



***ASSOCIAÇÃO DE POLITÉCNICOS DO NORTE (APNOR)***

***INSTITUTO POLITÉCNICO DE BRAGANÇA***

**Proposta de Implementação de um Sistema de Custeio para o  
Hospital Dr. Ayres de Menezes em São Tomé e Príncipe**

**Dinameny Zuleika Do Sacramento Vera Cruz Vaz da Conceição**

**Orientação:**

**Prof. Doutor Humberto Nuno Rito Ribeiro**

**Bragança, Maio, 2022**

## Resumo

Atualmente a contabilidade tem desempenhado um papel importante na economia de São Tomé e Príncipe, assumindo-se cada vez mais, como uma ferramenta importante no controlo e na gestão dos recursos das empresas e ou instituições.

Sendo São Tomé e Príncipe um país fortemente dependente de ajudas externas, uma boa gestão dos recursos deve ser elemento fundamental na gestão das instituições públicas, principalmente para aquelas que não são geradoras de receitas.

O hospital Dr. Ayres de Menezes (HAM) tem sido em sucessivos governos, motivo de preocupação, pois as constantes queixas quer dos utentes como do pessoal que nele labutam, demonstram que existem problemas graves de gestão dos recursos disponibilizados, fato que tem afetado a qualidade dos serviços prestados. Há uma necessidade crescente de apresentar soluções que auxiliem os gestores do hospital a terem um maior controlo, gerir e tirar proveito dos recursos de uma forma proativa e eficiente, por formas a garantir a qualidade dos serviços prestados envolvendo todos elementos necessários para a sua realização. Nesta senda, surgiu a necessidade de propor um modelo para a implementação de um sistema de custeio para o Centro Hospitalar Dr. Ayres de Menezes.

A contabilidade de custos oferece-nos, atualmente, variados métodos que têm sido testados e implementados por muitas organizações. Para este trabalho, optou-se por um sistema de custos do tipo ABC (Custeio baseados em atividades), que para além de ter demonstrado bons resultados de aplicabilidade nas organizações em que foi implementando, é também o mais adequado para o objeto de estudo deste trabalho.

Procurou-se propor um sistema que ajudasse a gestão a agrupar os serviços e ou departamentos em centros de custos, para que fosse possível intervir de forma separada quando houvesse necessidades. A identificação das atividades e dos recursos definidos, traduzem o que em uma rotina quotidiana se faz no hospital, assim como no processo de identificação dos objetos de estudo, procurou-se definir de forma assertiva de maneira que a implementação fosse o mais fácil e prático.

**Palavras-Chave:** São Tomé e Príncipe, Custos, Custos Baseados em Atividade, Sistema de Custeio, Hospital

## **Abstract**

Currently, accounting has played an important role in the economy of São Tomé and Príncipe, increasingly assuming itself as an important tool in the control and management of the resources of companies and/or institutions.

As São Tomé and Príncipe is heavily dependent on foreign aid, good resource management must be a fundamental element in the management of public institutions, especially for those that are not revenue generators.

The Dr. Ayres de Menezes hospital has been a cause for concern in successive governments, as the constant complaints both from users and from the staff who work there, demonstrate that there are serious problems in managing the resources made available, a fact that has affected the quality of services provided. There is a growing need to present solutions that help hospital managers to have greater control and manage and take advantage of resources in a proactive and efficient way, in order to guarantee the quality of services provided, involving all the elements necessary for its implementation. On this path, the need arose to propose a model for the implementation of a costing system for the Dr. Ayres de Menezes Hospital Center.

Cost accounting offers us today several methods that have been tested and implemented by many organizations, for this work we chose the ABC cost system, which in addition to having shown good applicability results in the organizations that was implemented, is also the most suitable for the study objects of this work. We tried to propose a system that would help the management to group services and/or departments into cost centers, so that it would be possible to intervene separately when there was a need. The identification of activities and defined resources reflect what is done in a daily routine at the hospital, as well as the identification of study objects, we tried to assertively define ways to make implementation easier and more practical.

**Keywords:** Sao Tome and Principe, Costs, Activity Based Costing, Costing Systems, Hospital

## Resumen

Actualmente la contabilidad juega un papel importante en la economía de Santo Tomé y Príncipe, asumiéndose como una herramienta importante en el control de la gestión de los recursos de las empresas y de las instituciones.

Siendo Santo Tomé y Príncipe un país muy dependiente de la ayuda exterior, la buena gestión de los recursos debe ser un elemento fundamental en la gestión de las instituciones públicas, especialmente de aquellas que no generan ingresos.

El hospital Dr. Ayres de Menezes (HAM) tiene sido en diferentes gobiernos, motivo de preocupación, pues las constantes quejas, de los trabajadores y de los usuarios, demuestran que existen graves problemas en la gestión de los recursos, fato que tiene afectado la calidad de los servicios prestados. Existe una necesidad creciente de presentar soluciones que ayuden a los gestores hospitalarios a tener un mayor control, gestionar y utilizar los recursos de forma proactiva y eficiente, garantizando la calidad de los servicios prestados, involucrando todos los elementos necesarios para su realización. Es por eso que surgió la necesidad de brindar un modelo para la implementación de un sistema de costeo para el Centro Hospitalar Dr. Ayres de Menezes.

Actualmente la contabilidad de costo ofrece varios métodos que han sido probados y implementados por muchas organizaciones. Para este trabajo se optó por el sistema de costo ABC (Activity-Based Cost), el cual además de haber mostrado buenos resultados de aplicabilidad en las organizaciones donde fue implementado, también es más adecuado para el objeto de estudio de este trabajo.

Buscamos, proponer un sistema que ayude la gerencia a agrupar los servicios y otros departamentos en centros de costos, de manera que fuera posible intervenir por separado cuando fuera necesario. La identificación de las actividades y de los recursos definidos, traducen lo que en el día a día se hace en un hospital, así como en el proceso de identificación de dos objetos de estudio, se buscó definir asertivamente de maneras que fuera de fácil y practico la implementación.

**Palabras clave:** Santo Tomé y Príncipe, Costos, Costeo Basado en Actividades, Sistemas de Costeo, Hospital

## **Agradecimentos**

Termina agora mais uma etapa da minha formação, ao qual adiei por sete anos, sete anos de grandes desafios pessoais e profissionais, que em certo modo ajudaram-me a entender e preparar melhor este trabalho.

A conclusão deste trabalho não seria possível se não estivesse cercada de pessoas queridas que me ajudaram e me apoiaram em todos os aspetos, aos quais aproveito a ocasião para agradecer:

Ao Professor Humberto Ribeiro, meu orientador, pela disponibilidade, interesse e paciência que sempre demonstrou para a conclusão do trabalho, embora tivéssemos a barreira geográfica;

Ao antigo Presidente do Conselho de Administração do Hospital Dr. Ayres de Menezes, Dr. José Manuel Carneiro, vulgo “Cubila”, que infelizmente não se encontra entre nós, pela sua coragem de querer melhorar o sistema de gestão, pela consciência da necessidade da realização deste trabalho de investigação, que era oportuno e urgente e que iam de encontro com os objetivos do governo quando geria o hospital, e pela colaboração e anuência no acesso aos dados;

A antiga Diretora Clínica Feliciano de Almeida e ao Diretor de Enfermagem Mário Costa, pelo carinho, compreensão e pelo tempo disponibilizado para a entrevista;

Ao antigo Primeiro-Ministro, Gabriel Costa, que percebeu e levou ao parlamento as inquietações dos técnicos do hospital, em especial da área de contabilidade e finanças, ao qual era eu a responsável do sector, e indiretamente incentivou-me a querer mais do que nunca trabalhar neste projeto;

Ao antigo Diretor Geral do Hospital Celso Junqueira, que me forneceu informações e uma visão mais recente do objeto de estudo;

A todos os funcionários e colegas do hospital que trabalharam nos anos 2012 e 2013, em especial a assistente Elsa Diogo, que disponibilizaram e cederam os seus preciosos tempos e informações;

Ao meu esposo, Joelmir Conceição, pelo apoio e motivação que me foi dando ao longo desses anos para concluir este projeto;

Aos meus pais, aos meus irmãos e irmãs pelo apoio incondicional que sempre me deram na prossecução dos meus objetivos pessoais e académicos.

Finalmente, as minhas queridas e lindas filhas, Daniela e Deisy, o meu segundo eu, fonte da minha ambição, que com suas traquinices fizeram-me relaxar e carregar as baterias para continuar trabalhando.

# Índice

Lista de Figuras .....	vii
Lista de Tabelas .....	viii
Lista de Abreviaturas e/ou Acrónimos .....	ix
Introdução.....	1
1. Enquadramento Teórico .....	2
1.1 Sistema de Custeio.....	2
1.2 Princípios e Métodos do Sistema de Custeio .....	5
1.2.1 Princípios de Custeio.....	6
1.2.2 Métodos de Custeio.....	7
2. Caracterização do objeto de estudo.....	13
2.1 Área de Influência .....	15
2.2 Regulamentos Internos e Externos.....	15
2.3 Especialidade e Valências Existentes .....	15
2.4 Situação Económica .....	16
3. Metodologia de Investigação.....	17
3.1 Etapas de Implementação do ABC.....	20
3.1.1 Modelo de Martins .....	20
3.1.2 Modelo de Falk .....	21
3.1.3 Modelo de Kaplan e Cooper.....	22
3.2 Desenvolvimento do Inquérito acerca do modelo de gestão.....	23
4. Proposta de Implementação do Sistema de Custeio .....	25
4.1 Criação e Organização dos Centros de Custos de Atividades.....	25
4.2 Identificação dos Recursos e das Atividades .....	26
4.2.1 Recursos e <i>Cost Driver</i> .....	26
4.2.2 Atividades e Recursos .....	30
4.3 Identificação dos objetos de custeio e os <i>Cost Driver</i> .....	35
4.3.1 Objetos de Custeio .....	35

4.3.2	<i>Cost Drivers</i> das Actividades.....	39
4.4	Imputação dos custos aos Objetos de Custos .....	41
4.4.1	Custo das actividades .....	41
4.4.2	Custo dos objetos de custos .....	43
	Conclusão.....	44
	Referencias Bibliográficas.....	46
	Anexos.....	48
A.	Descrição das tarefas das actividades .....	49
A.1.	Centro de custos de Atividade Principal .....	49
A.2.	Centro de custos de Atividade Complementar .....	53
A.3.	Centro de custos de actividades Administrativas .....	57
A.4.	Centro de custos de Actividades de Apoio .....	62
B.	Cálculo do custo de objeto de custos .....	65
C.	Cálculo do custo de actividades.....	67
D.	Proposta de Organograma.....	69
E.	Guião de entrevistas .....	70

## Lista de Figuras

Figura 1. Classificação dos Custos .....	4
Figura 2. Sistema de Custeio .....	5
Figura 3. Sistema ABC .....	9
Figura 4. Caraterísticas do Centro de Custo.....	11
Figura 5. Organograma do Conselho de Administração.....	13
Figura 6. Métodos de Custeio .....	17
Figura 7. Sistema ABC .....	18

## Lista de Tabelas

Tabela 1. Áreas do Sector Administrativo e Financeiro .....	14
Tabela 2. Áreas do Setor Clínico .....	14
Tabela 3. Áreas do Sector de Diagnostico, Apoio e Terapêutica .....	14
Tabela 4. Capacidade do internamento .....	15
Tabela 5. Relação dos entrevistados .....	24
Tabela 6. Descrição dos recursos e <i>Cost Driver</i> dos recursos .....	27
Tabela 7. Atividades e Recursos do Centro de Custo Atividade Principal .....	30
Tabela 8. Atividades e Recursos do Centro de Custo de Atividade Complementar .....	31
Tabela 9. Atividades e Recursos do Centro de Custo Actividades Administrativas .....	33
Tabela 10. Atividades e Recursos do Centro de Custos de Atividades de Apoio .....	34
Tabela 11. Objeto de Custeio de Atividade Complementar .....	35
Tabela 12. Objetos de Custeio de Atividade Principal .....	36
Tabela 13. Objeto de Custeio de Atividades de Apoio .....	37
Tabela 14. Objeto de Custeio de atividades Administrativa .....	38
Tabela 15. <i>Cost Driver</i> das Atividades Administrativas .....	39
Tabela 16. <i>Cost Driver</i> das Atividades Principal .....	39
Tabela 17. <i>Cost Driver</i> das Atividades Complementares .....	40
Tabela 18. <i>Cost Driver</i> das Atividades de Apoio.....	40

## **Lista de Abreviaturas e/ou Acrónimos**

ABC- *Activity Based Costing*

ABM- Gestão Baseada em Atividades

HAM- Hospital Dr.Ayres de Menezes

STP- São Tomé e Príncipe

CIMA- *Chartered Institute of Management Accountants*

## Introdução

O Hospital Dr. Ayres de Menezes é uma entidade de utilidade pública, que igual a qualquer instituição do sector público enfrenta sérios problemas com a insuficiência de recursos, quer técnicos, humanos e financeiros.

