

PRÁTICAS DE CONTABILIDADE DE GESTÃO HOSPITALAR DIVULGADAS NOS RELATÓRIOS: ESTUDO DOS HOSPITAIS EPE PORTUGUESES

Leite, Joaquim Mendes

Instituto Politécnico de Bragança
(Portugal)

Rodrigues, Lúcia Lima

Universidade do Minho
(Portugal)

Resumo

O presente estudo questiona as práticas utilizadas na construção da informação necessária à avaliação do desempenho da gestão clínica e hospitalar. Este trabalho pretende determinar o grau de implementação do plano de contabilidade analítica ou de gestão nos hospitais EPE portugueses, mediante a construção de índices de conformidade globais e parciais por secções e por categorias de atributos, por um lado, e o tipo de indicadores de gestão utilizados, por outro. Os resultados permitem concluir que as práticas de contabilidade de gestão, com base no sistema de contabilidade de gestão implementado, são insuficientes para servir de instrumento de gestão completo e adequado à necessária função de controlo e avaliação do desempenho.

Palavras chave: contabilidade de gestão hospitalar, indicadores de gestão

1. Introdução

É um facto que a saúde não tem preço quando comparado com o valor da vida. Todavia, a saúde tem custos, que importa conhecer, gerir e controlar, para os comparar com os respectivos benefícios.

Neste sentido, interessa conhecer também as melhores práticas de contabilidade de gestão hospitalar, percepcionadas, de alguma forma, nos relatórios divulgados, que se poderão constituir como instrumento indispensável ao planeamento e à avaliação do desempenho. Na verdade, o aumento dos custos com a saúde e o esforço dos governos para conter as despesas públicas exigem o melhor desempenho de gestão às unidades de saúde.

Para além desta introdução preliminar e das referências bibliográficas finais, este trabalho resume-se em quatro pontos essenciais: revisão de literatura, metodologia, resultados e conclusões.

O segundo ponto enquadra este estudo no conjunto de trabalhos académicos que têm sido feitos sobre esta temática, mediante a apresentação de uma breve revisão de literatura.

A metodologia utilizada, especificando o objectivo, o universo dos hospitais em estudo, o domínio das fontes de informação e o método de investigação são apresentados no terceiro ponto do trabalho.

Após descrição metodológica, o ponto quatro apresenta os resultados obtidos, quer em termos de nível de implementação do Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais (PCAH), quer em termos de tipificação dos indicadores de gestão divulgados em relatórios oficiais.

Face aos resultados obtidos, o último ponto sintetiza algumas conclusões que corroboram a insuficiência não só do PCAH mas também das práticas de contabilidade analítica ou de gestão hospitalar. Também se constata que os indicadores de gestão estão voltados essencialmente para a eficiência, em detrimento de outras áreas de análise que deveriam ser objecto da contabilidade de gestão hospitalar, quando se pretende medir e avaliar o desempenho da gestão.

2. Custos dos serviços de saúde e indicadores de gestão: revisão de literatura

Nos últimos anos, a literatura de contabilidade de gestão, ao tratar a determinação de custos e a elaboração de indicadores de gestão, tem abordado o *Activity Based Costing* e o *Balanced Scorecard*, respectivamente, de forma quase incontornável. Assim, os métodos franceses precedentes, *Secções homogêneas* e *Tableau de Bord*, perderam actualidade face à predominância da literatura anglosaxónica.

O custeio baseado nas actividades tem sido apresentado, em diversos estudos, como sistema capaz de determinar os custos das actividades hospitalares, através dos indutores de recursos, e os custos dos serviços, através dos indutores de actividades. Ross (2004) sugere que o ABC pode até aproximar as decisões médicas das decisões financeiras para a melhoria do desempenho, podendo obter-se melhores cuidados com um uso mais eficiente dos recursos. Outros autores sugerem a utilização de sofisticados modelos econométricos para alocar os elevados custos da mão de obra médica aos serviços clínicos envolvidos (Peden e Baker, 2002).

Para complementar os indicadores de gestão tradicionais, Kaplan e Norton (1996) revolucionaram o mundo da gestão com a apresentação do *Balanced Scorecard* como sistema de gestão estratégica assente em quatro perspectivas: financeira, clientes, processos, e aprendizagem e desenvolvimento.

Mendoza e Zrihen (1999) realçam que quer o denominado *Tableau de Bord* de meados do século XX, aplicado à gestão, quer o recente *Balanced Scorecard* (anos 90) têm um ponto de partida comum: pôr em causa a predominância dos indicadores financeiros na avaliação do desempenho.

