alguns benefícios do sistema ABC pela prática da sua utilização:

- 1) Identifica o valor acrescentado que cada atividade atribui ao negócio;

- 2) Permite identificar exatamente quais e onde são consumidos os recursos através da identificação real das fontes geradoras de custos em função dos direcionadores de custos;
- 3) Possibilita a gestão das carteiras de produtos, analisando a rentabilidade individual de cada produto e a sua contribuição para o negócio. É a base para determinar a remuneração, preços e tarifas;
- 4) Reconhece o custo efetivo dos produtos e processos em função da eliminação das distorções propiciadas pelos atuais sistemas de rasteio, uma vez que atribui aos objetos de custeio os custos efetivamente incorridos;
- 5) Incita a integração entre as áreas envolvidas nos processos e atividades, maximizando os esforços para a resolução de problemas e aumento da qualidade;
- 6) Possibilita a realização do “*benchmarking*” com outras empresas do mesmo setor, através da comparação dos custos unitários dos direcionadores de custos, o que permite uma análise comparativa com as melhores práticas do mercado e
- 7) É uma ferramenta essencial para a análise estratégica de custos, pois apresenta uma visão do negócio, processos e atividades, que são de interesse direto e imediato para a competitividade das empresas.

A comparação do sistema ABC com os modelos tradicionais já foi apresentada anteriormente e como pudemos verificar, o sistema ABC trouxe grandes possibilidades para as empresas melhorarem a sua gestão a nível de custos mas também estratégico. Contudo, importa referir que o sistema ABC não veio substituir os sistemas tradicionais mas antes complementar esses sistemas onde eram reconhecidas algumas lacunas, isto é, os dois métodos coexistem, as empresas deixam de utilizar os sistemas tradicionais e utilizam o sistema ABC.

2.3. O papel da Contabilidade de Custos e do ABC

O ABC foi desenvolvido por Kaplan e Cooper em meados da década de 80 e caracteriza-se pela acumulação dos custos em atividades de uma organização, seguindo-se a aplicação desses custos aos produtos/serviços ou outros objetos de custo. Nas últimas décadas tem sido implementado nas mais diversas atividades económicas, com grande propagação internacional. Kaplan (1990) refere que as empresas devem passar por quatro fases até atingirem um sistema de informação integrado. É o chamado modelo dos quatro estádios nos sistemas de desenhos de custos e medidas de desempenho desenvolvido por Kaplan e Cooper (1998):

- Neste estádio as empresas constataam que gastam muito tempo e muitos recursos na consolidação de diferentes relatórios financeiros para diferentes entidades, existindo desvios inesperados que ocorrem na valorização das existências e não existe integridade no sistema.
- Neste estádio já é possível elaborar relatórios financeiros, porém os relatórios de custos de produtos são distorcidos, acumulando custos por centros de responsabilidade, mas não por atividade, processo ou cliente. Fornece um *feedback* demasiado financeiro, agregado e tardio.
- Estádio em que já existe um sistema financeiro que funciona bem. A empresa elabora a contabilidade básica e prepara relatórios em curtos períodos de tempo, onde mostra o custo das vendas e a valorização das existências. A contabilidade de gestão utiliza o ABC para retirar a informação dos documentos financeiros e imputá-la aos produtos, serviços, clientes e processos.
- Ocorre a integração da contabilidade de gestão com os relatórios financeiros. O sistema ABC e os sistemas operacionais de *feedback* estão integrados, fornecendo informações para preparar os documentos financeiros. O ABC torna-se a base para o orçamento da empresa, utilizando deste modo o orçamento baseado nas atividades para realizar as comparações com a informação real do ano. No momento em que uma empresa atinja este estádio estará a “fornecer atempadamente, informação válida que é requisitada pelas organizações para sobreviverem e prosperarem no meio envolvente, o qual é

caraterizado por mercados globais e competitivos, avanços tecnológicos, clientes como ponto central e concorrência baseada no conhecimento” (Kaplan & Cooper, 1998).

Perspetivando financeiramente, o ABC fornece uma melhor compreensão da rendibilidade de produtos, serviços e clientes, ao passo que numa perspetiva estratégica, as empresas podem examinar a lucratividade do cliente e determinar a melhor forma de gerir o relacionamento a fim de aumentar a satisfação do cliente e a rendibilidade de ambos. Esta análise fornece informações que levam a que as relações com os seus clientes se alterem, de modo a aumentar a rendibilidade (Manning, 2004).

Segundo Cooper e Kaplan (1991) a análise ABC permite aos gestores estudar o negócio de várias maneiras; por produto ou grupo de produtos semelhantes, por grupo de clientes ou cliente individual, ou por canal de distribuição e dá-lhes uma visão mais próxima do que eles querem analisar. Este método também nos diz quais são exatamente as atividades associadas a cada parte do negócio e como essas atividades estão relacionadas com a geração de receitas e o consumo de recursos, ajudando os gestores a compreender precisamente como atuar para a rendibilidade aumentar. O ABC é também um método de controlo de gestão, fornecendo informação contabilística relevante e fundamental para a reflexão sobre o posicionamento concorrencial da empresa. Contudo, a informação retirada do sistema ABC não é perfeita, pois não existe um custeio de exatidão absoluta.

2.4. Implementação de um sistema de custeio baseado nas atividades

A implementação do ABC nas grandes empresas tem sido bastante estudada e referenciada. Porém, no que se refere à implementação e utilização do ABC nas pequenas e médias empresas os estudos são escassos.

Para Horngren, *et al.*(2000), a implementação do sistema ABC baseia-se em seis etapas:

- a) 1ª Etapa - Identificação das atividades para os objetos de custo;
- b) 2ª Etapa - Identificação dos custos diretos das atividades e dos objetos de custo;

- c) 3ª Etapa - Identificação dos custos indiretos relacionados com as atividades;
- d) 4ª Etapa - Seleção da base de distribuição para a aplicação de cada conjunto de custos indiretos ao produto;
- e) 5ª Etapa - Determinação da taxa unitária do critério de alocação adaptado para aplicação dos custos indiretos à atividade;
- f) 6ª Etapa - Atribuição dos custos aos objeto de custos através da adição de todos os custos diretos e indiretos.

Na primeira etapa pretende-se identificar os custos diretos e indiretos que estão relacionados com o produto/serviço. No segundo passo procede-se à identificação dos custos diretos das atividades, isto é os custos que dizem respeito diretamente a uma determinada atividade, bem como a identificação dos custos diretos a serem atribuídos a cada objeto de custo. O terceiro passo consiste na identificação dos recursos, isto é, custos indiretos os quais não estão afetos diretamente a nenhuma atividade e portanto, necessitam da atribuição de um critério de repartição para serem afetos às atividades. No quarto passo é feita a seleção dos indutores de recursos, também designados por *cost-drivers* dos recursos. Trata-se de uma fase que exige muito trabalho uma vez que se deve fazer a identificação da relação causa-efeito existente entre uma determinada atividade e o consumo de um recurso.

Na quinta etapa determina-se a taxa de imputação, isto é, o coeficiente de imputação de cada recurso. Nesta fase ocorre o apuramento do custo por atividade, pois os recursos são afetos às diferentes atividades mediante a taxa de imputação e os custos diretos já se encontram atribuídos às atividades às quais correspondem. O sexto e último passo consiste na atribuição dos custos das atividades aos objetos de custeio com base nos indutores de atividade, também designados de *cost-drivers* das atividades. Nesta fase obtemos o custo de cada um dos objetos de custeio para posteriormente proceder à análise e elaboração dos relatórios.

Taylor (2002) realça a necessidade de definir objetivos, recursos, envolver a gestão, obter formação adequada, bem como instrumentos apropriados. Para que a implementação do sistema ABC numa organização seja bem-sucedida é fundamental que os gestores a compreendam. A definição de recursos financeiros e do tempo a

afetar à implementação do sistema, à formação do pessoal da empresa e à definição dos instrumentos de trabalho são fatores fundamentais para o êxito do ABC na empresa.

2.5. Fatores críticos de sucesso

Segundo Jordan *et al.* (2011) são inúmeras as vantagens de utilizar o ABC, pois permite um melhor custeio do produto, levando a informação mais precisa sobre o custo dos produtos e serviços, proporcionando uma melhor abordagem dos fluxos e dos processos, através da identificação dos custos de cada atividade em relação aos custos totais. Tal como já foi referido anteriormente este método permite também a identificação das tarefas que consomem mais recursos e realça as atividades que criam mais valor para as empresas, culminando com uma informação financeira e de gestão fundamental para a tomada de decisão da gestão de topo e dos responsáveis de cada área, onde estão definidas as atividades consumidoras dos recursos.

Segundo Martins e Rodrigues (2004), apesar de todos os aspetos positivos que advêm do sistema ABC, muitas empresas sentiram dificuldades na sua implementação, algumas das quais não conseguiram terminar o processo com sucesso.

Shields (1995) refere que a principal causa do insucesso está relacionado com o facto de as empresas tratarem o ABC como um processo de inovação técnica e não inovação administrativa, tal como deveria ser. É necessário uma entrega humana, um grande estudo e conhecimento dos processos necessários para concluir com sucesso a implementação. Este autor defende que existe um maior contributo por parte dos fatores comportamentais e organizacionais para alcançar o sucesso. Este autor associa, ainda a satisfação dos colaboradores envolvidos no próprio processo de implementação e a satisfação com o próprio sistema de custeio.

Para além de Shields (1995) outros autores como Cokins (1997), Hicks (1992), defendem que a responsabilidade da implementação não deve ser só de um profissional da contabilidade, mas deve ser um processo que envolva todos os colaboradores da empresa trabalhando em equipa para chegarem ao objetivo final que é o desenvolvimento de um sistema que forneça a informação que cada área necessita para o seu desenvolvimento e constante crescimento.

2.6. Do ABC ao ABM

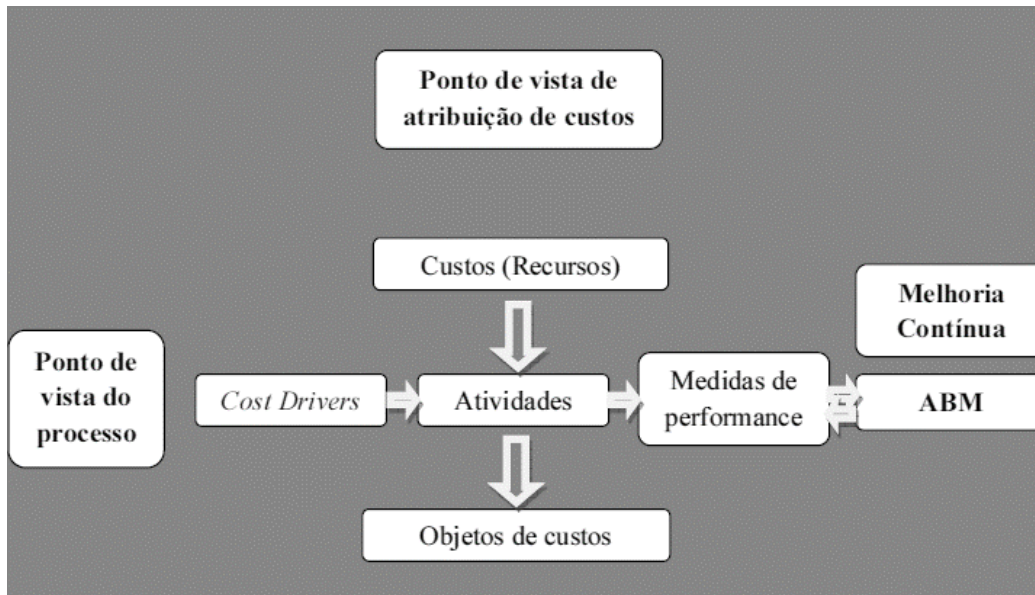
O ABM (*Activity Based Management*) é uma ferramenta que se foca no aperfeiçoamento dos processos. O ABM foca-se nas atividades como forma de maximizar o lucro alcançado através da adição de valor (Cokins, 1997). O ABM tem como principal fonte de informação o ABC fazendo com que haja uma relação direta entre as duas ferramentas.

Cokins (1997) refere que o ABM é o processo que, utilizando as informações geradas pelo ABC, fornece dados para a gestão, identificando as oportunidades de melhoria das atividades que agregam valor e a redução ou eliminação das que não agregam valor, analisa as atividades e estuda a causa dos custos pela análise dos respetivos *cost drivers*, identificando as medidas corretivas que permitam o aperfeiçoamento contínuo dos processos.

De acordo com Marinho (2014) O ABM utiliza as informações do ABC, sendo divididas em duas partes. A primeira parte é mais vocacionada para a atribuição de custos, permitindo a tomada de decisão, definição de preços a praticar, produtos mais rentáveis e nos quais vale a pena o investimento, assim como outras informações que permitem a melhoria contínua dos processos. A segunda parte é o auxílio na identificação de oportunidades de melhorias e as formas de as obter.

Segundo Martins & Rodrigues (2004) o objetivo do ABM é a empresa atingir os seus objetivos consumindo o mínimo de recursos possível, isto é, com um custo menor a empresa conseguir obter os mesmos resultados ou ainda melhores. Estes autores referem que se trata de uma ferramenta que aconselha a que sejam identificadas todas as atividades desempenhadas, e seja analisada a dinâmica dos custos integrada nos objetivos estratégicos da empresa. O ABM permite analisar os processos, identificar oportunidades de melhoria, fixar prioridades para ações e prever os resultados dessas ações. A implementação do ABM proporciona também, tal como já foi dito acerca do ABC, a identificação de atividades não relevantes e daquelas que não agregam valor perante o cliente. É um novo conceito de administração que gera informações previsionais, orientando a gestão para decisões futuras e não para o controlo de operações passadas.

Figura 3 - Como o ABM utiliza as informações do ABC



Fonte: Turney, 1996:153

Como procura utilizar *cost drivers* que efetivamente provocam custos às atividades e aos produtos, o método ABC aperfeiçoa o custeio dos produtos. Ao promover o custeio e análise dos processos, a identificação dos consumos dos recursos, a medição do consumo das atividades, a procura de atividades que podem ser eliminadas e o melhor custeio de produtos/serviços; o ABM é uma ferramenta essencial à gestão e fundamental para a melhoria do desempenho das empresas (Turney, 1996).