Esta escassez de recursos tem-se agravado com o endividamento externo do país, assim como com a crescente demanda nos serviços de saúde nacional e com a necessidade de investimento a todos os níveis neste sector.

A boa gestão hospitalar traduz-se na qualidade dos serviços prestados, na satisfação do utente e na gestão dos custos desses mesmos serviços, pois este último elemento é uma ferramenta que permite a própria gestão ter um conhecimento mais amplo de como tem chegado os serviços aos utentes, desde as condições das instalações, equipamentos, análises, medicamentos, tratamentos, etc...

A gestão dos custos nos hospitais não é uma tarefa fácil, pois, está condicionada á complexidade e a diversidade dos serviços que ali são prestados.

Num cenário de recursos insuficientes, gastos e custos que aumentam de forma galopante, necessário se torna investir seriamente na eficiência desses mesmos recursos cada vez mais escassos e na eficácia das políticas adotadas pela administração do hospital.

É com este propósito que pretendemos propor um sistema de custeio adequado as reais necessidades do Hospital Dr. Ayres de Menezes, que possa garantir um controle mais efetivo dos gastos e despesas, assim como um sistema que permita dar respostas rápidas e oportunas, a questões tão importantes como:

- Quanto custa e gasta o hospital aos cofres do Estado?
- Quanto custa o paciente internado?
- Quanto custa uma cirurgia?
- Qual o serviço que mais consome recursos?
- Qual é o custo de reposição, ou manutenção de aparelho de raio-X?
- Devemos comprar, terceirizar ou fazer aqui dentro?
- Que serviços consomem mais recursos?

# 1. Enquadramento Teórico

Uma das maiores preocupações de qualquer governo é sem dúvida o sector de saúde e São Tomé e Príncipe não foge a regra, pois o atual governo tem como missão apostar seriamente no sector de saúde, não só na capacitação do pessoal da saúde e no melhoramento de prestação de saúde, mas também no controle dos custos hospitalares e centros de saúde.

As condições do país sinalizam a necessidade de melhores padrões de eficiência na utilização dos recursos, para tal, é necessário a implementação de sistemas de custos que possam melhorar essa eficiência, sem que se perca a qualidade dos serviços prestados.

## 1.1 Sistema de Custeio

Com a Revolução Industrial que se deu no século XVIII, permitiu em grande medida aumentar a quantidade dos produtos produzidos, surgiu também derivado deste *Boom* industrial, a crescente necessidade de se conhecer e calcular o custo desses mesmos produtos. Infelizmente neste período, os registos não eram pontuais e correntes, situação que condicionava a tomada de decisões em fatos passados.

Nessa altura, surgiram algumas literaturas de escritores como, Louis Mézierès que publicou o livro “Industrial and Manufacturing Accounts”, do Professor de Matemática na Universidade de Cambridge, Babbage, autor do livro “On the Economy of Machinery and Manufacturers”, que ajudaram em grande medida a resolver a falta de informação atualizada que permitisse calcular e quantificar os custos de forma mais correta e completa com informações correntes do exercício económico.

A contabilização mais completa e correta, como anteriormente se referiu só foi possível nos finais do século XIX, através de Alexander Hamilton Church, Presidente do “Institute of Costs and Works Accountants”, atualmente CIMA, que foi pioneiro em resolver a questão sobre a repartição dos gastos gerais de fabrico, onde desenvolveu a ideia de centros de produção, tornando possível o refinamento da taxa horária-máquina (Boyns & Edwards, 2013).

No processo de produção de um bem ou na prestação de um serviço existe um conjunto de elementos necessários para a sua materialização consumidos no processo produtivo, aos quais designamos por recursos.

Em cada etapa do processo produtivo, os recursos consumidos agregam valor ao produto final, para que o mesmo seja reconhecido. Os recursos consumidos nesse processo são definidos por muitos autores como o custo.

Para Horngren, Foster, e Datar (2007) o custo não é mais do que um sacrifício dos recursos para alcançar um objetivo. Os custos são medidos pelas unidades monetárias que têm de ser pagas pelos bens e serviços.

Para Martins (2003, p. 17) custo é um “gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços.”

Podemos concluir que o custo é todo sacrifício monetário e não monetário necessário para produção de um bem ou realização de um serviço (Horngren et al., 2007; Leone & Leone, 2007; Martins, 2000).

O custo está composto essencialmente por três elementos: Matéria Prima Direta, Mão de Obra Direta e Gastos Indiretos de Fabrico.

➤ Materiais Diretos

É o conjunto de todos insumos e materiais que podem ser transformados ou essenciais para o processo de prestação de serviço. São facilmente identificados em cada produto transformado ou serviço prestado, e podem ser atribuídos a um departamento.

➤ Mão de Obra Direta

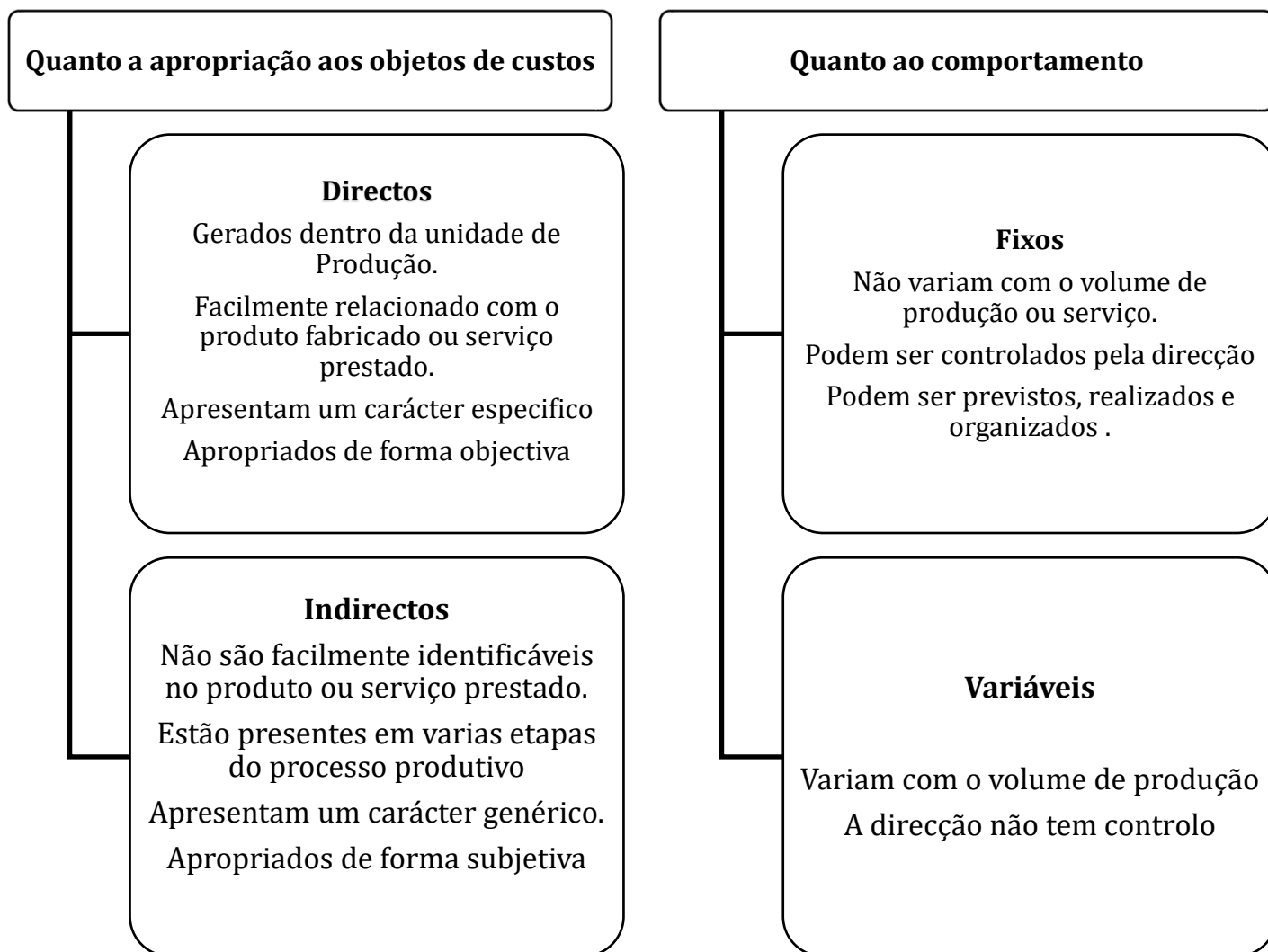
É todo o custo que é gerado em detrimento da prestação de serviço dos trabalhadores vinculados diretamente no processo produtivo ou na prestação de serviço.

➤ Gastos Gerais de Fabrico

São todos os gastos indiretos, que não podem ser assignados a um produto ou prestação de serviço específico, mas necessários para que o processo se cumpra.

Os custos podem ser classificados tendo em conta a apropriação aos objetos de custos e ao comportamento. Veja ver a Figura 1.

### Classificação dos Custos



**Figura 1.** Classificação dos Custos

Fonte: Elaboração própria

## 1.2 Princípios e Métodos do Sistema de Custeio

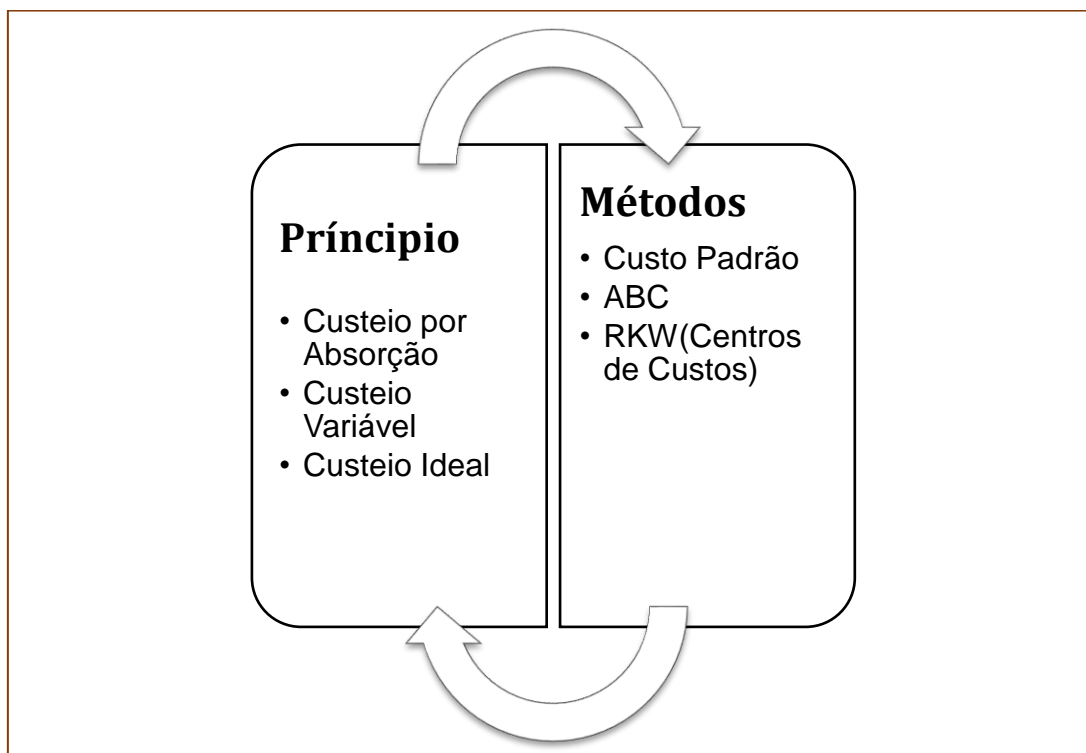
Segundo Leone (2000) os principais objetivos de um sistema de custeio, consistem na determinação do lucro e no controlo das operações de apoio a tomada de decisões.