Assim, proliferam tipificações diferentes de indicadores. Pela reunião de indicadores de gestão hospitalar utilizados em dois hospitais, um em Portugal e outro no México, Alvaréz e Leite (2003) identificaram indicadores de qualidade, de eficácia, de efectividade, de eficiência, de doentes-alvo, económico-financeiros, de produção entre outros para um *Balanced Scorecard*. Outros autores avaliaram a implementação deste instrumento em serviços hospitalares:

Bilkhu-Thompson (2003) estudou o processo de implementação num serviço de emergência médica e Pink et al. (2001), num estudo em hospitais canadianos, adaptou aos hospitais as seguintes quatro perspectivas: desempenho financeiro, satisfação dos utentes, utilização dos recursos clínicos e resultados e, por fim, a integração do sistema e a capacidade de mudança. Pinemo (2002) formula um modelo específico de *Balanced Scorecard* para serviços de saúde que constrói um índice, que inclui indicadores financeiros e não financeiros, capaz de avaliar a existência de causalidade entre indicadores subjectivos e objectivos.

Simões (2004) considera que o *Balanced Scorecard* trata essencialmente de indicadores de resultados e revê-se noutros modelos de avaliação do desempenho aplicados a hospitais e que tratam mais duas áreas de análise: contexto e processos.

3. Metodologia

O objectivo deste trabalho, a população em estudo, o domínio de proveniência dos dados e o método de investigação integram os elementos da metodologia utilizada.

3.1. Objectivo

A questão geral em investigação é saber se as práticas de contabilidade de gestão dos hospitais empresa portugueses (denominados hospitais Sociedade Anónima – SA, de Dezembro de 2002 a Dezembro de 2005, e actualmente designados de Entidades Públicas Empresariais - EPE) são suficientes para o desenvolvimento da função controlo e avaliação do desempenho. Para o efeito, entendemos ser pertinente responder a duas questões:

1ª – Qual o grau de implementação do PCAH nos hospitais EPE portugueses?;

2ª – Que tipo de indicadores de gestão são elaborados nos hospitais EPE portugueses?

3.2. População: hospitais EPE portugueses

Em Dezembro de 2002, o XV Governo transformou 34 hospitais do Serviço Nacional de Saúde (SNS) em 31 hospitais SA de capitais exclusivamente públicos, via publicação de um Decreto-Lei para cada um dos hospitais, após publicação da Lei nº27/2002, de 8 de Novembro, que alterou a anterior Lei de Bases da Saúde (Simões, 2004). Este projecto de empresariação substituiu a fórmula do instituto público pela da empresa pública, adoptando um regime de direito privado para a gestão do hospital, um novo tipo de financiamento em que o Estado passa a pagador de serviços em lugar de financiador de gastos e com uma maior responsabilização da gestão pelos resultados (Simões, 2004).

No panorama dos serviços hospitalares públicos portugueses, os hospitais empresa, à data da sua constituição, eram responsáveis por quase metade da actividade hospitalar pública, empregando quase metade dos profissionais

médicos e de enfermagem e dispendo de aproximadamente metade da capacidade instalada em camas na rede pública (Ministério da Saúde, 2004b).

Após mudança de Governo em Portugal, ocorrida em finais do primeiro trimestre de 2005, o Conselho de Ministros transformou todos os hospitais SA em Entidades Públicas Empresariais (EPE's) em 7 de Dezembro de 2005. Contudo, os pressupostos da empresarialização não se alteraram e o novo estatuto jurídico não provocou mudanças de maior nas áreas relevantes para a gestão operacional, mantendo-se similar, nomeadamente, a forma de constituição, a titularidade do capital, o regime jurídico, o estatuto dos titulares dos cargos de gestão, o regime de contratação, o controlo financeiro, o regime de pessoal e o regime tributário (Ministério da Saúde, 2006c).

Assim, para responder a ambas as questões de partida deste estudo, consideramos a totalidade dos hospitais EPE (31). Todavia, a ausência de alguma informação nos dois relatórios do domínio das fontes, obrigou a ajustes amostrais conforme os objectivos. Este facto será melhor esclarecido no ponto seguinte.

3.3. Domínio

O PCAH e os relatórios divulgados pelo sítio oficial do Ministério da Saúde Português com informação directa sobre contabilidade analítica ou de gestão foram a base de proveniência dos dados para análise neste estudo.