2.7. Vantagens e limitações do ABC

O sistema ABC é um aperfeiçoamento do sistema tradicional de custos, principalmente quanto à tomada de decisões administrativas nomeadamente, eliminação de produtos e/ou serviços, produtividade e competitividade. Não existe unanimidade relativamente à resolução de erros e distorções, contudo recomenda-se uma análise caso a caso de modo a adequar o processo com vista à melhoria contínua da empresa (Khoury & Ancelevicz, 2000).

Apesar dos aperfeiçoamentos que se têm vindo a fazer, as controvérsias acerca do modelo ABC continuam. Alguns autores defendem a não necessidade da implementação de um sistema tão complexo (Johnson H. , 1992); contrariamente

outros autores como Jordan (2011) e Kaplan (1992) defendem afincadamente a implementação deste sistema pelas empresas.

Relativamente às supremacias do sistema ABC, anteriormente já foram referidos alguns dos motivos que impulsionam as empresas a implementar este método. Neste ponto abordaremos as vantagens que as empresas obtêm com a sua implementação, nomeadamente aspetos mais importantes.

Para Martins & Rodrigues (2004), o sistema ABC permite obter informação mais precisa sobre os custos dos produtos e serviços, principalmente quando estamos perante produtos diversificados e custos indiretos com peso elevado; facilita a tomada de decisões estratégicas através da análise dos diversos objetos de custo e do estudo do comportamento dos custos, permitindo identificar os fatores que os influenciam.

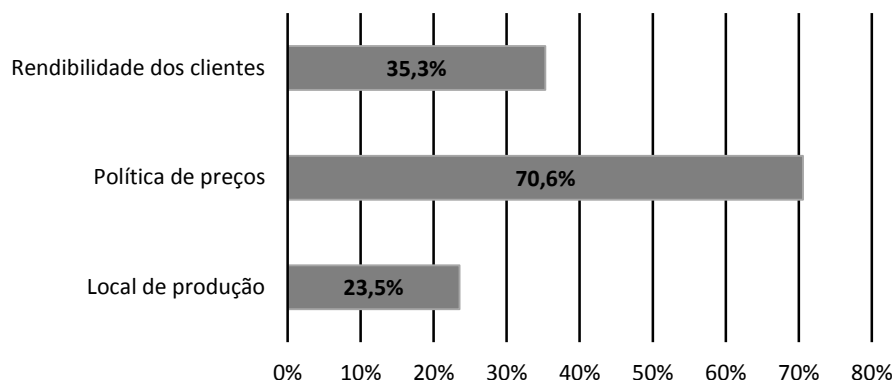
Possibilita a análise da capacidade através da medição dos recursos oferecidos, conseguindo-se conhecer se existe ou não excesso de capacidade. É importante referir que a parte da capacidade não usada não deve ser alocada ao objeto de custo. A situação ideal seria usar a capacidade máxima instalada, capacidade esta que permite à empresa operar com eficiência.

Turney (1996) refere três inovações associadas ao surgimento do ABC:

- 1) Os custos são imputados dos recursos às atividades permitindo obter informação sobre o custo das atividades;
- 2) A imputação dos custos das atividades aos objetos de custo através dos indutores de atividade, os quais medem o consumo de cada atividade por cada objeto de custo e
- 3) A informação que o ABC fornece sobre as atividades é extremamente importante para a gestão do processo produtivo.

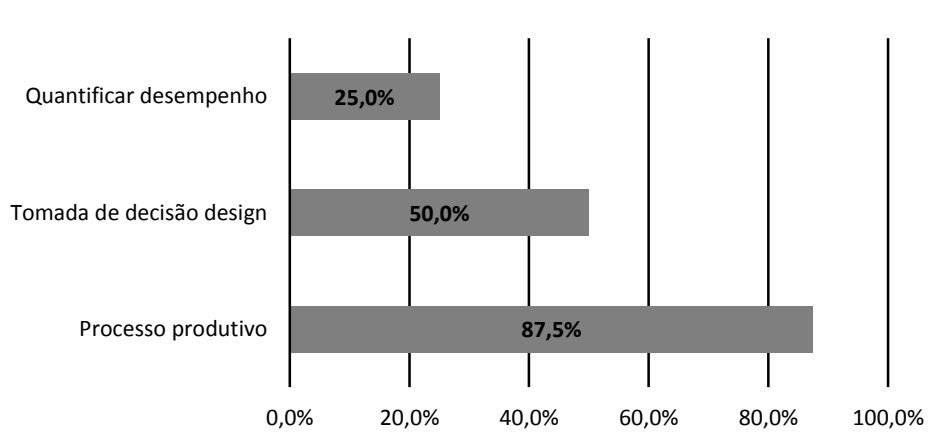
Num contexto mais empírico, Swenson (1995) fez um estudo sobre os benefícios do ABC na tomada de decisões para 25 empresas que produzem em série. De acordo com o estudo dessas 25 empresas 17 utilizavam o ABC para tomar decisões a nível estratégico (cerca de 68%), sendo que as restantes 8 empresas utilizavam o método para tomar decisões de ordem operacional (cerca de 32%). Após este resultado o autor analisou as decisões que prevaleciam dentro de cada categoria.

Gráfico 1 - Decisões estratégicas



Relativamente às decisões estratégicas (ver gráfico 1) Swenson (1995) constatou que 35,3% das empresas utilizavam o método ABC para a análise da rendibilidade dos clientes, nomeadamente custos de *marketing*, distribuição, custos pós-venda, dado que variam de cliente para cliente, com a linha de produção e o canal de distribuição. No que concerne à política de preços 70,6% das empresas baseiam-se neste método para tomar as suas decisões, bem como do conjunto de produtos que representam. A tomada de decisões acerca do local de produção, isto é, produzir internamente ou subcontratar representa cerca de 23,5% das decisões estratégicas tomadas pelas empresas.

Gráfico 2 – Decisões operacionais



No que diz respeito à utilização do ABC para a tomada de decisões ao nível operacional (ver gráfico 2), 25% usam-no para medir o desempenho, sendo que apenas 50% das empresas baseiam-se neste método para tomar decisões sobre o *design* dos produtos e 87,5% das empresas fazem-no com o intuito de melhorar o

processo produtivo.

Autores como Kaplan (1992) consideram o ABC como uma ferramenta que fornece informação útil para a elaboração da política de preços, permitindo reduzir custos aumentando a competitividade das empresas e possibilitando também, a identificação das atividades onde os custos devem ser reduzidos. Para além disso o ABC é um método de suporte à tomada de decisões estratégicas, o que permite melhorar o desempenho e ajuda na determinação mais precisa dos preços de transferência⁵ (Lere, 2000).

A adoção do sistema ABC não deve ser entendida como um fim em si mesmo. Franco *et al.* (2005) defendem que os benefícios da implementação deste sistema estão muito dependentes da forma como esta é feita e aceite na organização pelos diversos utilizadores, nomeadamente pelos gestores.

Apesar dos potenciais benefícios desta abordagem, existem diversas dificuldades associadas na prática à implementação do sistema que podem prejudicar a sua qualidade.

Como limitações do sistema ABC, entre outros autores, Innes & Mitchell (1998) referenciam os seguintes aspetos:

- Dificuldade na identificação das atividades uma vez que estas são transversais à organização e vão para lá das fronteiras dos departamentos;
- Limitações em encontrar informação na organização disponível para quantificar os *cost drivers* que se consideram mais adequados para operacionalizar o sistema;
- É um método que necessita de revisões periódicas das atividades e dos *cost drivers* de modo a garantir a qualidade da informação gerada e que exige muito tempo para ser implementado.

Por sua vez, Stevenson & Cabell (2002) referem que a não implementação deste método por algumas empresas se deve à necessidade de pessoal especializado que sensibilize a organização sobre o método e os motivos para a sua utilização, o

⁵ Preço de transferência corresponde à determinação do preço pelo qual uma empresa transfere bens corpóreos ou incorpóreos ou fornece serviços a empresas a ela vinculadas (Ferreira, Caldeira, Asseiceiro, Vieira, & Vicente, 2014).

tempo que a sua implementação exige e, nas empresas com poucos recursos financeiros os custos associados são o principal entrave. Os autores acrescentam que nível organizacional e funcional, a falta de receptividade por parte dos colaboradores da empresa à mudança é outro grande obstáculo para a implementação do método.

Franco (2005) também refere que o sistema ABC é significativamente oneroso dado o custo que normalmente está associado à sua implementação e manutenção, o que leva muitas organizações a preferir manter em funcionamento os sistemas convencionais de apuramento de custos.

2.8. Sistema ABC no setor da saúde

Devido à situação económica vivida atualmente, as empresas enfrentam enormes desafios, nomeadamente a procura de uma maior eficácia e eficiência dos seus processos de modo a rentabilizar os seus custos.

O avanço a nível tecnológico e terapêutico trouxe um aumento da inovação clínica e dos recursos clínicos levando à necessidade de um conhecimento preciso dos custos incorridos a nível hospitalar. A aplicação de um sistema de custeio em ambiente hospitalar é fundamental, pois este permite ter um maior conhecimento dos custos e uma maior consciencialização da limitação dos recursos financeiros (Boges *et al.* (2010)).

Borges *et al.* (2010) defendem que a obtenção de custos unitários por doente mostra-se um vasto campo de investigação, fornecendo um conjunto de informações capaz de permitir tomar melhores decisões ao nível da gestão de organizações hospitalares no nosso país. Fatores externos identificados nos sistemas de saúde de todo mundo, nomeadamente aumento de doenças crónicas e do consumo de medicamentos têm contribuído para um crescimento imparável dos custos hospitalares.

Apesar da tendência de mudança relativamente à reorganização da gestão do doente, a implementação de metodologias de avaliação de desempenho e prestação de cuidados de saúde com vista à criação de valor exigem cada vez mais o desenvolvimento de técnicas e instrumentos de apoio para um conhecimento

profundo e concreto das estruturas organizacionais e dos recursos consumidos por essas instituições (Costa *et al.* (2008)).

No setor da gestão de organizações prestadoras de cuidados de saúde, verifica-se um esforço no sentido de determinar, conhecer e gerir os custos de produção. Este é um pressuposto fundamental para o processo de tomada de decisão, operacional e estratégico, pois apesar dos hospitais portugueses em contexto de SNS não terem fins lucrativos, na realidade é que os seus ciclos de exploração e investimento dependem de um equilíbrio económico e financeiro sustentado (Borges *et al.*, 2010)

De acordo com Raimundini *et al.* (2006) a implementação do sistema ABC nos hospitais públicos implica que estes disponham de uma infraestrutura adequada e mão-de-obra especializada. Este autor cita o exemplo de uma pesquisa feita por Lawson (1994) nos hospitais de Nova York, nos quais os administradores revelaram uma enorme satisfação com a adoção do sistema ABC, especialmente pela possibilidade de existir uma identificação dos custos, gerar informações financeiras e operacionais, promover o controlo dos custos e permitir uma melhoria na compreensão dos processos desenvolvidos no hospital.

Apesar da implementação com sucesso no setor industrial, só recentemente é que o sistema ABC tem sido aplicado ao setor terciário, nomeadamente aos serviços de saúde, dos quais já surgiram alguns estudos e referências na literatura (Martins & Rodrigues, 2004).

No nosso país, o Hospital Nossa Senhora do Rosário (Barreiro) foi pioneiro na implementação do sistema ABC. No entanto esta metodologia já foi implementada em mais hospitais, nomeadamente no Hospital Infante D. Pedro - Aveiro, Hospital de Santa Marta em Lisboa, Hospital do Baixo Alentejo, Hospital Geral de Santo António e Hospital Barlavento Algarvio (Costa, Santana, Lopes, & Barriga, 2008).

Para além desta implementação, podemos referir outras a título de exemplo: foi feita uma aplicação do ABC a uma unidade de radiologia pediátrica com sucesso tendo os seus diretores ficado muito satisfeitos com este método dado que os custos se tornaram mais detalhados e precisos e os custos indiretos eram alocados aos produtos de forma mais correta. Este sistema permitiu que os gestores alterassem

algumas ações que eram mal conduzidas melhorando os processos (Laurila, *et al.*, 2000).

Outro exemplo da aplicação do sistema ABC foi visível num hospício (Baxendale & Dornbusch, 2000) e numa clínica de diálise renal (West & West, 1997), tendo tido em ambos os casos a recetividade positiva por parte da gestão.

Borges *et al.* (2010) referem que os principais benefícios da implementação do ABC no caso concreto dos hospitais são os seguintes:

- A informação é disponibilizada através de uma linguagem de atividades de fácil compreensão por todos os profissionais da organização, e não somente pelos financeiros, gerando informação que permite um controlo e redução dos custos mais eficaz;
- A informação disponibilizada permite compreender as causas dos custos, concebendo um poderoso sistema de informação de suporte à tomada de decisão, tanto ao nível da gestão hospitalar como ao nível da entidade pagadora e da redistribuição dos recursos financeiros;
- A determinação dos custos associando-os às principais atividades realizadas na organização permite calcular os custos dos cuidados de saúde prestados pelos hospitais com maior detalhe e rigor, identificando os fatores aos quais os custos são sensíveis;

Porém, apesar de todos os aspetos positivos que advêm da implementação deste sistema, os hospitais também enfrentam algumas dificuldades nomeadamente na identificação dos *cost drivers* no processo de produção de cuidados de saúde, na carga administrativa necessária à manutenção e atualização das atividades e sua valorização bem como, pode não refletir os custos reais de determinado episódio e necessita da contabilidade analítica central do hospital (Borges *et al.* (2010)).

Borges *et al.* (2010) referem que os resultados obtidos com a implementação deste sistema no sector da saúde são indiscutíveis, trata-se efetivamente de um método bastante vantajoso. Contudo existem ainda algumas dificuldades, para além das já mencionadas, a serem ultrapassadas nomeadamente na mobilização de toda a organização hospitalar, pois sem a sua colaboração a implementação do sistema nunca será bem-sucedida.