Um Sistema de Custeio deve ser capaz de responder a perguntas tais como:

- Onde acumular os custos gerados no processo produtivo ou de prestação de serviço?
- Como medir esses custos gerados?
- Que técnica usar de acordo com as reais necessidades da empresa?

Ao darmos respostas a estas questões, concluiremos que um Sistema de Custeio é um conjunto de técnicas, metodologias, normas e procedimentos que proporcionam informação necessária para a identificação e determinação dos custos para uma melhor planificação dos recursos e controlo de actividades que permitirão a gestão tomar a melhor decisão concernente aos objetivos traçados pela empresa.

Os princípios de custeio indicam-nos a forma como devem ser seleccionadas as informações dos custos, enquanto os métodos ajudam-nos a relacionar a forma como os custos devem ser imputados ou distribuídos ao produto (Bornia, 2010).



**Figura 2.** Sistema de Custeio

Fonte: Elaboração própria

## 1.2.1 Princípios de Custeio

### Custeio por Absorção ou Integral ou total

Para Martins (2000), custeio por absorção consiste na apropriação de todos os custos de produção, unicamente e exclusivamente aos bens elaborados.

Segundo Koliver (2008), o custeio por absorção se caracteriza pela apropriação de todos os custos do ciclo operacional interno aos portadores finais dos custos. Isso significa, que o custo do produto final, será a somatória de todos os custos de produção, quer sejam diretos, indiretos, variáveis ou necessários para a produção do mesmo, como a matéria-prima, as embalagens, o aluguel de algum equipamento e ou mesmo do espaço da fábrica, caso se verifique.

Segundo Horngren et al. (2007) para o cálculo do custo de produção do produto baseado no sistema de custeio por absorção, os custos fixos deverão estar inseridos no custo de produção do produto em conjunto com os custos variáveis sendo valorizados de acordo com o inventário e não no período em que estes custos ocorrem.

A seguir apresentamos, as principais vantagens e desvantagens do Custeio por Absorção.

#### Vantagens

- Para Leone (2000), uma das vantagens está na obtenção de soluções de longo prazo, em que normalmente, as informações do custeio por absorção são indicadas.
- Permite a empresa entender a relação causa efeito da produtividade versus custos, podendo verificar, que quanto maior a capacidade produtiva, menor será o custo do produto a medida que os custos fixos forem distribuídos
- É possível conhecer o custo da produção antes da venda, uma vez que os mesmos são armazenados ao preço do custo de fabrico.
- É um método simples de implementar, pois não exige que a empresa separe os custos por tipos, já que considera todos eles de igual forma.

#### Desvantagens

- Não permite que o gestor conheça a margem real de cada produto, uma vez que os custos fixos são distribuídos entre todos os produtos.
- Não considera as despesas administrativas, talvez por serem mais difíceis de medir.
- Não permite o cálculo de margem de contribuição, por considerar o somatório de todos os custos.

## **Custeio por Absorção Racional**

O principal objetivo do custeio racional, é eliminar os efeitos das variações de atividade sobre o custo de produção.

Segundo Caiado (2013) este método tem por objetivo isolar os efeitos de uma variação de atividade sobre os custos, quer dos centros de custos quer dos produtos.

Neste tipo de custeio, não se considera para efeitos de cálculo de custo do produto, a totalidade da parte fixa dos gastos gerais de fabrico, mas sim, é calculado um coeficiente de imputação racional, com base na capacidade de produção em condições normais, que servirá para imputar a cada unidade produzida.

## **Custeio Variável ou Direto**

O custeio variável divide o custo em parte fixa e variável, com o objetivo de identificar aqueles custos que variam proporcionalmente com o volume de produção e de venda. A parte fixa dos custos, é aquela em que os custos se mantêm invariáveis independentemente do volume da produção ou de venda.

Para Asseiceiro, Caldeira, Ferreira, Vicente e Vieira (2014), o sistema de custeio variável é uma técnica, onde se consideram todos os custos de produção variáveis, quer sejam diretos ou indiretos, como por exemplo, os custos dos produtos e/ou serviços, sendo os restantes tidos em conta como custos do período.

Este tipo de custeio caracteriza-se por considerar, os custos fixos como custos do período no exercício económico em que ocorrem. Por estarem na Demonstração de Resultados como custo do exercício, o valor do mesmo reflete todos os custos ocorridos, independentemente se as unidades produzidas foram ou não vendidas no respetivo período.

### **1.2.2 Métodos de Custeio**

Os métodos de custeio têm como finalidade encontrar a melhor forma de distribuir os custos indiretos e coletar as informações dos custos.

Através dos diferentes tipos de padrão permite-nos determinar se as variações entre o Custo Padrão e o custo real apresentam uma variação favorável ou desfavorável para a empresa em relação ao padrão, sendo que este método é uma ferramenta valiosa na tomada de decisões relativas as políticas de produção e preços de venda.

### **1.2.2.1 Método do custo padrão**

O método de Custo Padrão tem como objetivo fixar um padrão ou *standard* para medir o desempenho real do processo produtivo ou da prestação de serviço.

Segundo Leone (2000), o Custo Padrão tem como objetivo encontrar desvios nos custos, a partir de uma medida previamente determinada que servirá como base de comparação com custos reais e ou históricos, de modo que o desempenho operacional prossiga dentro dos limites estabelecidos.

O processo de definição de cada um dos padrões, é desenvolvido através de uma análise meticulosa, com base em informações recolhidas de todas as áreas funcionais da empresa, o que permite que os padrões sejam definidos antes do início do processo produtivo, fornecendo a gestão elementos para um melhor planeamento e controle dos custos.

Para Martins (2000) existem 4 tipos de Padrões, aos quais citamos de seguida:

#### **1. Padrões ideais**

O Custo Padrão ideal, tem como premissa, a eficiência máxima considerando as condições ótimas de trabalho, sem que haja alguma alteração no processo produtivo. É um padrão difícil de se atingir, uma vez que o processo produtivo não é constante na forma do próprio processo em si, nem estável no tempo e muito menos em condições de trabalho, pois os três elementos fundamentais do processo produtivo como a matéria-prima, a mão de obra e os outros gastos indiretos, não se interagem sempre da mesma forma pelo que cada um deles tem o seu próprio ciclo no processo produtivo.

#### **2. Padrões básicos**

Ao contrário do que se verifica nos padrões Ideais, os padrões básicos não se alteram com possíveis alterações que possam suceder no processo produtivo, que possam afetar o processo produtivo no seu todo e ou em algum elemento do processo. São considerados padrões estáticos ou rígidos que permanecem inalteráveis, sem ser ajustados ou atualizados independentemente de factos que condicionariam um ajuste aos mesmos.

#### **3. Padrões normais**

Estes padrões são fixados com base em condições normais do processo de produção.

#### 4. Padrões correntes

Ao contrário do que se verifica nos padrões básicos e ideais, os padrões correntes são atualizados periodicamente para refletir mudanças nas condições operacionais do processo produtivo, assim como nos níveis de preços atuais de mercado para os elementos de custo do produto.

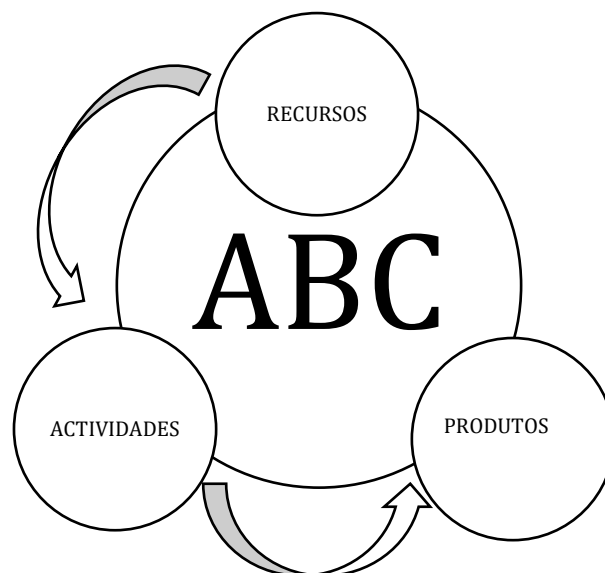
##### 1.2.2.2 Método Custeio Baseado em Atividade (ABC)

Método ABC, é um modelo moderno proposto por Kaplan e Cooper em 1980, que reconhece que as actividades são consumidoras de recursos e por conseguinte são as que geram os custos, como podemos ver na **Figura 3**.

Neste modelo é importante se ter em conta o entendimento do que é uma atividade, pois esta é a palavra de ordem neste método. Podemos considerar a atividade como uma tarefa que a empresa necessita realizar para dar cumprimento a missão e a visão proposta na sua criação e permanência no mercado.

Para Kaplan e Cooper (1998) as actividades podem ser primárias, e secundárias:

- Primárias: São todas aquelas actividades produtivas executadas dentro de um departamento e que relacionam diretamente com a missão da empresa.
- Secundárias: São as actividades de apoio as actividades primárias executadas dentro de um departamento.



**Figura 3.** Sistema ABC

Fonte: Elaboração própria com base no modelo de Sistema de Custeio ABC de Kaplan e Cooper (1998)

Para muitos autores, o modelo ABC permite-nos medir os custos de cada processo produtivo na medida em que próprio processo vai consumindo os recursos, deste modo permite aos gestores terem uma visão clara e oportuna dos comportamentos dos custos no processo de produção.

Lefcovich (2022) considera que este método contribui para uma melhor gestão dos custos, eliminando todas aquelas actividades que não agregam valor, de maneira que se aumente a eficiência e a eficácia em todas as actividades do processo produtivo até ao produto final, permitindo aos gestores adotarem uma atitude proactiva frente a mudança agressiva da envolvente.

Este modelo permite-nos identificarmos a existência de desperdícios de recursos em actividades, e de forma proativa corrigir ou redesenhar as estratégias a implementar.

### 1.2.2.3 Gestão Baseado em Actividades (ABM)

*Activity Based Management (ABM)* é uma ferramenta de gestão que serve para identificar e avaliar as actividades da empresa, com base na realização de análise da cadeia de valor para toma de decisões estratégicas e operacionais da organização.

O ABM tem com principal foco, a gestão de actividades para redução dos custos. Esta ferramenta extrai as informações no sistema ABC, permitindo criar medidas que melhorem o desempenho da gestão dos recursos e das actividades, podendo tirar proveitos das actividades que geram mais valor aos produtos e ou serviços, reduzindo o consumo de recursos sem afetar a qualidade, em suma, o ABM, tem como objetivo melhorar a eficiência e eficácia, permitindo a maximização dos lucros.