Assim, para responder à primeira questão estudamos dois documentos: o PCAH e o Relatório Contabilidade Analítica Hospitais SNS 2004 – RCA HSNS2004 (Ministério da Saúde, 2006a). O conteúdo do PCAH permitiu perceber o quadro de referência inicial para os parâmetros que se esperavam encontrar no relatório correspondente.

A primeira versão do PCAH foi aprovada em 27 de Novembro de 1996 pelo Secretário de Estado da Saúde, com o objectivo de se constituir como um instrumento válido para facilitar e normalizar o trabalho de contabilidade analítica nos hospitais (Ministério da Saúde, 2000).

Assim, esta versão, inspirada totalmente no método das secções homogéneas, é anterior ao próprio Plano Oficial de Contabilidade Pública – POCP – aprovado pelo Decreto-Lei nº232/97, de 3 de Setembro, visando a integração da contabilidade orçamental, patrimonial e analítica ou de gestão, e o ponto 2.8 do Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS), adaptado ao POCP, refere que a contabilidade analítica é de aplicação obrigatória nos hospitais e remete directamente para esta primeira versão do PCAH, como contendo as normas de procedimento para elaboração da contabilidade analítica (Ministério das Finanças e da Saúde, 2000).

O PCAH foi editado, pela segunda vez, em Abril de 2000, incorporando alterações e actualizações manifestadas pela implementação efectiva nos hospitais, e serviu de orientação até ao final de 2004 (Ministério da Saúde, 2000). Acerca do papel da contabilidade analítica, esta edição refere:

“Trata-se de uma contabilidade interna que importa uniformizar e generalizar nos hospitais face à complexidade e dimensão envolvida e à necessidade de um adequado controlo de gestão, baseado em elementos analíticos que habilitem as decisões que a todo o momento é necessário tomar. Pretende-se com ela, dar cobertura informativa aos segmentos organizacionais, determinar os seus custos e comparar com os benefícios proporcionados à instituição.” (Ministério da Saúde, 2000, p.4)

Ora, apesar da referência aos benefícios proporcionados (proveitos), esta edição do PCAH mantém as indicações de procedimentos relativos a custos e orçamentos por secções, não incluindo qualquer indicação explícita sobre apuramento de proveitos nem sobre a elaboração de outros indicadores de gestão.

A 3ª e última edição do PCAH, publicada em Dezembro de 2004, apresentou algumas actualizações decorrentes da dinâmica em curso nas instituições hospitalares. Em consequência, para além de pequenas actualizações, introduziu, pela primeira vez, um capítulo para apuramento de proveitos, mantendo as indicações sobre custos e orçamentos por centros de custos de acordo com a aplicação SIDC – Sistema de Informação Descentralizado da Contabilidade (desenvolvida e introduzida nos hospitais pelo Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde IGIF – Ministério da Saúde), mas nada referindo acerca da elaboração de outros indicadores de gestão (Ministério da Saúde, 2004a).

Para responder à segunda questão, para além do RCA HSNS2004, utilizamos também um novo tipo de relatório criado especificamente para os hospitais SA, contendo informação de contabilidade de gestão: Relatório de Acompanhamento dos Hospitais SA 2004 – RA HSA2004 – que inclui um *Tableau de Bord* com indicadores de gestão (Ministério da Saúde, 2006b).

Apesar de 4 hospitais empresa não figurarem no RCA HSNS2004, por não terem a contabilidade analítica implementada ou não terem enviado a informação ao Ministério que os tutela, tivemos que optar por um dos dois seguintes procedimentos alternativos possíveis:

1º Considerar apenas os hospitais constantes do relatório, ou seja, estudar uma amostra dos 27 hospitais referenciados;

2º – Considerar os 31 hospitais que deveriam estar no relatório, atribuindo aos 4 hospitais em falta a condição de não conformidade.

Ora, como em relação à primeira questão o objectivo é verificar o nível de implementação do PCAH em todo o universo de hospitais, consideramos ser mais apropriado o 2º procedimento.

Relativamente à segunda questão, e dado que o objectivo é diferente da questão anterior, para identificar e tipificar os indicadores de gestão analisaram-se apenas os hospitais presentes nos dois relatórios oficiais, ou seja, 27 hospitais (87% dos hospitais EPE) constantes do RCA HSNS2004 e 31 hospitais (100% dos hospitais EPE) referidos no RA HSA2004.