Capitulo III - Apresentação da entidade ABC

A entidade ABC é uma unidade de saúde privada que concentra no mesmo espaço físico várias ofertas de tratamento e dos melhores especialistas da área médica e cirúrgica. É reconhecida por ter os melhores especialistas de cada área clínica, sendo uma referência na especialidade de oftalmologia, pela abordagem diferenciada de soluções cirúrgicas inovadoras; conta portanto com um corpo clínico especializado e experiente que inclui alguns dos médicos mais prestigiados do Centro e Norte do país.

É um hospital equipado com tecnologia médica recente e diferenciada e garante um nível dos cuidados prestados aos doentes que se distingue pela aposta na especialização médica e por uma forte humanização. Reúne todas as condições para ser um dos melhores hospitais privados da zona Centro, nela estão reunidas todas as especialidades médicas e cirúrgicas e os meios complementares de diagnósticos mais modernos.

O edifício II está ligado ao edifício original por um túnel subterrâneo. Este edifício permitiu aumentar significativamente a oferta em consultas e exames complementares de diagnóstico.

Conta com 130 colaboradores das mais diversas áreas que trabalham com tecnologia de ponta para levar as melhores soluções e os serviços mais adequados aos clientes, labutando sempre com base na melhoria contínua de cada serviço.

3.1. Resenha histórica

A entidade ABC surgiu com o objetivo de colmatar uma lacuna sentida na região centro, tanto pelos clientes, como pelos profissionais de saúde, que até então, não dispunha de qualquer unidade privada de saúde e internamento.

A atividade iniciou-se em meados dos anos 90, porém o funcionamento em pleno de todos os serviços só foi possível um ano após a sua abertura. A sua construção foi acompanhada de um rigoroso controlo de qualidade e segurança, respeitando-se todas as normas legais tanto a nível arquitetónico como de especialidades técnicas.

No início deste século, na sequência de uma nova estrutura acionista, foram introduzidas alterações ao nível da estrutura organizativa, administrativa e clínica,

como parte da estratégia de desenvolvimento contínuo da qualidade dos serviços prestados pelo hospital. Foi feita uma aposta clara no desenvolvimento das especialidades de oftalmologia, otorrinolaringologia, ortopedia e urologia.

Mais recentemente, a entidade ABC alarga o seu âmbito de intervenção na construção de um novo edifício, edifício II onde se encontram atualmente os serviços de consultas, exames e atendimento médico permanente. No edifício I mantém-se as consultas e exames de oftalmologia, os blocos cirúrgicos e o internamento. A abertura do edifício II pela entidade ABC veio dar início a um novo ciclo na prestação de cuidados de saúde globais, assente na inovação tecnológica presente nos equipamentos médicos de última geração. Atualmente a entidade ABC conta com um novo Centro de Imagiologia que é exemplo disso mesmo, proporcionando ressonância magnética, TAC, mamografia, ecografia. Neste serviço destaca-se a mamografia digital de aquisição direta que permite a obtenção de imagens de elevada precisão e qualidade.

3.2. Visão, missão e valores

A entidade ABC definiu a sua visão, missão e valores para que todos os clientes atuais, potenciais, e mesmo os próprios colaboradores saibam quais os objetivos fulcrais da empresa, o caminho para os alcançar e também o código de ética pelo qual esta se rege.

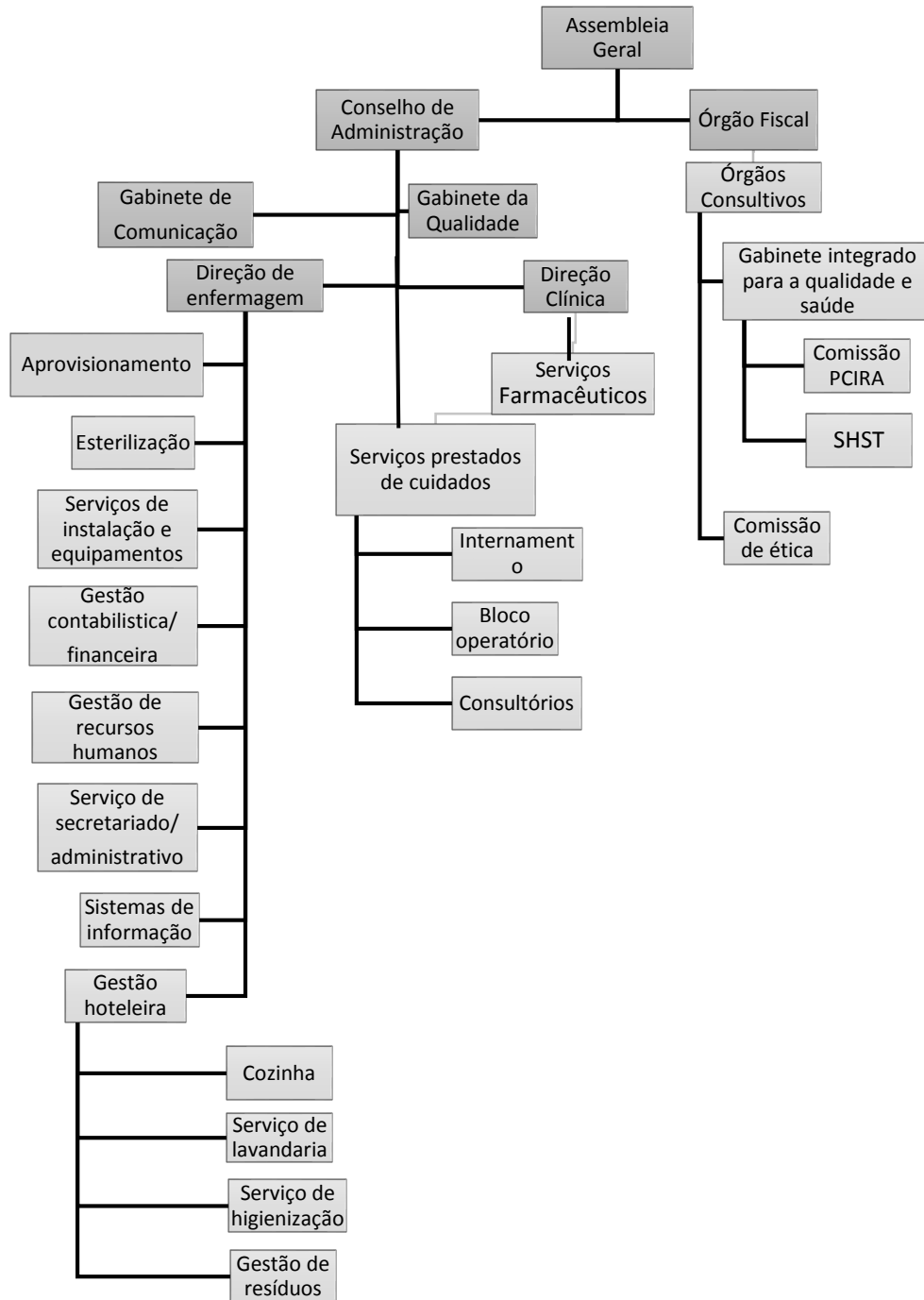
Assim a entidade ABC pretende oferecer uma qualidade de vida melhorada a todos os que a procuram. Para tal trabalha no sentido de reunir os profissionais capazes de um desempenho de excelência. Todo o trabalho realizado está focalizado na segurança tanto dos utentes como dos profissionais de saúde, visa um acompanhamento clínico de excelência, amenizar o sofrimento e tratar cada utente como se fosse único.

Esta empresa propõe-se a ser líder da medicina privada ao nível do país. Pretende ser distinguida pelos serviços médicos de excelência que pratica e reconhecida pelas suas práticas. Ambiciona oferecer um tratamento diferenciado dentro da medicina privada. Pretende ser diferente no empenho que coloca na segurança do doente e na qualidade da resposta que dá.

O doente é uma pessoa única, com diferentes particularidades de estar e de sentir. É tratado com base nos princípios éticos em que acredita. Progride no rigor, na segurança e eficiência, mas também no afeto e no conforto. Mobiliza todos os trabalhadores para esta filosofia de atuação e apoia a integridade, equidade e transparência.

3.3. A entidade ABC

Figura 4 - Estrutura organizativa

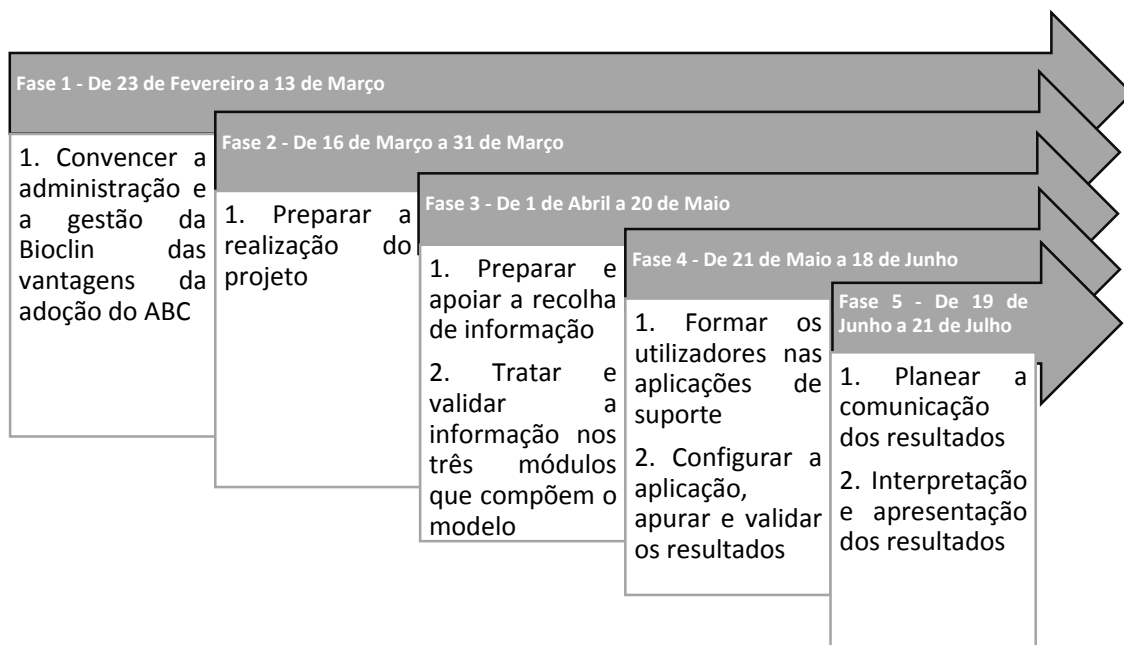


Fonte: Elaborado pela autora, adaptado da estrutura organizativa da entidade estudada

Capítulo IV – Implementação do sistema ABC na organização

O projeto de implementação do ABC na entidade ABC decorreu em cinco fases, conforme ilustra a figura 5.

Figura 5 - Faseamento do projeto



Fonte: Elaboração própria da autora

4.1. Fases de implementação do modelo

De seguida é feita uma revisão sumária às fases de implementação do sistema ABC, das quais se destaca: a tomada de decisão, o planeamento, a conceção e a implementação do modelo.

4.1.1. Fase 1 – Tomada de decisão

Convencer a administração e a gestão de uma empresa das vantagens em adotar o ABC é uma das fases mais complicadas de concretizar. É fundamental mostrar e demonstrar à administração e gestão os benefícios da implementação do método de modo a evidenciar a relevância que o ABC é enquanto ferramenta muito útil e valiosa para a empresa e que deverá ser implementado (Martins & Rodrigues, 2004).

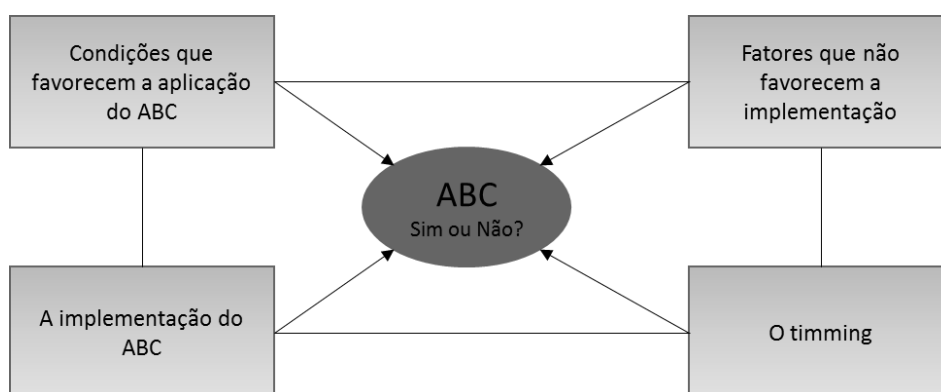
Turney (1996) refere que as principais dúvidas dos gestores de topo é

perceberem quais são efetivamente os benefícios deste método para a empresa e os custos com a sua implementação. É essencial que se mostre o interesse deste método e se ultrapassem eventuais barreiras para que a introdução do ABC tenha sucesso.

Segundo Cooper (1989) as empresas que mais podem beneficiar com a implementação de um sistema ABC são aquelas que têm poucos custos com a obtenção de dados adicionais necessários - já têm um sistema de informação implementado -. Também as empresas que operam em mercados muito competitivos e aquelas que têm uma grande diversidade de produtos beneficiam com a adoção do ABC, de acordo com o mesmo autor.

Gunasekaran *et al.* (1999) mencionam um modelo que ajuda à tomada de decisão sobre a implementação do ABC (Figura 6).

Figura 6 - Modelo conceptual para a decisão de implementar o ABC



Fonte: Gunasekaran (1999, p. 289)

O ponto de partida deve ser a demonstração aos gestores de topo da razão pela qual os sistemas tradicionais falham e quais as vantagens do ABC relativamente a estes métodos (Gunasekaran *et al.* (1999)). A implementação de um sistema ABC deve assegurar o envolvimento dos empregados e apoio da administração. Se os primeiros não estiverem preparados e os segundos não acreditarem no valor do projeto, dificilmente este terá sucesso, para além de que é fundamental o apoio e o envolvimento das pessoas para posteriormente ponderar a implementação do ABC numa perspetiva custo/benefício. (Afonso, 2002)

No caso concreto da entidade ABC não existe *à priori* um sistema de apuramento de custos, sendo novidade para a organização a implementação deste

método. Assim, foi entregue à administração um trabalho de pesquisa realizado pela autora do projeto, o qual indicava as vantagens subjacentes à implementação deste sistema, os fundamentos para a sua implementação e em que consiste o modelo.