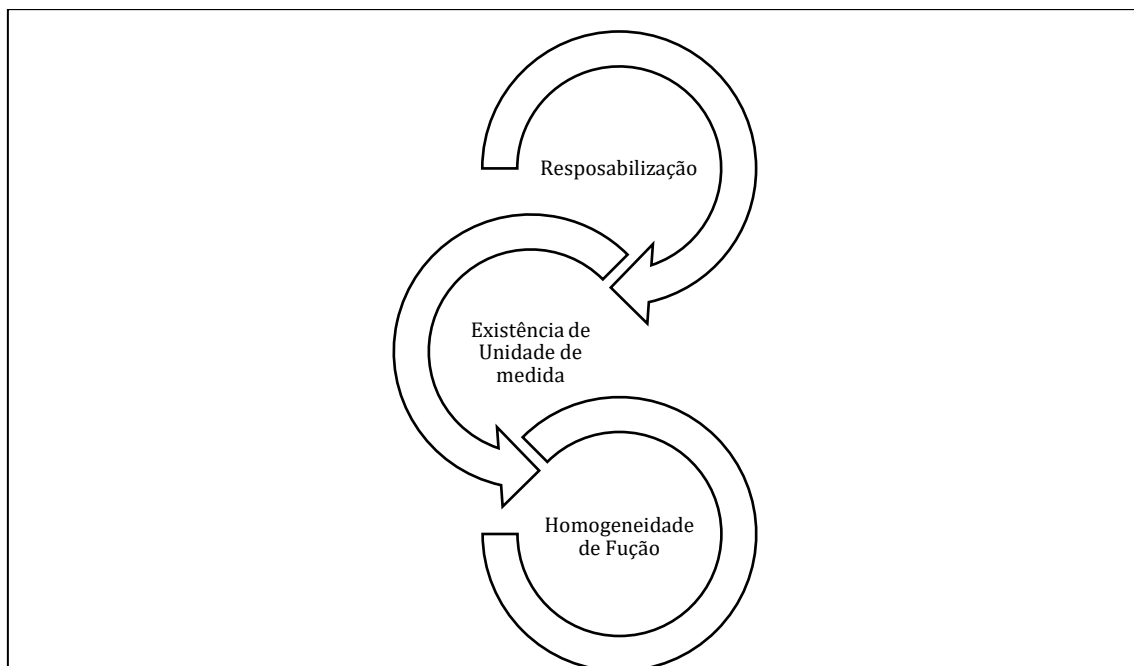
Segundo Kaplan e Cooper (1998) o ABM subdivide-se em **Operacional** e em **Estratégico**.

- **ABM Operacional**, está ligado a eficiência procurando gerir melhor as actividades, apostando na qualidade das mesmas, avaliando sempre o desempenho dos elementos integrados na prestação de serviço ou na produção dos produtos.
- **ABM Estratégico**, tem uma óptica mais direccionada a cadeia de valor da empresa, definindo as actividades que devem ser feitas tendo em conta todos os elementos necessários para a concepção do produto até ao resultado.

#### 1.2.2.4 Método dos Centros de Custos ou Secções Homogéneas

Para Horngren et al. (2007), Centro de custo é o menor seguimento de atividade ou área para o qual se acumulam os custos.

Este método tem como objetivo dividir e estratificar uma empresa ou organização em departamentos ou secções de maneira a proceder-se a distribuição de todos os custos sem exceção a estas secções, para depois serem atribuídos aos produtos. Na **Figura 4**, encontramos as três principais características de um Centro de Custos, de acordo com (Pereira & Franco, 2001).



**Figura 4.** Características do Centro de Custo

Fonte: Elaboração própria

#### Tipo de Centros de Custos

Cada empresa ou instituição tem o livre arbítrio de escolher a tipologia e a nomenclatura dos centros de custos que mais lhe convenha, em função dos serviços prestados e das características próprias dos seus departamentos, sectores ou unidades.

De uma forma geral os centros de custos podem ser classificados em produtivos, auxiliares, administrativo ou comuns (Pereira & Franco, 2001).

**Centros de Custos Principais ou Produtivos**, são aqueles onde os custos contribuem diretamente no processo produtivo do bem ou serviço.

**Centros de Custos auxiliares e de Apoio**, são os sectores que têm como função principal a execução de serviços, acumulando os custos de acordo com os departamentos onde são gerados, para serem redistribuídos aos departamentos produtivos.

**Centros de Custos Administrativos ou Comuns**, são as áreas que não estão relacionadas diretamente com a produção do bem ou serviço, cuja função é fornecer serviços as outras áreas ou centros, e coordenar todas as actividades.

Para Matos (2002), existem dois segmentos de centros de custos para um hospital, tendo em conta a organização das actividades operacionais, a estrutura de departamentalização praticada pelos hospitais e a forma de organização das informações de custo, de forma a atender as necessidades de gestão do hospital.

1. **Centros de custos produtivos:** São aqueles, que são representados pelas unidades de produção do hospital, cuja função é a prestação de atendimento aos pacientes e que compreendem actividades remuneradas pelos serviços prestados.
2. **Centros de custos auxiliares e administrativos:** São aqueles que agregam os serviços de apoio administrativo e de apoio ao paciente. Prestam serviços internos tanto para os centros produtivos como para outros centros de custos auxiliares e administrativos.

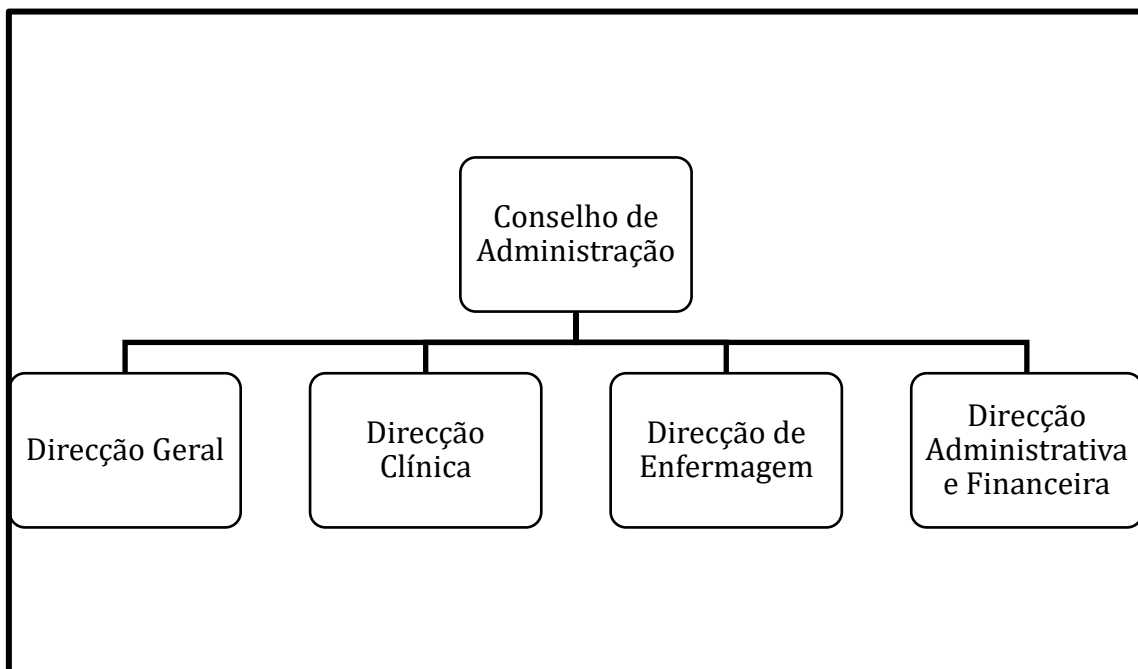
## 2. Caracterização do objeto de estudo

O Centro Hospitalar Dr. Ayres de Menezes de São Tomé e Príncipe (CHSTP), segundo Decreto-Lei nº 34/95 de 17 de Novembro de 1995, é uma pessoa coletiva de direito público, dotada de autonomia administrativa e financeira e patrimonial, com capacidade jurídica própria e de duração indefinida. Atualmente o CHSTP não goza da sua autonomia administrativa, financeira e patrimonial.

O CHSTP está incorporado no Serviço Nacional de Saúde, tendo por objeto a prestação de cuidados diferenciados de saúde, investigar, elaborar e difundir as normas técnicas dentro do seu esquema de serviços, promover a formação de quadros e servir de referência nacional para o nível primário.

A Direcção Geral do Hospital, está composta por: um Diretor Geral, um Diretor Clínico, Diretor de Serviços de Enfermaria e por um Administrador.

O Hospital Dr. Ayres de Menezes conta com a seguinte estrutura: (Ver **Figura 5**)



**Figura 5.** Organograma do Conselho de Administração

Fonte: Elaboração própria

Nas Tabelas 1,2 e 3, podemos ver como estão organizados e estruturados os serviços pelas áreas e sectores do Hospital Dr. Ayres de Menezes.

**Tabela 1.** Áreas do Sector Administrativo e Financeiro

SECTOR ADMINISTRATIVO E FINANCEIRO	
Secretaria	Serviços Gerais
Contabilidade	Transportes
Estatística	Património
Tesouraria	Serviço Social
Recursos Humanos	Cozinha
Armazém	Segurança
Lavandaria	Arquivo Clínico
Creche	

Fonte: Elaboração própria

**Tabela 2.** Áreas do Setor Clínico

SECTOR CLÍNICO	
Medicinas	Tisiologia
Cardiologia	Maternidade
Psiquiatria	Estomatologia
Pediatrias	Oftalmologia
Serviço de Urgências	Bloco Operatório
Otorrinolaringologia	Consulta Externa

Fonte: Elaboração própria

**Tabela 3.** Áreas do Sector de Diagnostico, Apoio e Terapêutica

DIAGNÓSTICO, APOIO E TERAPÊUTICA	
Laboratório	Nutrição
Farmácia	Fisioterapia
Imagiologia	Electromedicina
Cardiologia	Telemedicina
Banco de Sangue	Esterilização
Morgue	

Fonte: Elaboração própria

## 2.1 Área de Influência

A cidade de São Tomé ocupa uma área de 17 km<sup>2</sup>, com uma população estimada 73.091, é o distrito que concentra o maior grosso da população com um 40% da população São-Tomense que é atualmente estimada em 187.356 habitantes. Água grande tem uma densidade populacional de 234,24hab/ km<sup>2</sup>, (INE, 2012).

A área de influência do Centro Hospitalar Dr. Ayres de Menezes abrange todo o país, por ser o único hospital existente.

## 2.2 Regulamentos Internos e Externos

Não existe um Sistema de Controlo Interno, que possa orientar, organizar, uniformizar métodos e procedimentos adotados pela Administração do CHSTP, de modo a auxiliar o cumprimento dos objetivos de gestão, e desta forma, assegurar de forma metódica e eficiente a conduta das actividades, incluindo a aderência as políticas da administração, a salvaguarda dos ativos, a prevenção e deteção de fraudes e erros, a precisão e plenitude dos registos contabilísticos e a atempada preparação de informação financeira com a imagem fiel e verdadeira.

## 2.3 Especialidade e Valências Existentes

### Serviços de Internamentos

A capacidade de internamento praticada pelos serviços até 30 de Setembro de 2013 foi de 441 camas.

**Tabela 4.** Capacidade do internamento

<b>Serviços</b>	<b>Lotação</b>
<b>Medicina Mulher</b>	39
<b>Medicina Homem</b>	36
<b>Medicina I e II</b>	22
<b>Urgência</b>	19
<b>Cuidados Intensivos</b>	8
<b>Tisiologia</b>	27
<b>Pediatria I</b>	64
<b>Pediatria II</b>	59
<b>Maternidade</b>	70
<b>Cirurgia Homem</b>	39
<b>Cirurgia Mulher</b>	37
<b>Psiquiatria</b>	21
<b>Total</b>	441

Fonte: Elaboração própria

## Valências Clínicas

- ✚ Anestesiologia;
- ✚ Cardiologia;
- ✚ Cirurgia Geral;
- ✚ Medicina Física e Reabilitação;
- ✚ Medicina Interna;
- ✚ Ortopedia
- ✚ Otorrinolaringologia;
- ✚ Pediatria;
- ✚ Psiquiatria;
- ✚ Imagiologia;
- ✚ Nutrição;
- ✚ Oftalmologia;
- ✚ Medicina dentária;
- ✚ Obstetrícia.

Atualmente a capacidade de internamento do Hospital Dr.Ayres de Menezes é de 449 camas, e existem 2 novas valências:

- ✚ Cuidados Especiais
- ✚ Enfermaria Celulites

## 2.4 Situação Económica

Os recursos financeiros do Ayres de Menezes provêm essencialmente do Orçamento Geral do Estado, mas a Execução orçamentaria é feita através do Ministério de Saúde e Assuntos Sociais, estes recursos asseguram despesas programadas, tais como os salários, fármacos, consumíveis e equipamentos.