3.4. Método

Perante os objectivos, os hospitais em estudo e o domínio das fontes de informação, consideramos ajustado utilizar a análise de conteúdo. Este método é capaz de permitir interpretar a presença de determinadas características associadas à informação (Bardin, 1993; Krippenford, 2004). Neste método, a denominada análise categorial permitirá identificar, quantificar e comparar a frequência de certas características, previamente agrupadas em categorias significativas, baseando-se na hipótese de que uma característica é tanto mais frequente quanto mais importante é para quem a menciona e divulga (Bardin, 1993). Os procedimentos quantitativos permitirão estabelecer índices que correspondam à frequência que as características apresentam nos documentos em análise.

Em relação à primeira questão, começamos por analisar a 2ª edição do PCAH, por ser aquela que estava em vigor à data dos relatórios (ano 2004). Este plano visa estabelecer linhas orientadoras para critérios de imputação e formas de distribuição dos custos, reais e orçamentados, não só para habilitar a tomada de decisões de gestão interna mas também para possibilitar a comparabilidade dos custos entre hospitais e facilitar a determinação das políticas de preços dos serviços prestados (Ministério da Saúde, 2000). Acrescente-se que é o método das secções homogéneas que suporta todo o plano, desde a definição das secções homogéneas principais e auxiliares até à determinação dos custos unitários directos e totais.

Assim, a fim de discernir as categorias de parâmetros indicadas como informação e práticas de contabilidade de gestão, o quadro nº1 resume parâmetros por categorias conforme PCAH.

Quadro nº1: Identificação de parâmetros conforme 2ª edição do PCAH

Informação e práticas de contabilidade de gestão	
Secções do PCAH	Categorias e parâmetros associados a custos
Secções clínicas principais - Internamento - Hospital de dia - Urgência - Consultas externas - Serviço domiciliário	Categoria: custos reais - P1- Custos reais directos - P2- Custos reais indirectos - P3- Unidades reais de imputação de custos - P4- Custos reais unitários directos - P5- Custos reais unitários totais
Outras secções - Secções auxiliares de apoio clínico - Secções auxiliares de apoio geral - Secções administrativas	Categoria: custos orçamentados - P6- Custos orçamentados directos - P7- Custos orçamentados indirectos - P8- Unidades previstas de imputação de custos - P9- Custos orçamentados unitários directos - P10- Custos orçamentados unitários totais Categoria: análise de desvios - P11- Análise de desvios de custos directos - P12- Análise de desvios de custos indirectos - P13- Análise de desvios de unidades de

	imputação de custos P14- Análise de desvios de custos unitários directos P15- Análise de desvios de custos unitários totais
--	---

Por simplificação, dado que o PCAH comporta vários desdobramentos por níveis de secções, foram seleccionados níveis existentes em todos os hospitais estudados. Assim, analisaram-se apenas 5 grupos de secções (2 grupos de secções principais: internamento e consulta externa, não desdobradas por especialidades médicas, e 3 grupos de outras secções não desdobradas). Nas secções não principais, dado que muitas subsecções não existem em todos os hospitais, foi seleccionada apenas uma subsecção comum em todos os hospitais como segue:

- Imagiologia, para as secções auxiliares de apoio clínico;
- Oficinas do serviço de instalações e equipamentos, para as secções auxiliares de apoio geral;
- Órgãos de administração e direcção, para as secções administrativas.

Note-se que seria ainda possível o desdobramento das 5 secções consideradas em mais níveis conforme estabelece o PCAH, podendo obter-se centenas de centros de custos mais pequenos (exemplo: diferentes tipos de serviços clínicos e diferentes grupos de especialidades, clínicas e não clínicas, agrupadas ou individuais) onde se poderiam determinar todos os parâmetros indicados. Excepção feita aos hospitais especialistas (exemplo: hospitais oncológicos IPO's EPE) que diferem dos hospitais empresa mais generalistas, pois que ao concentrarem-se apenas numa valência principal não necessitam de tão elevado número de centros de custos.

Assim, optou-se por utilizar um procedimento que permitisse determinar um índice de conformidade com o PCAH para o ano 2004, ponderando de igual forma todos os parâmetros previamente definidos¹:

$$Indice = \sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^m P_{ij}$$

Em que: $p_{ij}=1$ se o parâmetro é cumprido; $p_{ij}=0$ se o parâmetro não é cumprido; i é o nº de secções: $1 \leq n \leq 5$; j é o número de parâmetros por secção: $1 \leq m \leq 15$.