Após a análise pela administração do trabalho de pesquisa, foi realizada uma reunião de modo a proceder-se ao esclarecimento de alguns pontos. A reunião contou com a presença do presidente do Conselho da Administração, enfermeira diretora e da responsável pela contabilidade da ABC.

A ideia da implementação do método foi abraçada com grande entusiasmo, tendo havido uma compreensão do modelo, das suas vantagens e potencialidades de uso.

4.1.2. Fase 2 – Planeamento

Para a implementação do método ABC é fundamental que o planeamento seja feito de forma cuidada e rigorosa uma vez que, algumas das falhas que surgem na implementação deste método devem-se a um mau planeamento (Turney, 1996).

O planeamento pode variar com o tamanho da empresa, com as suas necessidades, com o tipo de atividades e processos, sistemas de informação e tipo de produtos. É fundamental definir os objetivos da empresa em relação ao ABC, definir quais os responsáveis por cada atividade para obter ajuda suporte de informação, estudo e formação, bem como uma calendarização das tarefas a executar e dos recursos necessários para a implementação do método (Turney, 1996).

Para Turney (1996), o principal objetivo de um sistema ABC é gerar informação sobre as atividades. Esta informação pode ser utilizada para analisar a cadeia de valor, para diminuir custos, para servir de suporte às estratégias de preços e para permitir análises de rentabilidade. De acordo com este autor, existem três fontes de informação primárias nas empresas. A primeira encontra-se no departamento de contabilidade, onde se encontra informação sobre o custo dos recursos. Relativamente às atividades a informação encontra-se junto daqueles que participam diretamente na produção. No que respeita aos objetos de custo, aos indutores e às medidas de desempenho pode recorrer-se aos diversos sistemas de informação da empresa.

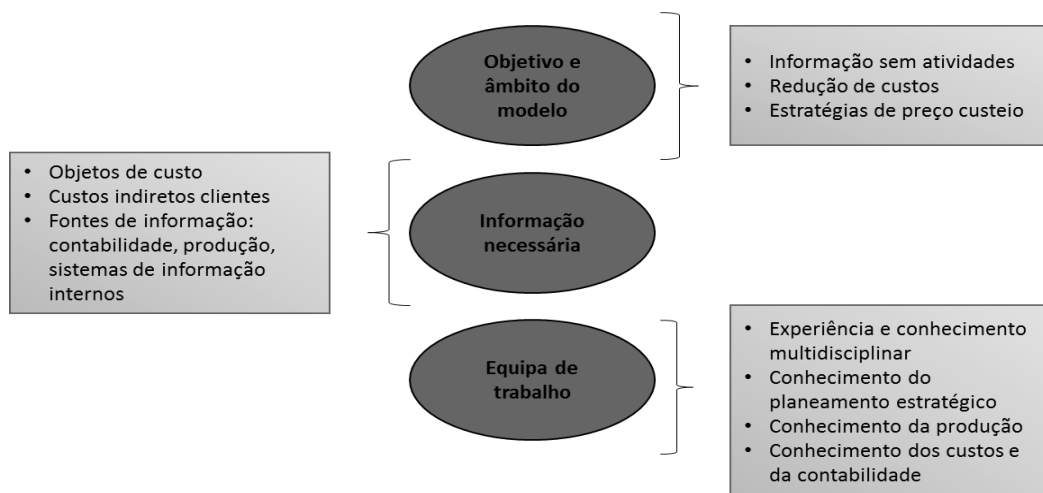
Esta informação pode ser conseguida de diversas formas; através da observação direta, utilizando questionários ou realizando entrevistas. Posteriormente há que estruturar o programa de trabalho através da criação de uma equipa de trabalho que reúna os conhecimentos e formação exigidos para esta natureza de projeto. É nesta fase que se identificam as tarefas a desenvolver e a sua duração, estimando-se os custos inerentes ao projeto (Afonso, 2002).

De acordo com Cooper (1991) a equipa que desenvolver o ABC deve ser multidisciplinar e ter um mínimo de quatro elementos: líder do grupo conhecedor do planeamento estratégico, auxiliado por um responsável da contabilidade, um responsável ao nível da produção e um elemento com conhecimentos sobre o processo produtivo em causa.

Também Sohal e Chung (1998) num dos seus estudos identificam um conjunto de fatores de sucesso a ter em conta na conceção e implementação do ABC principalmente no que respeita à equipa escolhida para o desenvolver. Estes autores referem que seria importante que algum elemento da equipa já tivesse experiência na implementação de sistemas ABC. Aludem também a importância da formação do pessoal e o acesso a especialistas externos como fatores de sucesso associados à equipa responsável pela implementação.

A figura 7 representa um modelo utilizado por Afonso (2002), o qual aborda os aspetos mais importantes da fase do planeamento.

Figura 7 - A fase do planeamento



Fonte: Adaptado de Afonso (2002, p. 173)

O modelo acima referido serviu-me de base para conceber a fase de planeamento. De entre as diversas especialidades oferecidas pela entidade ABC, optei por implementar este método na especialidade de oftalmologia, concretamente nas cirurgias de catarata, vitrectomia, catarata com vitrectomia uma vez que é a especialidade de referência na organização. Assim, definimos três objetos de custeio como já foi referido anteriormente.

Relativamente à duração da implementação do modelo este depende de vários fatores, nomeadamente do número de objetos de custo a analisar, o número de atividades e o empenho da equipa de trabalho. Algumas empresas optam por um limite temporal de 6 meses, outras optam por um ano ou mais mediante a necessidade (Borges *et al.* (2010)).

No que concerne à equipa de trabalho foi obtido o apoio de um dos cirurgiões especialistas na área, da enfermeira responsável pelo bloco operatório, da enfermeira chefe do internamento e da enfermeira diretora da empresa.

Para a recolha de informação sobre os recursos, as atividades e os objetos de custo os métodos utilizados foram a observação direta no local e a realização de entrevistas a cada um dos elementos acima mencionados. Conteí com a especial colaboração da enfermeira diretora uma vez que pela sua elevada experiência profissional conhece profundamente a clínica em todas as suas áreas.

4.1.3. Fase 3 - Conceção

Existem vários modelos, inclusive *softwares* para a implementação do ABC. Quando ocorre a decisão de optar por determinado modelo deve ter-se em conta fatores como a dimensão da empresa, questões financeiras, os recursos como o tempo e o pessoal, entre outros (Delgado, 2013).

Na literatura existem diversas teorias para a conceção do modelo ABC. Segundo No e Kleiner (1997) o primeiro passo para a conceção do modelo é a identificação das ações e a agregação destas em atividades e posteriormente a identificação dos centros de atividade e dos indutores de custo. Porém Horngren *et al.* (2000) definem quatro etapas para a conceção do modelo ABC:

- 1ª Etapa – Determinar os objetos de custo, as atividades principais, os recursos e os indutores que lhes estão relacionados;

- 2ª Etapa – Organizar a informação obtida na primeira fase através de um mapa, fluxograma ou matriz de modo a compreender quais são as atividades, os recursos e as suas interdependências;
- 3ª Etapa – Recolha da informação sobre os indutores de custo, de modo a calcular os custos por objeto de custo;
- 4ª Etapa – Interpretar a informação gerada pelo modelo de modo a proceder a correções e afinações.

De acordo com estes autores as atividades devem ser caracterizadas de acordo com os seus atributos e identificadas com os processos a que dizem respeito. Já no que concerne aos indutores de custo, estes são escolhidos atendendo ao seu grau de causa-efeito e à disponibilidade de obtenção dos dados sobre estes.

As atividades devem ser descritas de forma clara e consistente de modo a evitar sobreposições e dificuldades na obtenção e tratamento da informação. Os indutores de atividade devem estar relacionados com o tipo de atividades em questão, possuindo uma boa correlação com o consumo das mesmas, sendo útil a minimização do número de indutores diminuindo dessa forma os custos da obtenção dos dados e sempre que possível devem ser utilizados indutores de custo sobre os quais a empresa já tenha informação (Afonso, 2002).

Roztcki *et al.* (1999) apresentam a conceção e a implementação do ABC tendo por base o cálculo matricial. Segundo estes autores, para a adoção deste modelo de implementação do ABC em uma PME, existem oito passos a seguir.

- 1º Passo – Recolha dos dados, identificando os recursos, formando a matriz recursos.
- 2º Passo – Identificação das atividades.
- 3º Passo – Construção da matriz Recurso-Atividade, onde se realça a relação existente entre eles. (Figura 8)

Figura 8 - Matriz Recurso-Atividade

	Recurso 1	Recurso 2	Recurso 3	...	Recurso n
Atividade 1	✓			✓	✓
Atividade 2	✓	✓		✓	✓
...					✓
Atividade n	✓	✓	✓		

Fonte: Adaptado de Roztcki *et al.* (1999, p. 24)

Os símbolos contidos no interior da matriz (✓) representam a relação existente entre um determinado recurso e uma ou mais atividades; por exemplo o recurso 1 está afeto às atividades 1, 2, n; já o recurso 3 é apenas consumido pela atividade n.

- 4º Passo – Os símbolos são substituídos por coeficientes segundo a repartição feita dos recursos às atividades que os consome. Contudo, há que garantir que a soma das percentagens de cada coluna seja igual a 100 % ou 1.
- 5º Passo – Apuramento do gasto por atividade através da multiplicação da matriz obtida no quarto passo com a matriz recurso obtida no primeiro passo, conseguindo a matriz atividade. O gasto de cada atividade i é obtido com a multiplicação do valor total dos recursos pela percentagem de cada recurso afeto à atividade i.
- 6º Passo – Construção da matriz Atividade-Produto, a qual realça a relação existente entre as atividades e os produtos; as atividades são afetas a cada produto que as consome. (Figura 9)

Figura 9 - Matriz Atividade - Produto

	Atividade 1	Atividade 2	Atividade 3	...	Atividade n
Produto 1	✓			✓	✓
Produto 2	✓	✓		✓	✓
Produto 3	✓	✓			
...					✓
Produto K	✓	✓	✓		

Fonte: Adaptado de Adaptado de Roztcki *et al.* (1999, p. 25)

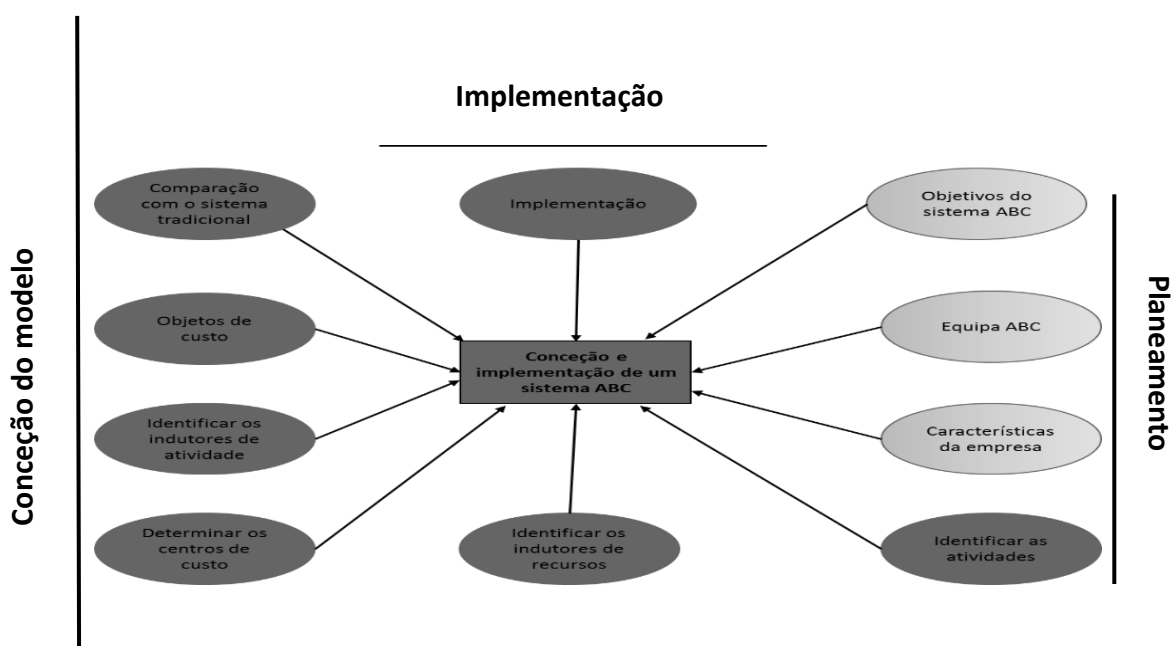
A interpretação é idêntica à feita na matriz Recursos – Atividades, sendo que neste caso são as atividades que são afetadas ou consumidas pelos produtos.

- 7º Passo – É idêntico ao quarto passo, os símbolos são substituídos por percentagens atribuídas aos produtos na repartição das atividades aos mesmos. A soma de cada coluna tem que ser igual a 100% ou 1.
- 8º Passo – Apuramento do gasto de cada produto através da multiplicação da matriz obtida no sexto passo (matriz atividade – produto) pela matriz Atividade (5º passo).

Este modelo baseia-se na premissa básica do ABC, isto é, são as atividades que consomem os recursos e os produtos consomem as atividades.

Gunasekaran *et al.* (1999) apresentam um outro modelo – figura 10 – para a conceção do modelo ABC. Algumas das fases mencionadas por estes autores devem ser atribuídas a outras etapas apesar de todas elas estarem interligadas.

Figura 10 - Conceção e implementação de um sistema ABC



Fonte: Adaptado de Gunasekaran (1999, p. 121)

A figura 10 representa o modelo para a conceção de um sistema ABC de acordo com Gunasekaran *et al.* (1999). Este modelo inclui diferentes aspetos desenvolvidos até ao momento, porém este autor integra algumas das fases na conceção do modelo,

as quais devem ser atribuídas a outras etapas apesar de todas elas estarem interligadas. Tal como já foi referido, estes autores referem-se ao modelo como um modelo para a conceção de um sistema ABC. Porém, aqui quero apenas referir a parte da conceção e implementação de um sistema ABC, não esquecendo que existem distinções entre as diferentes fases.