Outra fonte de recursos financeiros são as receitas Internas denominadas “Recuperação de Custo”, que são o montante cobrado pelos atos prestados pelo serviço sujeitos a cobrança aos utentes. Estas receitas garantem as verbas utilizadas na gestão diária Ayres de Menezes, funcionando como um Fundo de Maneio. Os recursos arrecadados têm como finalidade a aquisição de bens e serviços para fazer frente ao interminável leque de necessidades que atravessa o hospital.

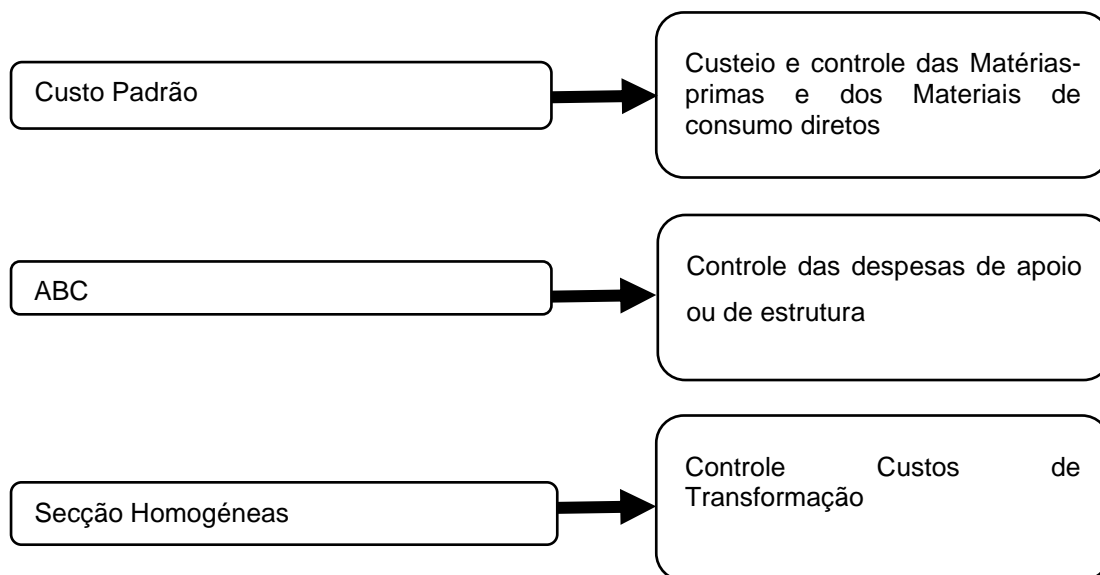
### 3. Metodologia de Investigação

A escolha de um sistema de custeio, deve depender essencialmente, do tipo de produto em questão, das respostas que se espera obter e de quem o implementa.

Para Júnior (2000) , qualquer metodologia de implementação deve ser adaptada as necessidades da empresa que estiver em estudo e aos objetivos de sua implantação.

Segundo Martins (2001) um sistema ideal de custeio, deve determinar os custos dos recursos utilizados, assim como dos departamentos, das áreas e dos sectores ou processos; das actividades que agregam e não agregam valor; e das perdas ou da não qualidade.

Para Kaplan e Cooper (1998), o Método de custeio deve atender as necessidades de informações de uma organização. Cada um dos diferentes métodos existentes cumprem seus próprios objetivos e cada um deles possui um leque de atributos que serão mais bem aplicados de acordo com cada sector onde forem implementados, assim como podemos ver na **Figura 6**, alguns exemplos desses métodos.



**Figura 6.** Métodos de Custeio

Fonte: Elaboração própria

O conselho de administração do hospital Dr. Ayres Menezes, espera que o sistema a ser proposto, permita que a gestão possa conhecer os custos dos serviços prestados, assim como os recursos mais consumidos e de que forma são consumidos. Com base nestes pressupostos, recomenda-se o sistema de custeio ABC, que em grande medida ajudará a Instituição a alcançar os seus objetivos no que concerne ao conhecimento e a contabilização dos custos no seu todo e especificamente por cada departamento, com mais rigor, disciplina e eficácia.

Segundo Baker (1998), as organizações de saúde utilizam o ABC devido as diversidades dos serviços oferecidos.

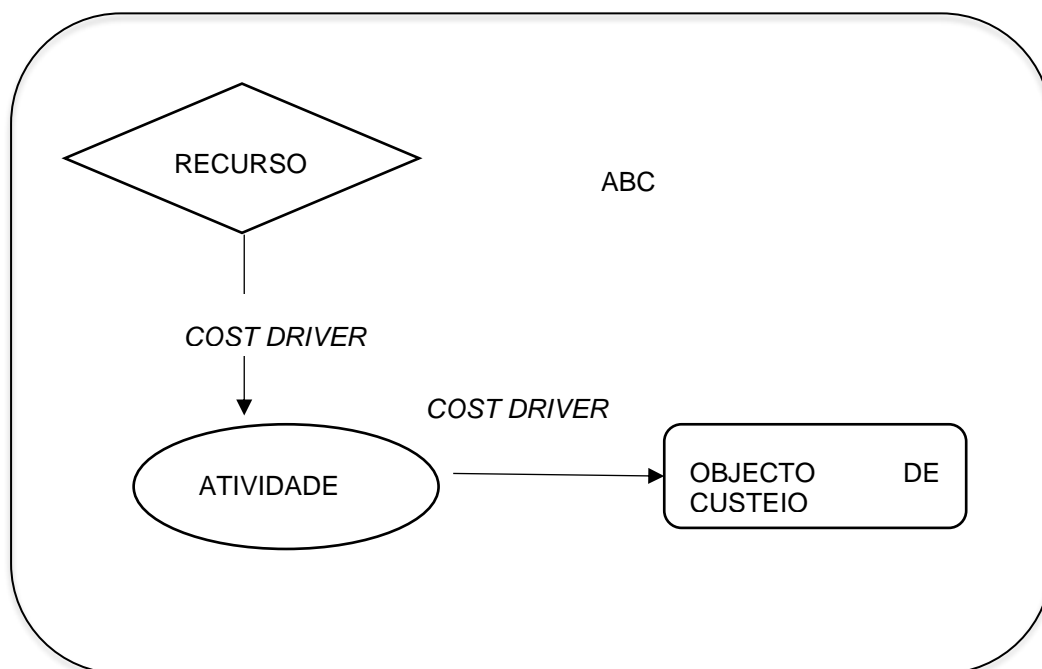
Para Martins (2001) o ABC possibilita uma melhoria na gestão dos custos hospitalares assim como, melhora a qualidade dos processos que envolvem todas as actividades.

Para Kaplan e Cooper (1998), o Sistema de Custeio ABC encaixa-se perfeitamente nas empresas de assistência médico-hospitalar com ampla variedade de consultas, diagnósticos, exames e suas possíveis profilaxias.

O sistema de Custeio ABC, tem como elemento fundamental as actividades de uma organização, partindo do princípio de que as actividades devem atender as necessidades de todo o processo produtivo. Nessa metodologia as actividades são as que consomem os recursos postos à disposição da instituição, que depois são distribuídas ou imputadas ao objeto de custeio, assim como podemos ver **na Figura 7**, (Kaplan & Cooper, 1998).

Para Martins (2001) a atividade é um elemento no custeio ABC, que utiliza recursos humanos, toda a espécie de materiais, quer sejam eles financeiros como tecnológicos para a produção de bem e serviço.

A empresa deve ser vista como um conjunto de actividades, cada uma de acordo com a sua especificidade com relação aos custos gerados, pois deste modo os custos serão imputados ao produto ou serviço final, de acordo com as especificidades de cada atividade.



**Figura 7.** Sistema ABC

Fonte: Elaboração própria baseado no modelo (Kaplan & Cooper, 1998)

No sistema ABC, os recursos são todos os elementos económicos e materiais essenciais na realização das actividades.

Indutores de Custeio ou *Cost Driver*, são medidas ou bases de imputação que servem para distribuir os custos dos recursos as actividades, e os custos das actividades aos objetos de custos.

- ✚ **Cost Driver de Recursos**, mede a quantidade de recursos que são consumidos por cada actividade, com o objetivo de calcular o custo das mesmas.
- ✚ **Cost Driver de Actividade**, distribui o custo de actividade imputando o custo dos mesmos para os objetos de custeio.
- ✚ **O Objeto de Custeio**, é a razão para realizar uma actividade, é o conjunto de processos afins que constituem o produto ou serviço.

Para Bianca, Diz, Major, Oliveira, Ramalho e Rodrigues (2020) os objetos de custeio são o serviço final prestado pelo Hospital e a razão para realizar uma actividade, sendo-lhe atribuídos os custos das actividades necessárias à sua produção. Essa atribuição é feita com base na medida da frequência e intensidade da utilização de uma actividade por um objeto de custeio.

### 3.1 Etapas de Implementação do ABC

Existem diversos modelos para a implementação do ABC, para diferentes tipos de organizações quer sejam elas privadas ou públicas. Cabe a cada instituição de acordo com as suas características aplicar o que mais se adeque as suas reais necessidades.

#### 3.1.1 Modelo de Martins

Segundo, Martins (2001) existem quatro etapas para a implementação do ABC.

##### 1. Identificação das actividades relevantes

Nesta etapa propõe que sejam criados departamentos, para que desta forma se possa identificar as actividades realizadas na empresa. Propõe ainda que os departamentos criados devem obedecer ao mesmo grupo de actividades, por outras palavras, as actividades dos departamentos devem ser homogêneas, e dentro da homogeneidade deve-se identificar as mais relevantes.

##### 2. Atribuição dos custos as actividades

O autor recomenda três atribuições: Atribuição direta, Rastreamento e Rateio.

**Atribuição Direta** – quando os custos são claramente identificados com as actividades.

**Rastreamento** - quando os custos são gerados a partir da relação de causa e efeito com algumas actividades.

**Rateio** – quando existe impossibilidade de alocar os custos as actividades, através da alocação direta e Rastreamento. O autor alerta que deve-se evitar este tipo atribuição para fins gerências.

##### 3. Identificação dos *Cost Driver*

Existem dois Indutores de custos: de Recursos e de Actividades.

Os *Cost Driver* de Recursos, demonstra-nos a forma como os recursos são consumidos pelas actividades, ao contrário dos indutores de atividade que demonstram como os bens ou serviços consomem actividades.

##### 4. Atribuição dos custos das actividades aos produtos

Esta é a última etapa que consiste na determinação do custo do produto.

### **3.1.2 Modelo de Falk**

Para Falk (2001) o processo de implementação deve concretizar-se em 5 etapas:

#### **1. Identificação dos recursos existentes:**

Consiste em identificar todos os itens de custos utilizados como recursos nas atividades hospitalares e seus respectivos valores monetários, a exemplo de valor gasto com mão-de-obra, medicamentos, materiais, equipamentos, etc...

#### **2. Identificação dos principais procedimentos médicos realizados pelo hospital:**

Nesta etapa são relacionados os procedimentos clínicos e cirúrgicos realizados no hospital e as atividades necessárias para a realização desses procedimentos.

#### **3. Ligação dos recursos principais as atividades básicas**

Definição das atividades críticas referentes as atividades básicas dos procedimentos e de quais recursos estão ligados a elas. Os procedimentos devem ter sua escolha baseada preferencialmente em critérios de maior incidência ou de mais alto custo. A partir de então é importante o papel de parceria com o corpo clínico, na definição dos caminhos críticos para a realização dos procedimentos;

#### **4. Desenvolvimento de um balancete**

Deve-se elaborar um balancete que espelhe o custo das atividades e dos procedimentos, demonstrando assim o consumo dos recursos pelas atividades.

#### **5. Definição das atividades críticas**

Estas atividades críticas referem-se àquelas relativas aos procedimentos definidos na etapa anterior, que devem ter sua escolha baseada preferencialmente em critérios de maior incidência ou de mais alto custo.

### **3.1.3 Modelo de Kaplan e Cooper**

Kaplan & Cooper (1998) por sua vez, apresentam quatro etapas para calcular o custo das atividades e dos objetos de custeio no sistema ABC:

**1 – Identificação das Atividades**, desenvolvendo o dicionário de todas as atividades.

**2 – Atribuição dos Custos as Atividades.**

Determinar quanto a organização está gastando em cada uma de suas atividades.