Assim, da soma de todos os parâmetros, a cada hospital empresa corresponderá um índice de conformidade total com um máximo de 75 (5 secções $\times$ 3 categorias $\times$ 5 parâmetros). Paralelamente, optamos por determinar índices de conformidade parcial por tipo de secções e por grupos de parâmetros ou atributos.

¹ Torres e Pina (2003) utilizaram um método similar, aplicado ao relato financeiro da administração local, questionando também a possibilidade de diferentes ponderações para diferentes parâmetros e diferentes utilizadores.

No cálculo dos índices de conformidade parcial por tipo de secções, consideraram-se as secções de internamento com um máximo de 15 (3 categorias $\times$ 5 parâmetros), as secções de consultas externas com um máximo de 15 (3 categorias $\times$ 5 parâmetros), as secções auxiliares de apoio clínico com um máximo de 15 (3 categorias $\times$ 5 parâmetros), as secções auxiliares de apoio geral com um máximo de 15 (3 categorias $\times$ 5 parâmetros) e as secções administrativas com um máximo de 15 (3 categorias $\times$ 5 parâmetros).

Para construir índices de conformidade parcial por grupos de parâmetros, consideraram-se as categorias de custos reais com um máximo de 25 (5 secções $\times$ 5 parâmetros), de custos orçamentados com um máximo de 25 (5 secções $\times$ 5 parâmetros) e de análise de desvios com um máximo de 25 (5 secções $\times$ 5 parâmetros).

Nesta sequência, a determinação de uma média ponderada dos índices de conformidade total de cada hospital corresponderá a um índice global de conformidade total para todo o universo dos hospitais empresa, em nosso entender, corresponderá ao grau de implementação do PCAH nestes hospitais. De igual modo, também a determinação de um índice global de conformidade parcial permitirá aferir em que secções e em que grupos de parâmetros há maior grau de conformidade no universo dos hospitais empresa.

Relativamente à segunda questão, o método incidirá sobre a análise do conteúdo dos dois relatórios referidos já na apresentação do domínio, identificando e medindo o número de indicadores de gestão em três categorias de análise.

O contexto, os processos e os resultados são as três categorias de análise sugeridas por Simões (2004) num modelo de avaliação do desempenho especificamente concebido para agrupar indicadores de gestão em hospitais, e que servirá de referência para tipificar os indicadores encontrados nos relatórios, conforme quadro nº2.

Quadro nº2: Parâmetros das categorias para avaliação do desempenho

Categorias	Parâmetros
Contexto externo (área de influência)	- Ambiente socio-económico - Morbilidade e mortalidade - Mercado da saúde
Processos	- Recursos humanos - Instalações e equipamentos - Programas para a qualidade
Resultados	- Economia - Eficácia - Eficiência - Equidade - Qualidade

Fonte: adaptado de Simões (2004), pp.300.

Acrescente-se que apenas serão considerados os indicadores claramente identificados e calculados sobre a forma de fracção entre duas grandezas, isto é,

mesmo que nos relatórios se vislumbrem grandezas isoladas (sociais, económicas, financeiras ou outras), suficientes para a construção de um indicador, mas este não se apresente bem identificado e calculado como tal, então esse hipotético indicador não será contado nem tipificado em nenhum dos parâmetros do modelo, por se inferir que o seu cálculo e a sua interpretação não foram considerados pertinentes, nem terão servido como indicador de gestão e avaliação do desempenho.

4. Resultados

Apesar dos hospitais empresa corresponderem a cerca de metade da actividade hospitalar pública, a selecção inicial dos hospitais a transformar, primeiro em SA e depois em EPE, não foi aleatória, razão pela qual os resultados não podem ser extrapolados para o universo de todos os hospitais portugueses, isto é, EPE e SPA (Sector Público Administrativo). Todavia, os resultados são conclusivos para o universo dos hospitais EPE.

4.1. Implementação do PCAH

O quadro nº3 resume a conformidade total verificada.

Quadro nº3: Conformidade total no ano 2004

Nº de parâmetros	Nº de frequências
0	4
1 a 15	0
16	1
17 a 18	0
19	16
20 a 21	0
22	10
23 a 75	0
Nº de parâmetros possível	75
Nº de hospitais	31
Média ponderada	17,42
Média ponderada/Nº de parâmetros	23,23%
Moda	19

A análise aos resultados que constam do quadro anterior, em relação aos parâmetros previamente considerados e ao ano em questão, permite sintetizar as seguintes conclusões:

- O intervalo de variação do número de parâmetros cumpridos situa-se entre 0 e 22, num total de 75 possíveis;
- O número de parâmetros mais frequente é 19 (moda), ocorrendo em 16 dos hospitais;

- Em média, estes hospitais determinam apenas 17 dos 75 parâmetros considerados, ou seja, o índice global de conformidade total é de 17,4;

- O número máximo de parâmetros determinados é 22, verificado em 10 hospitais;

Na nossa opinião, o índice médio de conformidade com o PCAH é de 23,2%, correspondendo ao índice médio de implementação do PCAH;

A análise da conformidade parcial permitirá avaliar em que secções e em que categorias de parâmetros se verifica maior conformidade (quadro nº4).