4.1.4. Fase 4 – Implementação

Existem vários artigos sobre a conceção e implementação de sistemas ABC e, em todos eles se constata uma certa evolução e crescimento de exemplos práticos que evidenciam não só as vantagens, mas também as dificuldades que foram sendo encontradas na aplicação prática destes conceitos.

Benjamin *et al.* (1994) realçam o facto de a maior parte dos trabalhos existentes terem por base empresas de grande dimensão e relativamente às empresas de pequena e média dimensão a literatura ser escassa.

Relativamente à implementação de sistemas ABC nas PME's os resultados são diminutos podendo-se referenciar os seguintes autores: Bharara e Lee (1996), Benjamin *et al.* (1994) e Hicks (1992).

Segundo Needy *et al.* (2000) e Hicks (1992) as empresas de menor dimensão têm especificidades que implicam uma outra abordagem do ABC e exigem um sistema diferente daquele que é aplicado em empresas de maior tamanho.

Roztcki *et al.* (1999) referem que as pequenas e médias empresas enfrentam alguns obstáculos perante a implementação de um sistema ABC, nomeadamente os reduzidos recursos técnicos e financeiros e também uma informatização pouco eficiente. Estes autores destacam a situação da dificuldade de obter informação a um custo razoável para uma PME.

Needy *et al.* (2000) afirmam que para empresas de menor dimensão um sistema ABC deve ser simples nos cálculos, podendo utilizar-se uma simples folha de cálculo, deve ser flexível e dinâmico e ser assegurado com um conjunto reduzido de recursos.

A implementação de um sistema ABC depende da dimensão da empresa, dos recursos que esta dispõe e deve ser conduzida por quem estruturou o modelo e

estabeleceu os mecanismos de obtenção da informação. Deverá ainda ser assegurada a responsabilidade pela recolha sistemática da informação necessária e tratamento da mesma. Não menos importante é a tomada de decisão sobre os recursos que estão afetos ao sistema ABC, isto é, quantas pessoas e quais os recursos a empregar (Afonso, 2002). Na figura 11 são apresentadas de forma esquemática algumas situações a ter em consideração aquando da implementação deste sistema.

Figura 11 - Implementação de um sistema ABC



Fonte: Elaboração própria da autora.

No caso concreto em estudo, os recursos utilizados foi um simples folha de *Excel* na qual fui registando todas as informações financeiras e não financeiras de modo a poder sistematizar a informação. Os dados foram fornecidos à medida que os solicitava, contudo em certos casos, nomeadamente a disponibilização da informação financeira foi mais difícil obtê-los, uma vez que a entidade ABC não demonstrou grande à vontade em o fazer.

A informação era recolhida semanalmente junto dos responsáveis por cada atividade de modo a perceber o funcionamento de cada uma delas. A nível de procedimentos internos a informação foi sempre dada de bom agrado e houve interesse por parte da entidade em o fazer.

Após a recolha da informação e sistematização da mesma, fiz o tratamento da informação na folha de *Excel* tal como já referi anteriormente. Segui passo a passo as fases de implementação de um sistema ABC, identifiquei as atividades, os recursos, posteriormente fiz a identificação dos indutores de atividade e de recursos. Depois de definidas estas etapas procedi à imputação dos recursos a cada atividade. Finalmente, utilizando os indutores de atividade que defini, procedi à imputação dos custos de cada atividade ao objeto de custeio.

Tomadas estas decisões e asseguradas as devidas responsabilidades, o sistema ABC pode ser implementado e iniciar-se a sua utilização.

Capítulo V – Conceção do modelo

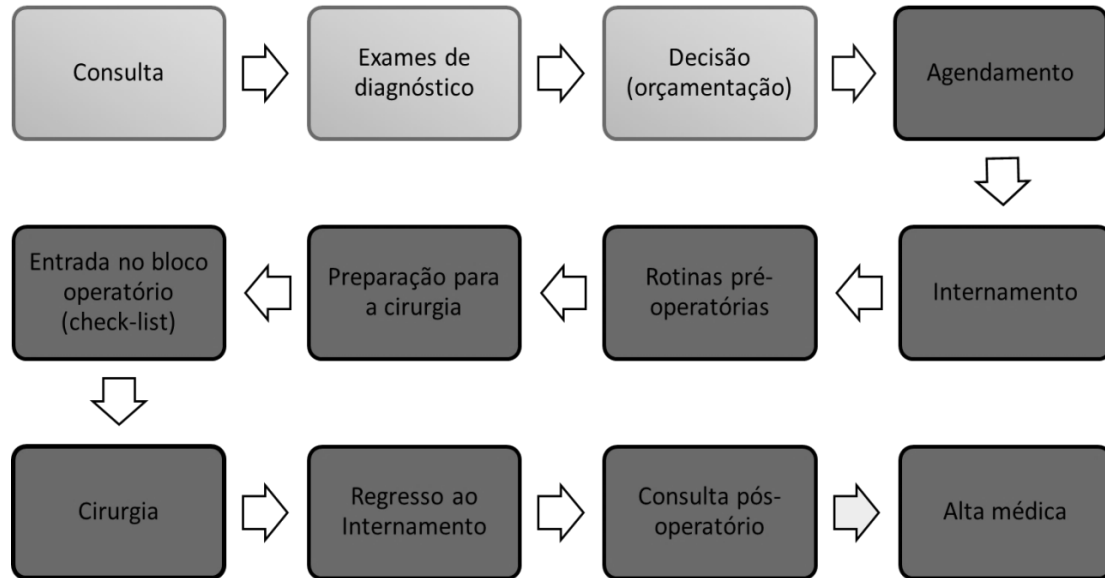
No capítulo anterior foi feita uma análise dos benefícios e das dificuldades subjacentes à aplicação do estudo de uma abordagem relativamente recente e com características muito próprias como é o sistema ABC.

Nesta fase, será apresentada uma proposta para um sistema de custeio ABC, a qual terá em consideração os princípios requeridos de acordo com a literatura. Inicialmente identificam-se as atividades e os recursos, seguidamente serão selecionados os indutores de recurso e identificados os indutores de atividade. Por fim será feita a análise matricial. No seguimento deste desenvolvimento será feita a descrição minuciosa de cada uma das fases que foram seguidas para a implementação do sistema ABC na empresa ABC.

5.1. Identificação das atividades e dos recursos

A identificação das atividades é a primeira fase de implementação de um sistema ABC. Assim, para a identificação destas elaborei um questionário e posteriormente realizei uma entrevista à enfermeira diretora da unidade de saúde de modo a compreender detalhadamente o que decorria em cada uma das atividades identificadas. O questionário deve incluir perguntas que permitam identificar os recursos, as atividades e os indutores de custo. A linguagem a utilizar deve adequar-se às especificidades da empresa e aos próprios entrevistados (Marinho, 2014). Em anexo encontra-se o questionário utilizado no estudo de caso (Anexo A e B).

Figura 12 - Fluxograma do processo clínico



Fonte: Realização própria da autora

Na figura 12 é apresentado o cronograma do processo clínico que cada utente realiza. Inicialmente é feita uma consulta e exames de diagnóstico. Após os resultados dos exames ocorre a fase de decisão para realização ou não da cirurgia. Uma vez que o nosso objeto de custeio é saber quanto custa à organização uma cirurgia desta especialidade apenas consideraremos como atividades as fases a partir do agendamento da cirurgia até à alta médica. Esta distinção é feita uma vez que a consulta e exames de diagnóstico constituem um custo separado do valor da cirurgia para o utente.

5.1.1. Identificação das atividades

Da análise da figura 13 conseguimos identificar as atividades que estão afetas à cirurgia de oftalmologia: (1) Agendamento; (2) Internamento; (3) Rotinas pré-operatórias; (4) Preparação para a cirurgia; (5) Entrada no Bloco Operatório; (6) Cirurgia; (7) Regresso ao internamento; (8) Consulta pós-operatória; (9) Alta médica.

A atividade de “Agendamento” consiste na decisão da realização da cirurgia e posterior contacto com o bloco operatório para agendar a data da mesma. Aqui os principais intervenientes são o médico oftalmologista e a enfermeira chefe do bloco

operatório de oftalmologia.

Relativamente à atividade “Internamento” esta corresponde ao dia da cirurgia. No momento da entrada do doente na clínica é criada ao nível do sistema informático uma ficha com os dados do mesmo ao qual lhe é atribuído um número de processo. Posteriormente procede-se ao internamento do utente, o qual efetua o pagamento de um valor de caução para as despesas da cirurgia. Seguidamente é acompanhado por uma auxiliar de ação médica até ao internamento e devidamente acomodado no quarto.

Pela atividade “Rotinas pré-operatórias” entende-se os procedimentos efetuados após o acolhimento do utente, em que este realiza exames de rotina como análises clínicas e eletrocardiograma. Nesta fase ocorre também a visita de uma médica da especialidade de endocrinologia de modo a certificar-se que o utente reúne todas as condições para submeter-se à intervenção cirúrgica. Ressalvo que na maioria dos casos se trata de pessoas com problemas diabéticos, os quais afetaram a visão aos utentes, daí a necessidade da intervenção de uma médica especialista na área.

No que concerne à atividade “Preparação para a cirurgia” são incluídas todas as tarefas e procedimentos que o utente é alvo desde a sua entrada no hospital durante a manhã até à submissão à intervenção cirúrgica ao final do dia. Decorrem normalmente cerca de 5 a 6 horas desde a entrada até à cirurgia. Durante este tempo enfermeiros do internamento, auxiliares de ação médica e também a anestesista preparam o utente para a intervenção cirúrgica. É-lhe administrada medicação de três em três horas no olho que será sujeito a cirurgia. Perto da hora da cirurgia ocorre a visita da anestesista, a qual faz algumas questões ao doente, explica-lhe os procedimentos que se seguirão de modo a que este quando for para a sala de cirurgia esteja calmo.

A atividade “Entrada no bloco operatório” corresponde aos procedimentos do chamado “*check-list*”. Antes da entrada no bloco operatório a enfermeira responsável pelo mesmo realiza o preenchimento de uma ficha que permite verificar se o utente está mentalmente consciente. Questões como o nome, idade, localidade onde reside são feitas de modo a certificar-se que este reúne as devidas condições. Nesta fase já foi administrada a anestesia e o utente dá entrada na sala de cirurgia.

Seguidamente identificamos como atividade o procedimento cirúrgico

“Cirurgia”. Dentro da especialidade de oftalmologia podem ser realizadas três tipos de cirurgias. Cirurgia a catarata, cirurgia de vitrectomia e cirurgia de catarata com vitrectomia. Dependendo do tipo de cirurgia o tempo da mesma também varia. Relativamente à primeira cirurgia referida, esta demora cerca de 30 minutos e é considerada uma cirurgia relativamente simples. A cirurgia de vitrectomia é um pouco mais complexa podendo ter uma duração de 45 a 60 minutos. Aquela que é efetivamente mais complexa é a cirurgia de catarata com vitrectomia. Pode durar entre 60 a 90 minutos e o material cirúrgico utilizado é bastante dispendioso.

A atividade “Regresso ao internamento” ocorre após a realização da cirurgia, o utente fica no recobro durante alguns minutos. Verificando-se que se encontra estável é encaminhado por enfermeiros e auxiliares médicas para o internamento. Seguidamente o utente é vigiado por um enfermeiro, responsável pelo mesmo, de modo a verificar se ocorre alguma situação controversa. O mesmo é responsável por cuidar do utente durante aquela noite.

Identifiquei ainda a atividade “Consulta pós-operatória” em que uma vez que o utente pernoita na clínica e logo pela manhã é encaminhado ao consultório médico. Aqui são realizados alguns exames de modo a verificar o ponto de situação e concluir se efetivamente a cirurgia obteve o resultado desejado. Nesta é também entregue ao utente a medicação que deverá fazer nos dias seguintes à cirurgia. O utente é novamente encaminhado ao internamento para receber as indicações dos enfermeiros. Por fim, a última atividade que corresponde à “Alta médica” cinge-se aos esclarecimentos e indicações dos enfermeiros, bem como ao procedimento de concessão de alta ao doente para o mesmo se ausentar do internamento.

5.1.2. Identificação dos recursos e indutores de recurso

Após a identificação das atividades, através da realização de uma entrevista à enfermeira diretora e à enfermeira responsável pelo bloco-operatório o segundo passo consiste na identificação dos recursos que contribuem para a realização das atividades.

Como já referi anteriormente são as atividades que consomem os recursos. Assim, através da informação recolhida da entrevista foram identificados os seguintes recursos: (1) Consumo clínico; (2) Consumo cozinha/bar; (4) Serviços de radiologia; (5) Publicidade e propaganda; (6) Vigilância e segurança; (7) Conservação e reparação; (8)

Materiais-ferramentas e utensílios; (9) Material de escritório; (10) Eletricidade; (11) Água; (12) Deslocações e estadas; (13) Transporte de pessoal; (14) Rendas e alugueres; (15) Comunicação; (16) Seguros; (17) Despesas de representação; (18) Limpeza, higiene e conforto; (19) Outros serviços; (20) Remunerações ao pessoal; (21) Encargos sobre remunerações; (22) Seguros de acidentes no trabalho; (23) Outros gastos com o pessoal; (24) Gastos de Depreciação e Amortização A.F.T. – Edifícios e outras construções (25) Gastos de Depreciação e Amortização – Ativos Intangíveis; (26) Impostos diretos; (27) Impostos indiretos; (28) Taxas; (29) Descontos de pronto pagamento; (30) Correções relativas a períodos anteriores; (31) Juros suportados; (32) Outros gastos e perdas.

Assim obtemos a matriz recurso a qual foi construída tendo por base a realização de entrevistas à enfermeira diretora e à enfermeira responsável pelo bloco operatório. Da análise dessas entrevistas e dos questionários que se encontram nos anexos B e C, identifiquei juntamente com as enfermeiras que referi estes recursos. Tratou-se de fazer uma análise à informação recolhida e confirmar a seleção feita com as responsáveis por cada uma das atividades.

O terceiro passo consiste na análise da matriz atividade e da matriz recursos e posterior construção da matriz recurso – atividade, tal como se encontra na tabela 1.

A matriz inclui todos os gastos anuais de 2014, diretos e indiretos, pretendendo-se demonstrar detalhadamente qual a atividade que consome mais gastos e comparar com o resultado gerado por estes.