**3 – Identificação dos Objetos de custos produtos**

Para os autores, esta é a etapa mais importante, visto que deve identificar os produtos, serviços e clientes, o que permite tornar as atividades mais eficientes.

**4 –Imputação dos custos aos Objetos de Custos**

Selecionar geradores de custos da atividade que associam os custos da atividade aos produtos, serviços e clientes.

### 3.2 Desenvolvimento do Inquérito acerca do modelo de gestão

O hospital Dr. Ayres de Menezes sempre foi uma preocupação dos diferentes e sucessivos governos de São Tomé e Príncipe, e em especial o do Dr. Gabriel Costa.

Pelas suas próprias palavras proferidas na reunião plenária de 15 de março de 2013, quando referiu que o Hospital Dr. Ayres de Menezes tem um problema grave de gestão hospitalar, pois “não há um sistema de contabilidade organizado e não há um controlo fiável dos medicamentos que entram para o Hospital. Nessa ótica, podemos fazer todo o esforço que quisermos, meter todos os medicamentos que quisermos, mas corremos o risco de ter falta de medicamentos se não nos preocuparmos com a questão da gestão dos mesmos, para que eles sirvam aos fins para os quais foram importados, que é curar os doentes e serem administrados as pessoas que estão efetivamente doentes. É um problema sério de organização e de funcionamento que temos de resolver e estamos em cima”.

A motivação para esta dissertação surgiu com base nos objetivos traçados para o Hospital pelo governo do Dr. Gabriel Costa e também muito particularmente pelo Dr. José de Carneiro o então Diretor Geral do Hospital, que assumiu como desafio, mudar o então cenário de gestão que dificultava obter um melhor controlo dos recursos no seu todo e que dificultava implementar procedimentos que ajudassem a melhorar e a uniformizar tarefas essenciais nas rotinas administrativas.

A primeira fase do projeto consistiu na recolha de informações e dados, que permitiram perceber que atividades são desenvolvidas e a forma como são desenvolvidas em cada área ou serviços, de forma a servirem de base ao modelo a propor. Foi elaborado um pequeno questionário para as entrevistas realizadas aos responsáveis dos serviços no mês de julho e agosto de 2013, cujo correspondente guião pode ser consultado no Anexo E. É importante referir, que o facto de ser trabalhadora do hospital, tive muita facilidade na recolha dos dados, colaboração dos colegas e muito apoio do então Diretor Geral Dr. José Carneiro.

A segunda fase consistiu em criar centros de custos de maneira que os serviços semelhantes ficassem agrupados num mesmo centro. O modelo a apresentar deveria ser o mais abrangedor possível, permitido a sua implementação englobando todas as áreas e os diferentes serviços.

A terceira fase consistiu em desenhar o modelo a implementar, identificando as actividades, os recursos, os indutores de recursos e as actividades, e finalmente os objetos de custeio.

A quarta e última fase do nosso projeto, consistiu essencialmente, na criação de tabelas, que auxiliem na imputação dos custos das actividades aos objetos de estudo.

Na **Tabela 5**, podemos ver a relação das pessoas que foram entrevistadas.

**Tabela 5.** Relação dos entrevistados

<b>Nome</b>	<b>Cargo</b>	<b>Departamento/Serviço</b>	<b>Ano da entrevista</b>
<b>José Carneiro</b>	Diretor Geral	Conselho de Administração	2013
<b>Feliciano de Almeida</b>	Diretora Clínica	Direção Clínica	2013
<b>Mário Costa</b>	Diretor de Enfermagem	Direção de Enfermagem	2013
<b>Celso Matos</b>	Diretor de Banco de Urgência	Serviço de Urgência	2013
<b>Celso Junqueira</b>	Ex Diretor Geral	Conselho de Administração	2021
<b>Waldikmila Almeida</b>	Chefe de secretaria	Administração	2013/2021

Fonte: Elaboração própria

## **4. Proposta de Implementação do Sistema de Custeio**

Para este trabalho propomos as etapas de implementação do ABC segundo Kaplan e Cooper.

Para uma melhor gestão e interpretação dos resultados, propõe-se a criação de centros de custos que auxiliarão a Direção na toma de melhores decisões.

### **4.1 Criação e Organização dos Centros de Custos de Atividades**

A organização, estruturação e a nomenclatura dos centros de custo foi feita com base nas características e especificidade próprias das funções, das actividades dos sectores, e consoante a hierarquia de controlo e gestão dessas mesmas actividades.

Com esta criação de centros de custos, propõe-se também um modelo de organograma que permita conhecer a estrutura interna do Hospital, delimitar Hierarquia e obrigações, assim como deve fluir a comunicação, ao qual pode ser consultado no Anexo D.

Pretende-se propor a criação de 4 centros de custos

1. Centros de Custos de Actividades Administrativas
2. Centros de Custos de Atividade Principal
3. Centros de Custos de Atividade Complementar
4. Cento de custos de Atividades de Apoio

#### **Centros de Custos de Actividades Administrativas**

O Centro de Custos de Actividades Administrativas, está constituído por todos os sectores que têm como a principal característica, serviços de caris administrativo e têm como função prestar este tipo de serviços aos demais centros de custo.

#### **Centros de Custos de Atividade Principal**

Todos os sectores que prestam serviço de tratamento com internamento, estão agrupados no Centro de Custo de Atividade Principal, pois entendeu-se que de acordo com as características do serviço prestado pelo objeto de estudo, que estes sectores eram a razão de ser, pois todo o acompanhamento que se dê a um paciente termina num desses sectores. Por isso designação de Centro de atividade principal.

## **Centros de Custos de Atividade Complementar**

O Centro de Custo de Atividades Complementares, reúne os sectores que auxiliam diretamente e complementam as actividades do Centro de Custos de Atividades Principal.

## **Centros de Custos de Atividades de Apoio**

Este Centro de Custo agrega todos os sectores que auxiliam de forma indireta os restantes centros de custos, produzindo bens e serviços para os mesmos, em especial para o Centro de Custos de Atividades Finais.

## **4.2 Identificação dos Recursos e das Atividades**

Para Nakagawa (2001, p. 42) a “atividade é um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos”.

Para que uma empresa ou instituição cumpra a sua razão de ser, missão, é necessário que sejam realizadas actividades que permitam o cumprimento dos objetivos traçados. Neste processo de execução de atividades, os recursos surgem como elementos essenciais, pois os mesmos são consumidos a medida que as actividades forem realizadas.

Através de pesquisa documental, observações e entrevistas realizadas aos responsáveis de cada sector, foi possível identificar as actividades e os recursos.

### **4.2.1 Recursos e *Cost Driver***

Para Kaplan e Cooper (1998) um *Cost Driver* é uma medida quantitativa resultante de uma atividade, que faz a ligação dos produtos e serviços com as atividades. Os indutores permite-nos calcularmos a quantidade de recursos consumidos por cada atividade.

Igual que em etapas anteriores, este exercício foi possível através de entrevistas, que foram realizadas ao pessoal médico e não médico do hospital dr. Ayres de Menezes.

Para autores Major e Vieira (2018) os *Cost Driver* podem ser:

- De transição, que são aqueles baseados no nº de vezes que a uma atividade é realizada
- De duração, que traduzem o tempo necessário para a realização de uma atividade.
- De intensidade, que permitem medir o consumo de recurso, e consequentemente permitem atribuir os custos das atividades aos objetos dos custos.

Para o nosso objeto de estudo, com base nas entrevistas realizadas, sugerem-se a utilização dos *Cost Driver* de intensidade. A **Tabela 6** apresenta os *Cost Driver* definidos para os recursos identificados.

**Tabela 6.** Descrição dos recursos e *Cost Driver* dos recursos

<b>Recursos</b>	<b>Descrição do recurso</b>	<b>Cost Driver</b>
<b>Pessoal</b>		Nº de pessoal
<b>Equipamento</b>	Imobilizado	Amortização
	Instrumentos	Custo de aquisição
<b>Material médico hospitalar e medicamentos</b>	Material e consumíveis complementares de diagnóstico e terapêutica.	Nº de pacientes/utentes atendidos
	Produtos farmacêuticos	
	Medicamentos	Custo do consumo
<b>Outros custos</b>	Edifícios	Custo com reparações, manutenção e amortização
	Material de escritório	Custo do consumo
	Água	
	Eletricidade	
<b>Serviços de terceiro</b>	PBX	Nº de chamadas efetuadas
	Transporte	Nº de pedidos
	Limpeza	Nº de limpezas
	Segurança	Dias trabalhados
	Lavandaria	Nº de pedidos
	Refeitório	Nº de refeições distribuídas
	<b>Esterilização</b>	<b>Nº Pacientes atendidos</b>

Fonte: Elaboração própria

## **Pessoal**

O recurso pessoal compreende o salário base, os subsídios existentes de acordo os cargos, as horas extraordinárias, os subsídios de risco, subsídio de férias, e outros que possam existir.

Apesar de diferentes classes profissionais, o horário normal de trabalho é de 40 horas semanais. Todo o trabalho realizado para além destas horas é considerado extraordinário.

Verificou-se que pessoal médico que faz horas extraordinárias em outros sectores dos quais não estão afetos, estas horas são contabilizadas como trabalho do sector aos quais pertencem, pois, o processamento dos salários é realizado por cada sector tendo em conta os colaboradores afetos.

Dada a importância do recurso pessoal o indutor definido é o valor do custo com o salário do processamento de salários calculado para cada setor, a afetação será de forma direta.

## **Equipamento**

Este recurso está composto por todo o tipo de equipamento médico e não médico, como os de apoio ao escritório, computadores, impressoras, scâner e outros afins, assim como eletrodomésticos, mobiliários, equipamentos de diagnósticos, terapêutica e cirúrgico, assim como instrumentos, etc...

A imputação dos custos destes recursos, deverá ser tida em conta os custos de amortização dos equipamentos, assim como todos os custos relacionados com a aquisição de instrumentos, material de conservação e manutenção, e as despesas de assistências técnicas efetuadas.

A distribuição dos custos deste recurso, será uma imputação direta, uma vez que os equipamentos estão agrupados por cada sector de atividade.

## **Material médico hospitalar e medicamentos**

Deste recurso, fazem parte material de consumo clínico, produtos farmacêuticos, medicamentos, material e consumíveis complementares de diagnóstico e terapêutica.

A imputação destes recursos as atividades, será realizada com base no número de pacientes e ou utentes atendidos.

## **Outros custos**

Fazem parte deste recurso, custo com os edifícios (amortização, reparação e manutenção), material de escritório, custo com aquisição de modelos e impressos utilizados nos diferentes serviços, custos com água e eletricidade

No hospital Dr. Ayres de Menezes a maioria dos serviços estão instalado no seu próprio edifício.

A imputação dos custos com eletricidade, sugere-se que numa primeira fase seja efetuada tendo em conta a potência energética dos equipamentos instalados em cada área. Numa segunda fase, calcular a percentagem da potência dos equipamentos utilizados em cada atividade. A imputação dos custos será com a base na percentagem da potência utilizada em cada atividade sobre o total do custo de cada área.

Para a imputação do custo com o consumo de água, usaremos a mesma lógica que o consumo eletricidade, mas, a nossa base de cálculo da percentagem do consumo, será as identificar as actividades que requeiram mais consumo de água.

Quanto a imputação dos custos com material de escritório, modelos e impressos será por imputação direta do valor de consumo de cada atividade.

### **Serviços de terceiro**

Este recurso inclui os serviços prestados entre departamentos e áreas, tais como, os custos com, PBX, transporte, limpeza, segurança, lavandaria, refeitório esterilização.

A imputação dos custos de lavandaria será pelo número de pacientes internados, e da esterilização será pelo número de pacientes atendidos por cada atividade. O indutor para o PBX será o número de chamadas efetuadas por cada atividade. Quanto a limpeza os custos serão distribuídos com base no valor de consumo de produto utilizado e com base no valor dos materiais afetos a cada atividade.

Os custos com os serviços de segurança serão alocados de forma direta por atividade.