Quadro nº4: Conformidade parcial por tipo de secções no ano 2004

Número de parâmetros	Nº de frequências
Internamento	
0	4
1 a 4	0
5	27
6 a 15	0
Nº de parâmetros possível	15
Nº de hospitais	31
Média ponderada	4,35
Média ponderada/Nº de parâmetros	29,03%
Consultas externas	
0	4
1	0
2	1
3 a 4	0
5	26
6 a 15	0
Nº de parâmetros possível	15
Nº de hospitais	31
Média ponderada	4,26
Média ponderada/Nº de parâmetros	28,39%
Apoio clínico	
0	4
1 a 4	0
5	27
6 a 15	0
Nº de parâmetros possível	15
Nº de hospitais	31
Média ponderada	4,35
Média ponderada/Nº de parâmetros	29,03%
Apoio geral	
0	4
1	0
2	17
3 a 4	0
5	10

6 a 15	0
Nº de parâmetros possível	15
Nº de hospitais	31
Média ponderada	2,71
Média ponderada/Nº de parâmetros	18,06%
Secções administrativas	
0	4
1 a 4	0
5	27
6 a 15	0
Nº de parâmetros possível	15
Nº de hospitais	31
Média ponderada	1,74
Média ponderada/Nº de parâmetros	11,61%

Da análise aos resultados do quadro anterior, em relação ao índice médio de conformidade parcial para os 5 tipos de secções, verifica-se que a conformidade é maior nas secções de internamento e apoio clínico, em relação às quais, em média, se cumpriram 4,35 parâmetros em 15, o que corresponde a aproximadamente 29%. Semelhante é também o nível de conformidade nas secções de consulta externa que, em média, apresentaram 4,26 em 15, correspondendo a cerca de 28%. Nas secções auxiliares de apoio geral verificaram-se, em média, 2,71 parâmetros em 15, ou seja, 18%. O pior nível de conformidade registou-se nas secções administrativas com apenas 12%, correspondendo, em termos médios, a 1,74 parâmetros em 15.

O quadro nº5 resume a conformidade parcial por categorias de parâmetros.

Quadro nº5: Conformidade parcial por categorias de parâmetros no ano 2004

Número de parâmetros por categoria	Número de frequências
Custos reais	
0	4
1 a 15	0
16	1
17 a 18	0
19	16
20 a 21	0
22	10
23 a 25	0
Nº de parâmetros possível	25
Nº de hospitais	31
Média ponderada	17,42
Média ponderada/Nº de parâmetros	69,68%
Custos orçamentados	
0	31

1 a 25	0
Nº de parâmetros possível	25
Nº de hospitais	31
Média ponderada	0
Média ponderada/Nº de parâmetros	0%
Análise de desvios	
0	31
1 a 25	0
Nº de parâmetros possível	25
Nº de hospitais	31
Média ponderada	0
Média ponderada/Nº de parâmetros	0%

Da análise aos resultados do quadro, em relação aos parâmetros considerados, verifica-se que a conformidade é nula nas categorias de custos orçamentados (determinação de 0 em 25 parâmetros) e análise de desvios (0 parâmetros determinados em 25). Em consequência, ressalta que os resultados apresentados no estudo da conformidade total identificam-se com o estudo da conformidade parcial na categoria de custos reais.

Assim sendo, refira-se apenas que o índice médio de conformidade parcial com o PCAH foi de 69,7% na categoria de custos reais, correspondendo ao índice médio de implementação do PCAH na categoria. Nas restantes categorias o índice médio de implementação foi nulo.