Importa aqui referir que a matriz recurso – atividade apresentada abrange também outras especialidades, contudo, para o estudo em causa apenas será tida em conta a correspondente à especialidade de oftalmologia uma vez que é este o nosso objeto de custeio.

Tabela 1 - Construção da matriz Recurso - Atividade

	Consulta de oftalmologia	Exames de oftalmologia	Cirurgia de Oftalmologia - Edifício 2											Outras Cirurgias - Edifício 1									
			Agendamento	Internamento	Rotinas pré-operatórias	Preparação para a cirurgia	Entrada no Bloco Operatório	Cirurgia	Regresso ao internamento	Consulta pós-operatória	Alta médica	Gastos comuns	Outros gastos administrativos e financeiros	Agendamento	Internamento	Rotinas pré-operatórias	Preparação para a cirurgia	Entrada no Bloco Operatório	Cirurgia	Regresso ao internamento	Alta médica	Gastos comuns	Outros gastos administrativos e financeiros
Custos Diretos																							
Vision Care S.A.											X												
Equipamento básico								X										X					
Honorários											X									X			
Custos Indiretos																							
Consumo Clínico	X	X						X										X					
Consumo cozinha/bar				X											X								
Serviços de radiologia															X					X			
Publicidade e propaganda												X									X		
Vigilância e segurança	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X			X	X	X	X	X	X	X	X		
Conservação e reparação												X										X	
Materiais-ferramentas e utensílios												X										X	
Material de escritório												X										X	
Eletricidade	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X			X	X	X	X	X	X	X	X		
Água	X	X		X	X	X		X		X					X	X	X		X		X		
Deslocação e estadas												X										X	
Transporte de pessoal												X										X	
Rendas e alugueres												X										X	
Comunicação	X	X	X	X							X	X		X	X					X			
Seguros												X										X	
Despesas de representação												X										X	
Limpeza, higiene e conforto	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X			X	X	X	X	X	X	X	X		
Outros serviços												X										X	
Remunerações ao pessoal												X										X	
Encargos sobre remunerações												X										X	
Seguros de acidentes no trabalho												X										X	
Outros gastos com o pessoal												X										X	
A.F.T. - Edifícios e outras construções - G.D.A	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X			X	X	X	X	X	X	X	X		
Ativos intangíveis - G.D.A												X										X	
Impostos diretos																							X
Impostos indiretos																							X
Taxas																							X
Descontos P.P.																							X
Correções relativas a períodos anteriores																							X
Juros suportados																							X
Outros gastos e perdas																							X

A construção da matriz recurso-atividade consistiu em colocar horizontalmente as atividades afetas ao objeto de custeio e verticalmente os recursos que estão associados às atividades. Posteriormente procedi à sinalização dos recursos que são consumidos pelas respetivas atividades, aquelas que não estão assinaladas é porque não consomem o recurso.

É importante também referir que na tabela 1 encontram-se identificadas as cirurgias que ocorrem no edifício II as quais correspondem à especialidade de oftalmologia, e as cirurgias que ocorrem no edifício I as quais dizem respeito às restantes especialidades. Porém como já referi anteriormente o estudo apenas incidirá sobre as cirurgias da especialidade de oftalmologia, contudo os exames e a consulta pré-operatória de oftalmologia são custos separados da cirurgia.

5.2. Matriz atividade – objeto de custeio

O quarto passo consiste na criação da matriz atividade – objeto de custeio, isto é, para a cirurgia da especialidade de oftalmologia existem atividades que não estão relacionadas com as outras especialidades, daí considerar interessante esta análise mais abrangente relativamente às outras especialidades (Tabela 2).

Tabela 2 - Construção da matriz atividade – objeto de custeio

Atividades	Cirurgia de Oftalmologia - Edifício 2	Outras cirurgias - Edifício 1
Agendamento	X	x
Internamento	X	x
Rotinas pré-operatórias		
Oftalmologia	X	
Outras cirurgias		x
Preparação para cirurgia		
Oftalmologia	X	
Outras cirurgias		x
Entrada no B.O.		
Oftalmologia	X	
Outras cirurgias		x
Cirurgia		
Oftalmologia	X	
Outras cirurgias		x
Regresso ao internamento	X	x
Consulta pós-operatória	X	
Alta médica	X	x
Gastos comuns	X	x
Outros gastos administrativos e financeiros	X	x

A construção da matriz atividade-objeto de custeio consistiu em colocar na horizontal os objetos de custeio e na vertical as atividades. Posteriormente foram assinaladas as atividades que estão afetas ao objeto de custeio.

5.3. Identificação dos indutores de recurso

Com o intuito de substituir os símbolos da matriz recurso – atividade pelos respetivos valores (consumo em €), foram identificados os *cost drivers* dos recursos através da relação entre o consumo dos recursos e as atividades (quinto passo). Na tabela 3 apresenta-se os recursos acompanhados dos respetivos *cost drivers*.

Tabela 3 - Cost Drivers dos recursos

Custos Indiretos	Indutor de Recurso	Unidades
Consumo Clínico	Percentagem das vendas de consumíveis	%
Consumo cozinha/bar	Percentagem das vendas de cirurgias de oftalmologia	%
Serviços de radiologia	Percentagem das vendas de serviços especializados	%
Publicidade e propaganda	Percentagem das vendas de cirurgias de oftalmologia	%
Vigilância e segurança	m ²	m ²
Conservação e reparação	Percentagem das vendas de cirurgias de oftalmologia	%
Materiais-ferramentas e utensilios	Percentagem das vendas de cirurgias de oftalmologia	%
Material de escritório	Percentagem das vendas de cirurgias de oftalmologia	%
Eletricidade	m ²	m ²
Água	m ²	m ²
Deslocação e estadas	Percentagem das vendas de cirurgias de oftalmologia	%
Transporte de pessoal	Percentagem das vendas de cirurgias de oftalmologia	%
Rendas e alugueres	Percentagem das vendas de cirurgias de oftalmologia	%
Comunicação	Tempo por ligação	H
Seguros	Percentagem das vendas de cirurgias de oftalmologia	%
Despesas de representação	Percentagem das vendas de cirurgias de oftalmologia	%
Limpeza, higiene e conforto	m ²	m ²
Outros serviços	Percentagem das vendas de cirurgias de oftalmologia	%
Remunerações ao pessoal	Percentagem das vendas de cirurgias de oftalmologia	%
Encargos sobre remunerações	Percentagem das vendas de cirurgias de oftalmologia	%
Seguros de acidentes no trabalho	Percentagem das vendas de cirurgias de oftalmologia	%
Outros gastos com o pessoal	Percentagem das vendas de cirurgias de oftalmologia	%
A.F.T. - Edifícios e outras construções - G.D.A	m ²	m ²
Ativos intangíveis - G.D.A	Percentagem das vendas de cirurgias de oftalmologia	%
Impostos diretos	Percentagem das vendas de cirurgias de oftalmologia	%
Impostos indiretos	Percentagem das vendas de cirurgias de oftalmologia	%
Taxas	Percentagem das vendas de cirurgias de oftalmologia	%
Descontos P.P.	Percentagem das vendas de cirurgias de oftalmologia	%
Correções relativas a períodos anteriores	Percentagem das vendas de cirurgias de oftalmologia	%
Juros suportados	Percentagem das vendas de cirurgias de oftalmologia	%
Outros gastos e perdas	Percentagem das vendas de cirurgias de oftalmologia	%

O recurso “consumo clínico” foi dividido pelas diversas atividades de acordo com a percentagem de vendas de consumíveis utilizados no bloco operatório 2, o qual é especificamente para esta especialidade. Considerei este o indutor mais adequado uma vez que quanto maiores forem as vendas, maior será o valor do consumo clínico.

No que concerne ao recurso “consumo da cozinha/bar” considerei a percentagem de vendas das cirurgias de oftalmologia, isto porque mediante o número de cirurgias desta especialidade o consumo de refeições também altera.

Relativamente ao recurso “publicidade e propaganda”, uma vez que não existe publicidade específica para a especialidade de oftalmologia, mas sim uma revista semestral que publicita todas as especialidades, considerei a percentagem das vendas das cirurgias de oftalmologia como o indutor de recurso mais viável.

Posteriormente para o recurso “vigilância e segurança” considerei que o indutor de recurso mais adequado seria a área. Para tal considerei a área total do edifício e a área de cada atividade isoladamente. Os custos foram imputados mediante esse coeficiente.

Por sua vez, para os recursos “conservação e reparação”, “materiais-ferramentas e utensílios” e “material de escritório”, uma vez que não foi possível obter uma separação exata dos que se referem à especialidade de oftalmologia e às outras especialidades, baseei-me no volume de vendas das cirurgias de oftalmologia para imputar estes custos a esta especialidade.

Relativamente ao recurso “eletricidade”, também me baseei na área de cada atividade. Devido à falta de informação, nomeadamente os Kwh consumidos por cada atividade, considerei que imputar o custo da eletricidade a cada atividade mediante a área ocupada pelo gabinete ou espaço onde é exercida a atividade seria o mais correto.

Para o recurso “água”, dada a dificuldade em contabilizar os litros de água gastos em cada atividade, apoiei-me na área de cada atividade para afetar os custos a cada uma delas. Para tal utilizei o coeficiente entre a área total do edifício e a área de cada atividade isoladamente.

Nos recursos “deslocações e estadas”, “transporte de pessoal” e “rendas e alugueres”, dada a inexistência de uma separação dos custos por cada especialidade optei pela percentagem das cirurgias de oftalmologia para imputar estes custos.

No que concerne à “limpeza, higiene e conforto”, o indutor de recurso utilizado foi o m². Optei por este indutor uma vez que mediante a área de cada atividade maior ou menor será o seu custo, isto é, atividades com maiores dimensões terão custos mais elevados que atividades de menor dimensão.

Para o recurso “comunicação”, através de uma entrevista a cada um dos responsáveis por cada atividade consegui estimar o tempo de utilização do telefone. Não se trata de valores exatos, mas sim uma média. Assim, imputei os custos com a comunicação com base no tempo em minutos de utilização em cada atividade.

O recurso “gastos de depreciação e amortização de edifícios e outras construções” inclui a depreciação anual dos equipamentos. Neste caso considerei a área o indutor de recurso uma vez que mediante a área de cada atividade, o número de equipamentos contidos também varia. Assim imputei este custo com base nos m² de cada atividade.

Seguidamente para os recursos “seguros”, “despesas de representação” e “outros serviços”, o valor destes também não se encontra separado por especialidade. Assim, optei por me basear na percentagem das vendas das cirurgias de oftalmologia e imputar estes custos com base nessa percentagem.

No que toca aos recursos relacionados com o pessoal, nomeadamente, “remunerações ao pessoal”, “encargos sobre remunerações”, “seguros de acidentes no trabalho” e “outros gastos com o pessoal”, não existe pessoal especificamente destacado para a especialidade de oftalmologia. Os enfermeiros, as auxiliares médicas estão destacadas para qualquer especialidade. Assim, uma vez que não é possível apurar um custo específico, utilizei como indutor de recurso o volume de vendas da especialidade de oftalmologia. É de salientar que aqui não são contemplados os custos com os salários da equipa médica, isto é, cirurgião, anestesista, ajudante e instrumentista. Isso são custos diretos da especialidade.

Relativamente ao recurso “gastos de depreciação e amortização – ativos intangíveis” imputei estes custos de acordo com as vendas das cirurgias de

oftalmologia. Imputar estes custos com base em valores concretos de cada especialidade não é possível uma vez que a contabilidade geral contabiliza a totalidade dos custos de todas as especialidades apenas numa rúbrica. Assim, considerei a percentagem das vendas das cirurgias da especialidade em causa o indutor de recurso mais correto.

Finalmente para os recursos “impostos diretos e indiretos”, “taxas”, “descontos de pronto pagamento”, “correções relativas a períodos anteriores”, “juros suportados” e “outros gastos e perdas” o indutor de recurso utilizado foi a percentagem de vendas das cirurgias da especialidade de oftalmologia. Uma vez que não existe uma separação consistente entre as diferentes especialidades, optei por imputar estes custos mediante a percentagem das vendas da especialidade em estudo.

5.4. Identificação dos indutores de atividade

O sexto passo consiste em identificar os *cost drivers* das atividades. Na tabela 4 encontra-se um quadro com as atividades e o indutor que lhe corresponde. O tempo em minutos foi o indutor escolhido uma vez que como iremos verificar mais à frente existem três objetos de custeio, sendo que o que os distingue é a duração de cada tipo de cirurgia dentro da especialidade de oftalmologia

Tabela 4 - Cost Drivers das atividades

Atividades	Indutor de atividade	Unidade
Agendamento	Tempo médio em minutos por paciente	Min
Internamento	Tempo médio em minutos por paciente	Min
Rotinas pré-operatórias		
Oftalmologia	Tempo médio em minutos por paciente	Min
Outras cirurgias	Tempo médio em minutos por paciente	Min
Preparação para cirurgia		
Oftalmologia	Tempo médio em minutos por paciente	Min
Outras cirurgias	Tempo médio em minutos por paciente	Min
Entrada no B.O.		
Oftalmologia	Tempo médio em minutos por paciente	Min
Outras cirurgias	Tempo médio em minutos por paciente	Min
Cirurgia		
Oftalmologia	Tempo médio em minutos de cada cirurgia	Min
Outras cirurgias	Tempo médio em minutos de cada cirurgia	Min
Regresso ao internamento	Tempo médio em minutos por paciente	Min
Consulta pós-operatória	Tempo médio em minutos por consulta	Min
Alta médica	Tempo médio em minutos por paciente	Min
Gastos comuns	Tempo médio em minutos de cada cirurgia	Min
Outros gastos administrativos e financeiros	Tempo médio em minutos de cada cirurgia	Min

A atividade de “agendamento” é realizada em qualquer cirurgia de qualquer especialidade. Assim, através de uma entrevista com a responsável pelo bloco operatório de oftalmologia identifiquei que a duração desta atividade tinha um tempo médio de 20 minutos.

Seguidamente para a atividade “internamento”, através da observação direta no local onde é realizado o internamento, concretamente na receção da clinica, pude apurar que cada internamento da especialidade de oftalmologia tem uma duração de cerca de 30 minutos. Isto engloba todo o processo deste a entrada do doente na clínica até à sua acomodação no quarto.