Transporte fazem parte deste recurso todos os meios de transporte de emergência, as ambulâncias, os carros de Concelho de Administração e os meios destinados ao apoio administrativo e ao pessoal médico e administrativo.

## 4.2.2 Atividades e Recursos

Todas as atividades identificadas no presente trabalho, foram selecionadas com base nas entrevistas e visitas realizadas nos centros dos serviços. No Anexo A, podemos consultar as descrições das tarefas das atividades apresentadas nas tabelas abaixo apresentadas.

### 4.2.2.1 Centros de custos de Atividade Principal

Na **Tabela 7**, estão apresentadas as atividades e recursos identificados para o Centro de Custo de Atividade Principal. Neste centro de custo, foram identificadas 6 atividades, 18 subatividades e 5 recursos. Como se viu anteriormente, este centro de custo está composto por atividades relacionadas com tratamento e internamento.

**Tabela 7.** Atividades e Recursos do Centro de Custo Atividade Principal

<b>Atividades</b>	<b>subatividades</b>	<b>Recursos</b>
<b>Bloco operatório</b>	Pré-operatório	Pessoal
	Operatório	Material médico hospitalar e medicamentos
	Pós-operatório	Equipamento Outros custos Serviço de terceiro
<b>Consulta externa</b>	Realização de consultas gerais	Pessoal Material médico hospitalar e medicamentos Equipamento
	Telemedicina	Outros custos Serviço de terceiro
<b>Internamento</b>	Serviços de Internamento	Pessoal Material médico hospitalar e medicamentos Equipamento
	Gestão o ATL	Outros custos Serviço de terceiro
<b>Banco de urgência</b>	Consultas	Pessoal
	Pensos	Material médico hospitalar e medicamentos
	Pequenas Cirurgia	Equipamento
	Injeções	Outros custos
	Internamento	Serviço de terceiro
<b>Maternidade</b>	Consulta	Pessoal
	Pré-parto	Material médico hospitalar e medicamentos
	Parto	Equipamento
	Pós-parto	Outros custos Serviço de terceiro
<b>Psiquiatria</b>	Consultas	Pessoal Material médico hospitalar e medicamentos
	Internamento	Equipamento Outros custos Serviço de terceiro

Fonte: Elaboração própria

#### 4.2.2.2 Centros de custos de Atividade Complementar

Este centro de custo tem como principal foco, dar suporte diretamente ao Centro de Custo de Atividade Principal. Foram identificadas 11 atividades, 14 subatividades e 5 recursos, que estão representados **Tabela 8**.

**Tabela 8.** Atividades e Recursos do Centro de Custo de Atividade Complementar

<b>Atividades</b>	<b>Subatividades</b>	<b>Recursos</b>
<b>Laboratório</b>	Marcação de exames	Pessoal
	Análise	Material médico hospitalar e medicamentos Equipamento Outros custos Serviço de terceiro
<b>Esterilização</b>	Esterilização	Pessoal Material médico hospitalar e medicamentos Equipamento Outros custos Serviço de terceiro
<b>Farmácia</b>	Solicitar de Medicamentos e materiais medico hospitalar	Pessoal Equipamento Outros custos Serviço de terceiro
	Distribuição	
	Venda ao público	
<b>Telemedicina</b>	Marcação de Consulta	Pessoal Material médico hospitalar e medicamentos Equipamento
	Realização de consulta	Outros custos Serviço de terceiro
<b>Imagiologia</b>	Marcação de exames	Pessoal
	Realização de Exames	Material médico hospitalar e medicamentos Equipamento Outros custos Serviço de terceiro
<b>Cardiologia</b>	Marcação de exames	Pessoal
	Realização de Exames	Material médico hospitalar e medicamentos Equipamento Outros custos Serviço de terceiro
<b>Estomatologia</b>	Consulta	Pessoal Material médico hospitalar e medicamentos
	Realização de Procedimento	Equipamento Outros custos Serviço de terceiro
<b>Fisioterapia</b>	Consulta	Pessoal Material médico hospitalar e medicamentos Equipamento Outros custos Serviço de terceiro

<b>Banco de sangue</b>	Coleta	Pessoal
	Campanha de doação	Material médico hospitalar e medicamentos Equipamento Outros custos Serviço de terceiro
<b>Electromedicina</b>	Manutenção e reparação de equipamentos	Pessoal Material médico hospitalar e medicamentos Equipamento Outros custos Serviço de terceiro
	Serviços de nutrição	Pessoal Equipamento Outros custos Serviço de terceiro
<b>Nutrição</b>	Consulta	Pessoal Equipamento Outros custos Serviço de terceiro

Fonte: Elaboração própria

#### 4.2.2.3 Centros de custos de Atividades Administrativas

Na **Tabela 9**, estão apresentadas as atividades e recursos identificados para o Centro de Custo de Atividade Administrativa. Neste centro de custo, foram identificadas 9 atividades, 23 subactividades e 4 recursos.

**Tabela 9.** Atividades e Recursos do Centro de Custo Actividades Administrativas

<b>Atividades</b>	<b>Subactividades</b>	<b>Recursos</b>
<b>Património</b>	Fiscalização do património	Pessoal
	Aquisição e Manutenção	Equipamento
	Transferência de imobilizado	Outros custos
	Baixa do imobilizado	Serviços de terceiro
	Inventário	
<b>Armazém</b>	Gestão do Armazém	Pessoal
	Aprovisionamento de Consumíveis em todos os serviços	Equipamento Outros custos Serviços de terceiro
<b>Serviço social</b>	Gestão de pacientes sem recursos e sem acompanhamento familiar	Pessoal Equipamento Outros custos Serviços de terceiro
<b>Secretaria</b>	Apoio ao Conselho de Administrativo	Pessoal
	Controlo de efetividade	Equipamento
	Atendimento ao público interno e externo	Outros custos
	Apoio a Consultas de especialidade	Serviços de terceiro
	Atualizar o mapa de imobilizados	
<b>Arquivo clínico</b>	Receção e distribuição dos modelos clínicos	Pessoal
	Gestão dos processos Clínicos	Equipamento Outros custos Serviços de terceiro
<b>Estatística</b>	Serviços de Estatística	Pessoal Equipamento Outros custos Serviços de terceiro
<b>Recursos humanos</b>	Gestão de Pessoal	Pessoal
	Processamento salarial	Equipamento Outros custos Serviços de terceiro
<b>Contabilidade</b>	Gestão financeira e contabilidade	Pessoal
	Gestão das aquisições	Equipamento Outros custos Serviços de terceiro
<b>Conselho de administração</b>	Gestão hospitalar	Pessoal Equipamento Meios de Transporte Outros custos Serviços de terceiro

Fonte: Elaboração própria

#### 4.2.2.4 Centros de custos de Atividade de Apoio

Este centro de custo tem como principal objetivo, dar auxiliar indiretamente os restante Centros de Custos. Foram identificadas 3 atividades, 9 subactividades e 4 recursos, que estão representados **Tabela 10.**

**Tabela 10.** Atividades e Recursos do Centro de Custos de Atividades de Apoio

<b>Atividades</b>	<b>Subactividades</b>	<b>Recursos</b>
<b>Serviços gerais</b>	Manutenção	Pessoal
	Gestão do PBX	Equipamento
	Gestão de Transporte	Outros custos
	Limpeza	Outros serviços
	Serviços de Refeitório	
	Serviços de Segurança	
<b>Lavandarias</b>	Gestão das roupas	Pessoal
		Outros custos
		Outros serviços
<b>Mortuária</b>	Preservação de cadáver	Pessoal
		Outros custos
		Serviços de terceiros

Fonte: Elaboração própria

### 4.3 Identificação dos objetos de custeio e os *Cost Driver*

#### 4.3.1 Objetos de Custeio

Para Nakagawa (2001) objeto de custeio é o resultado integrado de um conjunto de actividades.

Podemos definir o objeto de custeio, como um elemento fundamental que dá origem a necessidade de realização de actividades numa instituição.

De acordo com as características do objeto de estudo, entendeu-se que os objetos de custeio a propor devem ser subdivididos em subobjectos.

Os objetos de custeio abaixo propostos, foram selecionados de acordo com a estrutura e organização dos serviços prestados por cada sector do objeto de estudo. Pois a direção do hospital demonstrou a vontade de conhecer de forma mais detalhada possível, os custos inerentes a cada seguimento de serviço prestado pelos diferentes sectores.

##### 4.3.1.1 Objetos de custeio de Atividade complementar

Foram identificados 20 objetos de custeios repartidos pelas 11 actividades. Para a maioria das actividades foi identificado 2 objetos de custeio, assim como podemos ver na **Tabela 11**.

**Tabela 11. Objeto de Custeio de Atividade Complementar**

<b>Atividades</b>	<b>Objetos de Custeio</b>
<b>Farmácia</b>	Serviços internos Serviços de Venda de Medicamentos
<b>Laboratório</b>	Serviços de Análises Clínicas Internas Serviços de Análises Clínicas Externas
<b>Imagiologia</b>	Serviços internos Serviços externos
<b>Fisioterapia</b>	Serviços internos Serviços externos
<b>Cardiologia</b>	Serviços de eletrocardiograma Serviços de ecocardiograma
<b>Estomatologia</b>	Serviços de Limpeza Dentária Serviços de Extração
<b>Nutrição</b>	Serviços de Mapa dietéticas Serviços de Acompanhamento Dietético
<b>Banco de Sangue</b>	Distribuição de Bolsas de Sangue Recolha de Sangue
<b>Electromedicina</b>	Serviço de Reparações de Equipamentos Médicos
<b>Telemedicina</b>	Serviços de Telemedicina pacientes internados Serviço de Telemedicina Externo
<b>Esterilização</b>	Serviços de Esterilização

Fonte: Elaboração própria

#### 4.3.1.2 Objetos de custeio de Atividade Principal

Este centro de custo é sem dúvida o mais importante para o objeto de estudo, uma vez que estão reunidas as atividades essenciais para o cumprimento da missão que consiste na prestação de cuidados de saúde à toda população de STP. Na **Tabela 12** estão representados os objetos de custeios identificados.

**Tabela 12.** Objetos de Custeio de Atividade Principal

<b>Atividades</b>	<b>Objeto de Custeio</b>
<b>Bloco operatório</b>	Cirurgia Geral Cirurgia Geral missão Cirurgia de especialidades Cirurgia pediátrica Cirurgia de especialidade Obstetrícia
<b>Maternidade</b>	Serviço de Pré Parto Serviço de Parto Pós-parto
<b>Banco de Urgência</b>	Urgência Pediátrica Urgência Medicina Pequena Cirurgia Pensos e Injeções
<b>Psiquiatria</b>	Serviços de Psiquiatria
<b>Internamento</b>	Pediatria Medicinas Tisiologia Intensivo Cirurgia Obstetrícia
<b>Consulta externa (Ambulatório)</b>	Consultas Médicas Consultas não Médicas Telemedicina Serviços de Análises Clínicas Internas Serviços de Análises Clínicas Externas e internas Imagiologia Fisioterapia Serviços de eletrocardiograma Serviços de ecocardiograma Serviços de Limpeza Dentária Serviços de Extração Serviços de Mapa dietéticas Serviços de Acompanhamento Dietético Banco de sangue

Fonte: Elaboração própria

#### 4.3.1.3 Objeto de custeio de Atividades de Apoio

Na **Tabela 13**, estão representados os objetos de custeio de Centro de Custos de Atividades de Apoio, do qual foram identificados 11 Objetos de Custeio.

**Tabela 13.** Objeto de Custeio de Atividades de Apoio

<b>Atividades</b>	<b>Objetos de Custos</b>
<b>Serviços Gerais</b>	Serviço de Conservação e Manutenção
	Serviço de Recolha de Lixo
	Serviço de Limpeza e Higienização
	Serviço de Jardinagem
	Serviço de Segurança
	Serviço de PBX
	Serviço de transporte
	Copa
<b>Lavandaria</b>	Serviço de Tratamento de Roupa
<b>Morgue</b>	Conservação de Corpo
	Autopsia

Fonte: Elaboração própria

#### 4.3.1.4 Objeto de Custeio de Atividades Administrativas

O Centro de Custos de Atividades Administrativas está composto por atividades de caráter meramente administrativo. Na **Tabela 14**, foi possível identificar 16 objetos de custos, distribuídos pelas 9 atividades.