4.2. Indicadores de gestão

Os indicadores de gestão, diferentes ou repetidos por secções ou por diferentes bases de imputação, identificados nos relatórios encontram-se no quadro seguinte:

Quadro nº6: Número de indicadores diferentes e repetidos

Categorias	Nº de indicadores no RCA HSNS2004			Nº de indicadores no RA HSA2004		
	Diferentes	Repetidos	Total	Diferentes	Repetidos	Total
Contexto	0	0	0	0	0	0
Processos	0	0	0	0	0	0
Resultados	6		52	32		32
- Eficiência	2	8	16	28	0	28
	4	9	36			
- Economia	0	0	0	4	0	4
- Eficácia	0	0	0	0	0	0
- Equidade	0	0	0	0	0	0
- Qualidade	0	0	0	0	0	0

Para explicitar o quadro anterior, refira-se que apesar de serem 52 os indicadores identificados no RCA HSNS2004, excluindo ainda todas as vezes que os indicadores se repetem por decomposição dos níveis das secções previstos no PCAH dentro da mesma actividade, por forma a permitir alguma comparabilidade entre relatórios, o número de indicadores diferentes considerados foi de 6, conforme explicita o quadro nº7 que calcula o número de indicadores repetidos.

Quadro nº7: Número de repetições por indicador

Indicadores	Nº de repetições
Peso dos custos directos sobre os custos totais	5 subsecções principais + 3 secções auxiliares = 8
Peso dos custos indirectos sobre os custos totais	5 subsecções principais + 3 secções auxiliares = 8
Custos unitários directos	4 subsecções principais + 2 bases diferentes de imputação no internamento + 3 secções auxiliares = 9
Custos unitários totais	4 subsecções principais + 2 bases diferentes de imputação no internamento + 3 secções auxiliares = 9
Variação homóloga de custos unitários directos	4 subsecções principais + 2 bases diferentes de imputação no internamento + 3 secções auxiliares = 9
Variação homóloga de custos unitários totais	4 subsecções principais + 2 bases diferentes de imputação no internamento + 3 secções auxiliares = 9
Total	52

Verifica-se que os indicadores de contexto e de processos estão completamente ausentes dos relatórios (0 indicadores). Todos os indicadores se enquadram na vertente de resultados e, dentro desta, os 6 indicadores diferentes são todos para medição da eficiência, repetindo-se, em função do número de secções e das bases de imputação. Não existem quaisquer indicadores de resultados associados à economia, eficácia, equidade e qualidade.

Em relação ao RA HSA2004, os 32 indicadores de gestão, sintetizados num *Tableau de Bord*, são todos diferentes.

Em resultado da análise, saliente-se que também neste relatório não se encontram quaisquer indicadores de contexto e de processos (0 indicadores). Os indicadores encontrados não se repetem mas enquadram-se apenas na vertente de resultados. 4 indicadores referem-se à economia (variação homóloga de custos operacionais, compras, FSE e pessoal), sendo os restantes 28 indicadores de eficiência (demoras médias, taxas de utilização de recursos e outros rácios que relacionam a produção de serviços com os recursos utilizados). Não existem indicadores de resultados associados às vertentes da eficácia, da equidade e da qualidade.

5. Conclusões

As práticas de contabilidade de gestão dos hospitais empresa não são suficientes para o controlo e a avaliação do desempenho daqueles hospitais, pois que a análise aos resultados do ponto anterior permitiu retirar as seguintes conclusões:

- O PCAH (2ª Edição) não inclui orientação de procedimento em relação a apuramento de proveitos e outros indicadores de gestão para além de custos reais, custos orçamentados e análise de desvios;

- O PCAH ignora qualquer técnica ou procedimento alternativo de suporte diferente do método das secções homogéneas;

- O grau médio de implementação do PCAH é de apenas 23,2%, correspondendo a um grau médio de conformidade de 70% em termos de parâmetros de custos reais;

- Não são determinados quaisquer parâmetros de custos orçamentados por secções e, consequentemente, não há medição nem análise de desvios por secções;

- O grau de conformidade com o PCAH é maior nas secções de internamento e de auxílio clínico do que nas secções auxiliares de apoio geral e administrativas;

- Não está prevista qualquer forma de coação aos hospitais pela não conformidade com o PCAH;

- Não há referência a sistemas de contabilidade de gestão alternativos individualizados utilizados pelos hospitais empresa;

- Não há indicadores de gestão do contexto da envolvente externa de cada hospital;

- Não há indicadores de gestão de processos;

- Prevalecem indicadores de gestão de resultados de eficiência;

- Não há indicadores de gestão de resultados de eficácia, equidade e qualidade;

- Não há uma uniformização de indicadores de gestão dentro das estruturas do Ministério;

- Não há um sistema de *benchmarking* de avaliação do desempenho a nível internacional.