Na atividade “preparação para a cirurgia”, uma vez que é a que necessita de mais tempo e cuidados, tanto ao nível do pessoal de enfermagem como de auxiliares medicas. Estima-se uma duração de 5 a 6 horas.

A atividade “entrada no bloco operatório” é a que utiliza menos tempo. Cerca de 10 minutos é o tempo médio necessário para efetuar algumas questões ao paciente antes de este dar entrada na sala de cirurgia.

Posteriormente, a atividade relacionada com o procedimento cirúrgico “cirurgia” é aquela que marca a diferença de cirurgia para cirurgia dentro da especialidade de oftalmologia. Dependendo da cirurgia pode ser necessário um tempo de 30 minutos, 45 minutos ou 60 minutos, tal como já foi referido anteriormente. É esta atividade que faz a diferença entre os três objetos de custeio.

No que concerne à atividade “regresso ao internamento”, dependendo do estado do utente esta atividade pode ter uma duração menor ou maior. Por norma no final da cirurgia o utente aguarda no recobro cerca de 10 minutos. Em situações pontuais poderá necessitar de mais tempo. Contudo, para o estudo em causa considerei os 10 minutos.

A atividade “consulta pós-operatória” ocorre no dia seguinte à cirurgia logo pela manhã. Nela são realizados alguns exames para verificar o estado do olho e posteriormente é feita a consulta com o médico responsável. Tem uma duração média de 30 minutos por doente.

Por fim, a atividade “alta médica” ocorre após o doente sair da consulta, receber as indicações dos enfermeiros e a medicação que deverá fazer nos dias subsequentes à cirurgia. Não podemos falar em tempo exato, contudo junto dos enfermeiros obtive a indicação de que cada utente necessitava em média de 20 a 25 minutos para receber as indicações e esclarecer eventuais dúvidas.

5.5. Quantificação da matriz recurso-atividade

O sétimo passo consiste na quantificação da matriz recurso-atividade permitindo-nos deste modo apurar o custo associado a cada atividade.

Este passo consiste em imputar os custos de cada recurso, com base nos *cost drivers* de recursos (ver tabela 3) que lhe foi atribuído, às atividades a que estão afetos. Depois de imputar cada um dos custos obtém-se o custo total por atividade o qual posteriormente será imputado aos objetos de custeio mediante os *cost drivers* das atividades (ver tabela 4) que foi atribuído a cada uma delas.

A tabela 5 surge da substituição da sinalização efetuada na tabela 1 por valores. Os valores obtidos a tabela 5 resultam da imputação dos recursos, com base nos indutores de recursos que lhes foram atribuídos às atividades. Assim, nesta tabela obtemos o apuramento do custo por atividade.

Tabela 5 - Quantificação da Matriz Recurso - Atividade

Cirurgia de Oftalmologia - Edifício 2											
Agendamento	Internamento	Rotinas pré-operatórias	Preparação para a cirurgia	Entrada no Bloco Operatório	Cirurgia	Regresso ao internamento	Consulta pós-operatória	Alta médica	Gastos comuns	Outros gastos administrativos e financeiros	
Custos Diretos											
Vision Care S.A.								209 696,52 €			
Honorários								105 740,12 €			
Custos Indiretos											
Consumo Clínico					110 640,14 €						
Consumo cozinha/bar	51 340,35 €										
Serviços de radiologia											
Publicidade e propaganda									6 267,17 €		
Vigilância e segurança	239,852 €	14 627,626 €	287,823 €	407,749 €	659,594 €	2 518,448 €	659,594 €	59,963 €	47,970 €		
Conservação e reparação										31 795,04 €	
Materiais-ferramentas e utensílios										3 269,33 €	
Material de escritório										11 471,85 €	
Eletricidade	639,956 €	39 028,353 €	767,947 €	1 087,925 €	1 759,879 €	6 719,537 €	1 759,879 €	159,989 €	127,991 €		
Água		4 319,879 €	85,001 €	120,418 €		743,756 €		17,708 €			
Deslocação e estadas										2 088,04 €	
Transporte de pessoal										682,47 €	
Rendas e alugueres										7 102,22 €	
Comunicação	577,51 €	288,76 €						144,38 €	144,38 €		
Seguros										4 267,27 €	
Despesas de representação										581,20 €	
Limpeza, higiene e conforto	189,56 €	11 560,70 €	227,48 €	322,26 €	521,30 €	1 990,41 €	521,30 €	47,39 €	37,91 €		
Outros serviços										4 090,81 €	
Remunerações ao pessoal										245 805,15 €	
Encargos sobre remunerações										54 787,89 €	
Seguros de acidentes no trabalho										1 554,23 €	
Outros gastos com o pessoal										580,69 €	
A.F.T. - Edifícios e outras construções - G.D.A	829,304 €	50 575,937 €	995,165 €	1 409,817 €	2 280,586 €	8 707,693 €	2 280,586 €	207,326 €	165,861 €		
A.F.T. - Equipamentos básicos e similares - G.D.A						69 968,90 €					
Ativos intangíveis - G.D.A										7 515,73 €	
Impostos diretos										5 408,03 €	
Impostos indiretos										1 604,02 €	
Taxas										1 264,47 €	
Descontos P.P.										1 772,85 €	
Correções relativas a períodos anteriores										2 289,63 €	
Juros suportados										23 236,67 €	
Outros gastos e perdas										1 759,92 €	
Total	2 476,19 €	171 741,60 €	2 363,41 €	3 348,17 €	5 221,36 €	201 288,89 €	5 221,36 €	636,76 €	315 960,75 €	381 859,08 €	37 35,59 €

5.6. Quantificação da matriz objeto de custeio

Na tabela 6 encontra-se a quantificação da matriz atividade – objeto de custeio. A quantificação desta matriz teve por base a substituição dos símbolos colocados na tabela 2 por valores. Estes valores resultaram da imputação dos custos de cada atividade aos objetos de custeio com base nos indutores de atividade estabelecidos na tabela 4.

Como tem vindo a ser referido, o nosso objeto de custeio são as cirurgias de oftalmologia. Porém, dentro da especialidade existem três tipologias de cirurgia, as quais se distinguem fundamentalmente pelo tempo de duração da cirurgia, daí o motivo pelo qual considerei como indutor de atividade o tempo em minutos.

Tabela 6 - Quantificação da Matriz Atividade – Objeto de Custeio

Atividades	Custo da atividade	Custo das cirurgias de oftalmologia	Cirurgia de Oftalmologia - Edifício 2		
			Catarata	Vitrectomia	Catarata e Vitrectomia
Agendamento	2 476,19 €	357,81 €	207,15 €	111,11 €	39,55 €
Internamento	171 741,60 €	55 837,79 €	32 327,14 €	17 339,10 €	6 171,54 €
Rotinas pré-operatórias	2 363,41 €	640,34 €	370,72 €	198,84 €	70,77 €
Preparação para cirurgia	3 348,17 €	1 693,34 €	980,36 €	525,83 €	187,16 €
Entrada no B.O.	5 221,36 €	1 603,29 €	928,22 €	497,86 €	177,21 €
Cirurgia	201 288,89 €	201 288,89 €	44 525,36 €	80 235,28 €	76 528,25 €
Regresso ao internamento	5 221,36 €	943,11 €	546,01 €	292,86 €	104,24 €
Consulta pós-operatória	636,76 €	103,51 €	59,93 €	32,14 €	11,44 €
Alta médica	315 960,75 €	34 242,43 €	19 824,56 €	10 633,18 €	3 784,69 €
Gastos comuns	381 859,08 €	381 859,08 €	221 076,31 €	118 577,29 €	42 205,48 €
Outros gastos administrativos e financeiros	37 335,59 €	37 335,59 €	21 615,34 €	11 593,68 €	4 126,57 €
Custo Total/Ano		715 905,18 €	342 461,11 €	240 037,18 €	133 406,89 €
		Produção	1100	590	210
			311,33 €	406,84 €	635,27 €

Da análise à tabela 6 verificamos que o custo unitário de cada um dos objetos de custeio é o seguinte:

- a) Cirurgia a catarata – 311,33 €;
- b) Cirurgia de vitrectomia – 406,84 €;
- c) Cirurgia de catarata com vitrectomia – 635,27€.

Estes valores foram obtidos através da soma dos custos de cada uma das atividades a que estes objetos de custeio estão associados.

O número total de cirurgias de oftalmologia ocorridas num ano é de 1900, das quais 1100 corresponde à cirurgia de catarata (cerca de 58%), seguidamente temos a cirurgia de vitrectomia com cerca de 590 cirurgias anuais (aproximadamente 31%) e por fim a cirurgia de catarata com vitrectomia que assume um valor de sensivelmente 210 cirurgias por ano, representando assim cerca de 11% das cirurgias realizadas na especialidade de oftalmologia.

Esta discrepância de números entre os diferentes tipos de cirurgia deve-se essencialmente aos custos associados, pois como podemos verificar uma cirurgia de vitrectomia acarreta mais custos que a de catarata e assim sucessivamente; mas também aos riscos associados a cada uma delas.

Comparando o custo unitário de cada objeto de custeio com os custos praticados na concorrência, pude concluir que a empresa ABC tem uma política de preços mais elevada. Assim, após este estudo seria importante que a empresa reestruturasse os seus custos e praticasse preços mais competitivos em relação aos seus concorrentes.

A implementação do modelo foi feita apenas para a especialidade oftalmológica. Porém futuramente a empresa poderá aplicar o sistema às outras especialidades e mediante os resultados obtidos efetuar uma reestruturação de modo a trabalhar cada vez mais e melhor, não só para si, mas também para os que a procuram, pois se os preços forem mais acessíveis a procura possivelmente aumentará, caso contrário poderão estar a perder clientes para a concorrência.

Capítulo VI – Conclusão

Pretendia-se apurar inicialmente o custo total e a rendibilidade de cada cirurgia, porém devido à dimensão de informação e ao tempo para realização do projeto apenas incidi sobre a especialidade de oftalmologia uma vez que é aquela que comporta o maior volume de negócios da entidade. Assim, este estudo teve por base o apuramento dos custos e da rendibilidade das cirurgias de oftalmologia, porém, esta metodologia de desenho e processo de implementação poderá ser expandida para outras especialidades.

Tendo por base o cenário económico que se vive atualmente, verifica-se uma maior necessidade de a empresa avaliar permanentemente as suas atividades e respetivos custos, de modo a realizar as melhores práticas de gestão e afetação dos seus recursos e garantindo a sua competitividade no setor da saúde. Assim, o sistema de custeio baseado em atividades surge para a entidade ABC como uma ferramenta que permite dar um impulso à competitividade permitindo calcular os custos totais das cirurgias que fazem parte da estrutura da empresa.

A entidade ABC não possui nenhum sistema de apuramento de custos, daí que tenha sido aliciante realizar um estudo nesse sentido. A ideia foi muito bem acolhida pelos diversos intervenientes e, o sucesso desta aplicação dependeu, em grande parte, da mudança de mentalidades dentro da empresa, bem como a motivação sentida por toda a organização.

A implementação do método ABC permitiu uma nova abordagem no apuramento de custos por cirurgia. Este novo método possibilitou o apuramento de custos muito mais detalhados ao nível dos objetos de custeio.

Com o sistema ABC todos os custos são tratados e imputados às cirurgias. Esta visão é muito relevante para a entidade, proporcionando-lhe uma análise por cirurgia com a imputação de todos os custos e assim, a determinação de uma margem por cirurgia, refletindo melhor o consumo de recursos por cada uma.

Foram vários os obstáculos enfrentados para a concretização deste projeto, porém o maior dos desafios foi a definição das atividades e respetivos recursos associados a cada uma delas. Estas definições contaram com a ajuda incansável da diretora da clínica e da enfermeira responsável pelo bloco operatório. Tratou-se de

uma fase que exigiu um trabalho muito minucioso e muita dedicação e disponibilidade de tempo.

Apesar de se ter tentado obter os melhores resultados e o mais fiáveis possível, fui confrontada com algumas limitações que poderão pôr em causa alguns resultados. Dada a dispersão da informação, o processo de recolha e sistematização da informação, revelou-se bastante moroso e com alguma complexidade. A obtenção da informação também esteve muito focalizada em entrevistas junto dos administradores, diretora e colaboradores da entidade, bem como, pela distribuição de questionários, contendo dados sujeitos a alguma subjetividade e imprecisão, o que é uma limitação habitual do sistema ABC. Grande parte do projeto tem por base as horas afetas dos colaboradores a cada cirurgia, o que constitui uma limitação uma vez que o registo de horas pode não ser feito com total precisão, o que naturalmente causa distorções.

A informação utilizada baseou-se em dados históricos, o que inerentemente causa limitações à sua utilidade no futuro. Uma outra limitação deste projeto é a não automação do sistema, pois a sua construção numa ferramenta de *excel* não permite que a alocação dos gastos seja feita de forma fácil e rápida, dificultando assim, a disponibilização de informação proveniente do sistema ABC em tempo útil.

Utilizar este projeto piloto é um ponto de partida para o mesmo sofrer alterações que permitam uma maior automatização, para que no futuro seja possível ter uma ferramenta que disponibilize informação em tempo útil aos gestores da entidade.

Apesar de todas as limitações, este trabalho foi muito positivo uma vez que permitiu dar a conhecer à empresa e aos seus colaboradores uma análise e rendibilidade das cirurgias, permitindo uma tomada de decisão mais fundamentada e o estabelecimento de preços de acordo com uma margem confortável para a empresa e para o cliente.

Assim, deverá a organização ABC desenvolver mais aprofundadamente este projeto de modo a conhecer em profundidade a estrutura dos seus custos de modo a obter informação fiável, objetiva e concisa para apoio à tomada de decisão.