Note-se, porém, que este é um trabalho inacabado que poderá servir de base a investigações futuras, pois que enferma de algumas limitações que importa salientar, nomeadamente:

- Não é estatisticamente correcto extrapolar os resultados para o universo de todos os hospitais públicos portugueses;

- Foram consideradas apenas actividades comuns à totalidade dos hospitais em estudo;

- Foram utilizados apenas documentos oficiais normalizados que não permitem aferir a eventual existência de práticas individualizadas não necessariamente solicitadas pela tutela para efeitos de divulgação;
- Nada se pode concluir acerca do efectivo grau de utilização, pelos órgãos de decisão, da informação proporcionada pela contabilidade de gestão hospitalar, independentemente da sua elaboração ou divulgação;
- Não é possível discernir razões para diferentes práticas de hospital para hospital;
- Não é explorada uma eventual mudança nos sistemas de controlo de gestão em consequência da empresarialização;
- Não são analisados nem comparados os diferentes valores divulgados para os indicadores de gestão dos diferentes hospitais;
- O estudo refere-se apenas ao ano 2004 e não permite estabelecer uma evolução no tempo.

6. Referências

- ALVARÉZ, F. e LEITE, J. (2003). Um Balanced Scorecard para Hospitais: alguns indicadores. Punta del Este, *VIII Congresso do Instituto Internacional de Custos*, 26 a 28 de Novembro.
- BARDIN, L. (1993). *L'Analyse de Contenu*. Paris, PUF.
- BILKHU-THOMPSON, M. (2003). A process evaluation of a health Care Balanced Scorecard. *Journal of Health Care Finance*, 30 (2), 37-64.
- KAPLAN, R. e NORTON D. (1996). *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- KRIPPENFORD, K. (2004). *Content Analysis: An Introduction to its Methodology*. CA: Sage, Thousand Oaks.
- MENDOZA e ZRIHEN (1997). Le Tableau de Bord: en V. O. ou en versión américaine?. *Revue Française de Comptabilité*, 309, 60-66.
- MINISTÉRIO DA SAÚDE (2000). *Plano de Contabilidade Analítica para Hospitais*. 2ª Edição. Lisboa, IGIF – Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde – Ministério da Saúde.
- MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA SAÚDE (2000). *Portaria nº898/2000 – POCMS*. Diário da República nº225 de 28 de Setembro, I Série B.
- MINISTÉRIO DA SAÚDE (2004a). *Plano de Contabilidade Analítica para Hospitais*. 3ª Edição. Lisboa, IGIF – Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde – Ministério da Saúde.
- MINISTÉRIO DA SAÚDE (2004b). *Relatório de Actividade do Ano 2003*. Lisboa, Hospitais SA – Ministerio da Saúde.

MINISTÉRIO DA SAÚDE (2006a). *Contabilidade Analítica*. Lisboa, IGIF – Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde – Ministério da Saúde, <http://www.hospitaisepe.pt>, acedido em Setembro de 2006.

MINISTÉRIO DA SAÚDE (2006b). *Relatório Acompanhamento Hospitais SA*. Ministério da Saúde, <http://www.hospitaisepe.pt>, acedido em Maio de 2006.

MINISTÉRIO DA SAÚDE (2006c). *Resultados da Avaliação dos Hospitais SA*. CAHSA – Comissão de Avaliação dos Hospitais Sociedade Anónima – Ministério da Saúde, <http://www.hospitaisepe.pt>, acedido em Fevereiro de 2006.

PEDEN, A. e BAKER, J. (2002). Allocating Physicians' Overhead Costs to Services: an Econometric/Accounting-Activity-Based-Approach. *Journal of Health Care Finance*, 29 (1), 57-75.

PINEMO, C. (2002). The Balanced Scorecard: an Incremental Approach Model to Health Care Management. *Journal of Health Care Finance*, 28 (4), 69-80.

PINK G. et al. (2001). Creating a Balanced Scorecard for a Hospital System. *Journal of Health Care Finance*, 27 (3), 1-20.

ROSS, T. (2004). Analysing Health Care Operations Using ABC. *Journal of Health Care Finance*, 30 (3), 1-20.

SIMÕES, J. (2004). *Retrato Político da Saúde – Dependência do Percurso e Inovação em Saúde: da Ideologia ao Desempenho*. Coimbra, Almedina.

TORRES, L. e PINA, V. (2003). Local Government Financial Reporting in the USA and Spain: a Comparative Study. *Spanish Journal of Finance and Accounting*, 15, 153-183.