Bibliografia

- Afonso, P. (2002). Sistema de Custeio no âmbito da Contabilidade de Custos. *O custeio baseado nas actividades, um modelo e uma metodologia de implementação*, 169-170.
- Benjamin, C., Siriwardane, H., & Laney, R. (1994). Activity- Based Costing in Small Manufacturing Companies - The Theory/Practice Gap. *Engineering Management Journal, Volume 6, nº 4*, 7-12.
- Bharara, A., & Lee, C. (1996). Implementation of an Activity-Based Costing System in a Small manufacturing Company. *International Journal of Production Research, Volume 34, nº4*, 1109-1130.
- Borges, C., Ramalho, R., Bajanca, M., Oliveira, T., Major, M., Diz, P., & Rodrigues, V. (2010). Implementação de um Sistema de Custeio por Atividades nos hospitais do SNS. *Revista portuguesa de saúde pública, Volume 9*, 141.
- Brinsom, J. (1991). *Activity Accounting - An Activity-Based Costing Approach*. Nova Iorque: John Wiley & Sons Inc.
- Canha, H. (2007). O método ABC como factor de competitividade da empresa. *Gestão*, 52.
- Cokins, G. (1997). If activity Based Costing is the answer. *IIE Solutions, Volume 29, nº 8*, 38-42.
- Cokins, G. (1999). Learning to Love ABC. *Journal of Accountancy, Volume 188, nº 2*, 37-39.
- Cooper, R. (1987). Does Your Company Need a New Cost System? *Journal of Cost Management*, 45-49.
- Cooper, R. (Abril de 1989). Unit-Based Versus Activity-Based Manufacturing Cost Systems.

- Cooper, R., & Kaplan, R. (1991). Profit priorities from activity-based costing. *Harvard Business Review*, Volume 69, nº3, 130-135.
- Costa, C., Santana, R., Lopes, S., Barriga, N. (2008). A impotência do apuramento de custos por doente: metodologias de estimação aplicadas ao internamento hospitalar português. *Revista portuguesa da saúde pública*, Volume 7.
- Delgado, I. (2013). *Implementação do ABC numa empresa prestação de serviços de saúde*. Mindelo: Instituto Superior de Ciências Económicas e Empresariais.
- Ferreira, D., Caldeira, C., Asseiceiro, J., Vieira, J., Vicente, C. (2014). *Contabilidade de Gestão - Estratégia de Custos e resultados* (1ª Edição ed.). Rei dos Livros.
- Garrison, R., & Noreen, E. (2003). *Managerial Accounting* (10th Ed.). (I. E. McGraw - Hill Irwin, Ed.) New York, USA.
- Gríful-Miquela, C. (2001). Activity-Based Costing Methodology for Third-Party Logistics Companies. *Internacional Advances in Economic Research*, Volume 7, nº 1, 133-146.
- Gunasekaran, A., Marri, H., Yusuf, Y. (1999). Application of Activity-Based. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 14, Nº 6, 286 - 293.
- Hicks, D. (1992). *Activity Based Costing for Small and MidSized Business - An Implementation Guide*. Jonh Wiley & Sons.
- Horn gren, C., Foster, G., Datar, S. (2000). *Cost Accounting: a managerial emphasis* (9th ed.). Prentice Hall, Inc.
- Innes, J., & Mitchell, F. (1995). Activity-Based Costing. Em *Issues in Management Accounting* (2ª Edição ed.). Prentice-Hall.
- Innes, J., & Mitchell, F. (1998). The aplication of Activity Based Costing in the United Kingdom's Largest Financial Institutions. *The Service Industries Journal*, Volume 17, nº1, 190-203.
- Johnson, H. (1992). It's time to stop overselling Activity-Based concepts. *Management Accounting*, 26-35.

- Johnson, H., Kaplan, R. (1987). *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management*. Harvard University Press.
- Jordan, H., Neves, C., Rodrigues, A. (2002). O Controlo de Gestão ao Serviço da Estratégia e dos Gestores. Em H. Jordan, C. Neves, & A. Rodrigues, *O Controlo de Gestão ao Serviço da Estratégia e dos G. Áreas* Editora.
- Kaplan, R. (1990). Contribution margin analysis: no longer relevant/ strategic cost management: the new paradigm. *Journal of Management Accounting Research*, 2-15.
- Kaplan, R. (Novembro de 1992). In defense of Activity-Based Cost management. *Management Accounting*, 58-63.
- Kaplan, R., & Cooper, R. (1998). Cost & Effec. Em R. Kaplan, & R. Cooper, *Using integrated cost systems to drive profitability and performance*. Boston: Harvard Business School Press.
- Kennedy, T., & Affleck-Graves, J. (2001). The Impact of Activity-Based Costing Techniques on Firm Performance. *Journal of Management Accounting Research*, Volume 18, 19-45.
- Khoury, C., & Ancelevicz, J. (2000). Controvérsias acerca do Sistema de Custos ABC. *RAE - Revista de Administração de Empresas*, Volume 40, nº1, 56-62.
- Laurila, J., Suramo, I., Brimmels, Tolpanen, E. M., Koivulkangas, P. L., Standertskjold-Nordestam, C. G. (2000). Activity Based Costing in Radiology: Application in a pediatric radiological unit. *Acta Radiologica*, Volume 42, nº 2, 189-195.
- Lawson, R. (1994). Activity-based costing systems for hospital management. *The management Accounting Magazine*, Volume 68, nº 8, 31-35.
- Lere, J. (2000). Activity Based Costing: a powerful tool for pricing. *Journal of Business & Industrial Marketing*, Volume 15, nº1, 23-33.
- Lima, C. (2010). *A Aplicabilidade dos Princípios do Sistema de Custeio por Actividades numa Instituição de Ensino Superior*. Faculdade de Economia da Universidade do Porto, Porto.

- Major, M., Vieira, R. (2009). *Contabilidade e Controlo de Gestão - Teoria, metodologia e prática*. Escolar Editora.
- Manning, K. (2004). ABC managing customer profitability: activity-based costing strategies provid truckload and less-than-truckload carriers with the tools to become profitable. Em K. Manning, *Fleet equipment*, 58.
- Martins, M., & Rodrigues, L. (2004). *O Custeio Baseado em Actividades (ABC): Implementação em PME*. Lisboa: Publisher Team.
- Mishra, B., Vaysman, I. (Dezembro de 2001). Cost-System Choice and Incentives Tradicional vs Activity-Based Costing. *Journal of Accounting Research*, Volume 39, nº 3, 619-641.
- Needy, K., Bidanda, B., Gulsen, M. (2000). A model to develop, asses, and validate an activity-based costing system for small manufactures. *Engineering Management Journal*, Volume 12, nº1, 31-38.
- No, J., Kleiner, B. H. (1997). How to implement activity-based costing. *Logistics Information Mnagement*, Volume 10, nº 2, 68-72.
- Pirttilä, T., Hautaniemi, P. (1995). Activity-based costing and distribution logistics management. *International Journal of Production Economics*, 327-333.
- Raimundini, S., Souza, A., Struett, M., Botelho, E. (2006). Aplicabilidade do custeio baseado em atividades e análise de custos em hospitais públicos. *Revista de Administração*, Vomume 41, nº 4, 453.
- Roztcki, N., Porter, J., Thomas, R., Needy, K. (1999). A Procedure for Smooth Implementation of Activity-Based Costing in Small Companies. *Engineering Management Journal*, Volume 16, nº 4, 19-26.
- Franco, V., Vistas de Oliveira, Á., Morais, A., Oliveira, B., Jesus, M., Major, M., Serrasqueiro, R. (2005). *Contabilidade de Gestão - o apuramento dos custos e informação de apoio à decisão* (Vol. Volume I). Publisher Team.
- Shields, M. (1995). An empirical analysis of firms' implementation experiences with activitybasedcosting. *Journal of Management Accounting Research*, 148-158.

- Sohal, A., Chung, W. (1998). Activity-based costing model for joint products. *Internacional Journal and Industrial Ebgeneering, Volume 31, nº 3-4, 725-729.*
- Stevenson, T., Cabell, D. (2002). Integrating Transfer Pricing Policy and Activity-Based Costing. *Journal Internacional Marketing, Volume 10, nº4, 77-88.*
- Swenson, D. (1995). The Benefits of Activity- Based Cost Management to the Manufacturing Industry. *Journal of Management Accounting Research, Volume 7, 167-180.*
- Taylor, L. (2002). Activity Based Costing - Why Your company can't succeed without it. *AFP Exchange, Volume 22, nº3, 50-53.*
- Themido, I. (2000). Logistic costs case study - an ABC approach. *Journal of the Operacional Research Society, Volume 51, nº 10, 1148-1157.*
- Turney, P. (1996). *Activity Based Costing - The Performance Breakthrough*, . Londres: Kogan Page.
- West, T.,W est, D. A. (1997). Applying ABC to Healthcare. *Management Accounting, Volume 78, nº8, 22-33.*

Anexos

ANEXO A – QUESTIONÁRIO DIRIGIDO À ENFERMEIRA DO BLOCO OPERATÓRIO

Questionário no âmbito do projeto do mestrado em Gestão na Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra dirigido à Enfermeira responsável pelo Bloco-Operatório da especialidade de Oftalmologia.

1. Que procedimentos estão inerentes às rotinas pré-operatórias e qual o tempo médio para a sua execução?

2. No momento da preparação para a cirurgia quem são os intervenientes e que ações são realizadas por eles?

3. Em que consiste o *Check-list* realizado no Bloco operatório? Existe algum responsável por essa tarefa?

4. Quais os equipamentos que constituem o bloco-operatório de oftalmologia e qual o tempo de utilização de cada um numa cirurgia?

5. Que consumos estão inerentes a uma cirurgia desta especialidade?

6. Quantos elementos participam neste tipo de cirurgias, incluindo auxiliares de ação médica?

7. Após o término da cirurgia e o regresso ao internamento que ações são desenvolvidas e qual o responsável por elas?

ANEXO B – QUESTIONÁRIO DIRIGIDO À ENFERMEIRA DIRETORA

Questionário no âmbito do projeto do mestrado em Gestão na Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra dirigido à Enfermeira diretora da unidade de saúde.

1. Quais as atividades que identifica num dia normal de funcionamento?

2. Quais as mais importantes no caso concreto da especialidade de oftalmologia?

3. Qual a duração de cada uma delas?

4. Que recursos estão afetos a cada uma delas?

5. Quais os recursos que não dependem do nível de atividade?

6. Que distribuição faria dos recursos pelas atividades?

7. Que fatores influenciam o nível de atividade?

8. Que fatores diferenciam os produtos?

ANEXO C – BALANCETE DA BIOCLIN, S.A.

61. Custo Merc. Vend.		
61231	Consumo clínico	1 008 194,61 €
61232	Consumo cozinha /bar/restaurante	161 671,01 €
62. Fornecimentos e serv. Externos		
6211	Serviços de radiologia	9 548,98 €
6212	Vision Care S.A.	209 696,52 €
6222	Publicidade e propaganda	19 735,33 €
6223	Vigilância e segurança	43 880,00 €
6224	Honorários	105 740,12 €
6226	Conservação e reparação	100 122,71 €
6231	Materiais-ferramentas e utensílios	10 295,13 €
6233	Material de escritório	36 124,92 €
6241	Eletricidade	117 077,38 €
6243	Água	12 958,79 €
6251	Deslocação e estadas	6 575,25 €
6252	Transporte de pessoal	2 149,11 €
6261	Rendas e alugueres	22 364,91 €
6262	Comunicação	15 187,13 €
6263	Seguros	13 437,65 €
6266	Despesas de representação	1 830,19 €
6267	Limpeza, higiene e conforto	34 679,82 €
6268	Outros serviços	12 881,98 €
63. Gastos com o pessoal		
632	Remunerações ao pessoal	774 041,55 €
635	Encargos sobre remunerações	172 527,31 €
636	Seguros de acidentes no trabalho	4 894,29 €
638	Outros gastos com o pessoal	1 828,61 €
64. Gastos de depreciação e amortização		
642	Ativos Fixos Tangíveis	
6422	Edifícios e outras construções - G.D.A	151 717,86 €
6423	Equipamentos básicos e similares - G.D.A	220 332,40 €
643	Ativos intangíveis - G.D.A	23 667,07 €
68. Outros gastos e perdas		
681	Impostos	
6811	Impostos diretos	17 029,92 €
6812	Impostos indiretos	5 051,06 €
6813	Taxas	3 981,83 €
682	Descontos P.P.	5 582,71 €
688	Correções relativas a períodos anteriores	7 210,05 €
69. Gastos e perdas de financiamento		
691	Juros suportados	73 172,39 €

Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, 2015
Proposta de implementação do método Activity Based Costing nas cirurgias de oftalmologia

	698	Outros gastos e perdas	5 541,99 €
72. Prestações de serviços			
7211101	Bloco operatório	1 060 443,12 €	
72111011	Bloco Operatório Edifício 1	723 688,10 €	
72111012	Bloco Operatório Edifício 2	336 755,02 €	
7211102	Consumíveis	903 368,55 €	
72111021	Consumíveis Edifício 1	804 178,99 €	
72111022	Consumíveis Edifício 2	99 136,44 €	
72111023	Consumíveis Edifício 3	53,11 €	
7211071	Diárias Doente	51 970,51 €	
72222	Serviço de bar/cozinha	74 293,43 €	

ANEXO D – TEMPO EM MINUTOS POR DOENTES

Atividades		Tempo em minutos/doente	Tempo em minutos/ano
Agendamento		40	76000
Internamento		90	171000
Rotinas pré-operatórias		75	142500
Preparação para cirurgia		140	266000
Entrada no B.O.		85	161500
Cirurgia	Catarata	30	33000
	Vitrectomia	45	26550
	Catarata e Vitrectomia	60	12600
Regresso ao internamento		50	95000
Consulta pós-operatória		45	85500
Alta médica		30	57000
Gastos comuns			
Outros gastos administrativos e financeiros			

ANEXO E – NÚMERO DE CIRURGIAS DE OFTALMOLOGIA REALIZADAS POR ANO

Tipo de cirurgia	Nº de cirurgias/ano	% Cirurgias
Cirurgia de catarata	1100	58%
Cirurgia de vitrectomia	590	31%
Cirurgia de catarata e vitrectomia	210	11%
Total	1900	100%

ANEXO F – ÁREA POR ATIVIDADE

	Agendamento	Internamento	Rotinas pré-op.	Preparação cirurgia	Entrada B.O.	Cirurgia	Regresso internamento	Consulta pós-op.	Alta médica	Outras	Total
Área	100	6098,6	120	170	275	1050	275	25	20	10161	18294,6
% Área	0,547%	33,336%	0,656%	0,929%	1,503%	5,739%	1,503%	0,137%	0,109%	55,541%	100%