**Tabela 14.** Objeto de Custeio de atividades Administrativa

<b>Atividades</b>	<b>Objetos de Custos</b>
<b>Conselho de Administração</b>	Serviços de direção Geral Serviços de direção clínica Serviços de administração
<b>Contabilidade e Finanças</b>	Serviço de compras e aprovisionamento Serviço de Contabilidade e Finanças Serviço de Tesouraria
<b>Secretaria</b>	Serviço de secretaria Interna Serviço de Secretaria Externa Serviços de Apoio a Direção Clínica
<b>Arquivo Clínico</b>	Serviço de Arquivo Clínico
<b>Recursos Humanos</b>	Serviços de Gestão de Pessoal
<b>Património</b>	Serviços de Património
<b>Estatística</b>	Serviços de Estatística
<b>Serviço Social</b>	Serviço Social
<b>Armazém</b>	Serviços de Logística Serviços de Stock

Fonte: Elaboração própria

### 4.3.2 Cost Drivers das Actividades

Depois de identificados os objetos de custeio, define-se os *Cost Drivers* das actividades, que permitirá realizar-se a imputação dos custos das actividades, assim como podemos ver nas **Tabelas 15 a 18**.

#### 4.3.2.1 Centro de Custos de Actividades administrativas

**Tabela 15.** *Cost Driver* das Actividades Administrativas

<b>Actividades</b>	<b>Cost Driver</b>
<b>Património</b>	Nº de requisições atendidas
<b>Armazém</b>	Nº de requisições atendidas por setor
<b>Serviço social</b>	Nº de utentes atendidos
<b>Secretaria</b>	Nº de pedidos atendidos
<b>Arquivo clínico</b>	Nº de requisições atendidos
<b>Estatística</b>	Nº relatórios produzidos
<b>Tesouraria</b>	Nº de requisições atendidas
<b>Recursos humanos</b>	Nº de pessoal atendido /nº de pedidos
<b>Contabilidade</b>	Nº de requisições atendidas
<b>Conselho de administração</b>	Nº de processos recebidos

Fonte: Elaboração própria

#### 4.3.2.2 Centro de Custos de Atividade Principal

**Tabela 16.** *Cost Driver* das Actividades Principal

<b>Actividades</b>	<b>Cost Driver</b>
<b>Bloco operatório</b>	
<b>Consulta externa</b>	
<b>Internamento</b>	Nº de Pacientes atendidos/Nº de internamentos
<b>Banco de urgência</b>	
<b>Maternidade</b>	
<b>Psiquiatria</b>	

Fonte: Elaboração própria

#### 4.3.2.3 Centro de Custos de Atividade Complementar

Tabela 17. *Cost Driver* das Atividades Complementares

<b>Atividades</b>	<b><i>Cost Driver</i></b>
<b>Laboratório</b>	Nº de utentes atendidos
<b>Esterilização</b>	Nº de esterilização por setor
<b>Farmácia</b>	Nº de requisições atendidas/nº de Vendas
<b>Imagiologia</b>	Nº de exames realizados
<b>Fisioterapia</b>	Nº de utentes atendidos
<b>Banco de sangue</b>	Nº de recolha efetuada/nº de pedidos atendidos
<b>Electromedicina</b>	Nº de aparelhos reparados
<b>Nutrição</b>	Nº de utentes atendidos

Fonte: Elaboração própria

#### 4.3.2.4 Centro de Custo de Atividade de Apoio

Tabela 18. *Cost Driver* das Atividades de Apoio

<b>Atividades</b>	<b><i>Cost Driver</i></b>
<b>Serviços gerais</b>	Nº de requisições atendidas
<b>Lavandarias</b>	Nº de peças por serviço
<b>Mortuária</b>	Nº de Corpo

Fonte: Elaboração própria

## **4.4 Imputação dos custos aos Objetos de Custos**

Esta etapa do processo de implementação exigirá que objeto de estudo cumpra com alguns quesitos essenciais para que o modelo funcione no seu pleno e que realmente ajude a equipa de gestão do hospital cumprir com os objetivos traçados, assim como melhorar a gestão com base na eficiência e eficácia dos recursos, melhorando os serviços prestados atualmente.

É necessário que a contabilidade em geral e em especial de custos sejam uma realidade, que os relatórios financeiros sejam mais completos e profundos, uma vez que serão a base de informação que ajudará a calcular os custos dos objetos de custos que são os produtos finais. Atualmente não se faz contabilidade, não se conhece o resultado contabilístico do objeto de estudo, porque não há rigor de registo formal do mesmo, apenas a execução das despesas é realizada e não registadas com fim contabilísticos de apuração de resultados.

Embora não exista informação detalhada, propomos o método de cálculo para imputação dos custos como abaixo se indica.

### **4.4.1 Custo das atividades**

#### **Cálculo de Custo das atividades**

1. Identificar as atividades que consomem o mesmo recurso e agrupá-las;
2. Calcular o atendimento total de cada atividade realizada no período que se pretende, de preferência mensal, somando os atendimentos realizados em todas as subactividades;
3. Calcular a percentagem dos atendimentos realizados em cada atividade, dividindo o atendimento total calculado no ponto 2, pelo número de atendimento realizado em cada atividade, multiplicando o resultado por 100;
4. Calcular o custo das atividades, multiplicando as percentagens calculadas no ponto 3 pelo valor total do custo do recurso.

#### **Cálculo de Custos das Subactividades**

5. Calcular a percentagem dos atendimentos realizados em cada subactividade, dividindo o valor do atendimento da atividade, pelo número de atendimento realizado por cada atividade multiplicando o resultado por 100;
6. Calcular o custo de cada subactividade, multiplicando o resultado do cálculo do ponto 5 pelo valor do custo de atividade, calculado no ponto 4.



#### 4.4.2 Custo dos objetos de custos

1. Calcular o atendimento total realizado no período que se pretende, de preferência mensal, somando os atendimentos realizados de todos objetos de custeio de cada atividade;
2. Calcular a percentagem dos atendimentos realizados de cada objeto de custo, dividindo o atendimento total calculado no ponto 1, pelo número de atendimento realizado em cada objeto de custo, multiplicando o resultado por 100;
3. Calcular o custo dos objetos de custeio, multiplicando as percentagens calculadas no ponto 2 pelo valor total do custo da atividade calculado no ponto 4, no cálculo do custo das actividades.

#### Preenchimento do Modelo

Ao igual que se fez para o cálculo do Custo de Atividade, também se criou um modelo suporte, para auxiliar nos cálculos e imputação dos custos ao objeto de custo. (Ver anexo B)

CÁLCULO DO CUSTO DE OBJETO DE CUSTOS						
Centro de Custo(1)						
Atividade(2)	Objeto de custo(3)	Nº de Atendimentos do Objeto Custo(4)	Total de atendimento por Atividade(5)	% Atendimento do objeto de Custo(6)	Custo da Atividade(7)	Custo de Objeto de Custo(8)

- 1) Deve-se colocar o nome do centro de custo
- 2) As atividades que pertencem a este centro de custo.
- 3) Os objetos de custeio de cada atividade.
- 4) O número de atendimentos ou requisições ou solicitações atendidas por cada objeto de custeio.
- 5) O somatório dos atendimentos realizados, por cada objeto de custeio correspondentes a mesma atividade.
- 6) O cálculo da percentagem dos atendimentos correspondente a cada objeto de custo de uma mesma atividade.  
= (4) / (5)
- 7) O custo das atividades calculado no modelo de cálculo do custo de atividade.
- 8) O cálculo do custo dos objetos de custos  
= (6) \* (7)

## Conclusão

O controlo dos custos, tem sido nos últimos anos um elemento essencial na gestão de diferentes entidades, pois atualmente grande parte das decisões tomadas pelas equipas de gestão, são suportadas através das informações fornecidas pelos custos, quer sejam relevantes ou não.

Constatou-se, que não existe um sistema de custeio no hospital Dr. Ayres de Menezes.

Apesar do objeto de estudo possuir autonomia administrativa e financeira, o que na prática não se verifica, ficando estas responsabilidades a tutela do ministério da saúde, facto que condiciona um melhor desempenho e gestão do hospital em estudo.

Sendo São Tomé e Príncipe um país pobre, fortemente dependente das ajudas externas, onde os recursos são escassos, uma boa gestão do estudo é urgente e necessária. Se nos perguntarmos, quanto custa manter o hospital em funcionamento, que serviços exigem mais recursos e quais são os serviços mais custosos, certamente teremos muitas dificuldades em dar respostas para essas questões de forma rápida, concisa e atualizada.

É com base nessa escassez de respostas, que surgiu a necessidade de propor um modelo que ajude a gestão a responder estas questões e fazer uma melhor gestão baseada na eficiência e eficácia dos recursos escassos tendo em conta a qualidade dos serviços prestados.

Por meio de entrevistas e visitas, foi possível recolher informações que ajudaram a propor este modelo.

Na primeira etapa do modelo de implementação a propor, agrupou-se os serviços semelhantes de acordo com as atividades que desenvolvem, em centros de custos, pois entendeu-se que desta forma é mais fácil a identificação das atividades e uma melhor gestão dos custos. Depois de identificados as atividades, foi possível identificar os recursos e os respetivos *Cost Driver* dos recursos, elementos esses que servem para imputar o custo dos recursos consumidos as atividades.

A identificação dos Objetos de Custeio e os respetivos *Cost Driver* marcam a segunda etapa do modelo a propor. Procurou-se identificar o máximo possível se Objetos de Custeio, uma vez que consistem no nosso produto final. Sendo o objeto de estudo composto por várias valências, acredita-se que a seleção ajudará em grande medida os gestores terem uma melhor visão de todos os serviços, como são prestados e até que ponto pode ser rentabilizado, tendo em conta a eficácia, a eficiência e a gratuidade de alguns serviços essenciais.

Com esta proposta, espera-se que:

- ✚ Haja uma maior e melhor gestão, no que concerne a descentralização e a execução da autonomia administrativa e financeira que deve implementada e materializada;
- ✚ Que os recursos sejam mais bem utilizados, por forma a garantir melhor eficiência e eficácia nos serviços prestados;
- ✚ Que a gestão aposte a informatização dos serviços, em especial programas de gestão;
- ✚ Que se implemente um sistema de inventário que permita o controlar os inventários do objeto de estudo;

- ✚ Que seja possível obter informação detalhada sobre os custos, proporcionando aos gestores informação para elaboração de indicadores de eficiência e eficácia.

As conclusões retiradas desta dissertação, estão condicionadas a sua implementação, uma vez que este trabalho foi originalmente concebido para apresentar uma proposta meramente teórica que serviria de guião para a implementação e posterior execução. Somente com a execução desta proposta, ao qual serviria perfeitamente para tema de um outro trabalho, poder-se-á verificar se esta proposta cumpre ou não com os objetivos definidos por ele proposto.

A inexistência de outros hospitais de referências no país, limitou a recolha de informações, que permitiriam conhecer o que é feito nessas entidades ao nível de sistema de custeio no país, de forma a apresentar uma proposta que fosse de encontro não só do objeto de estudo em causa, mas também de outros hospitais.

Outras das limitações sentidas, foi o fato de não existir sistema de gestão informatizada que concatenasse todas as informações relacionadas com os serviços prestados e a própria gestão administrativa e financeira do hospital.

Numa investigação futura, gostaríamos de apresentar um relatório económico e financeiro do objeto de estudo, no qual poderíamos apresentar e analisar os custos gerados pelas actividades e pelos objetos de custeio de um exercício económico, assim como fazer a avaliação do processo de implementação e execução do sistema de custeio proposto, quantificar o impacto económico, financeiro e de gestão destes processos.

## Referencias Bibliográficas

- Baker, J. J. (1998). *Activity-based Costing and Activity-based Management for Health Care*. Aspen.  
<https://books.google.pt/books?id=83xbATY6ix8C>
- Bornia, A. C. (2010). *Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas*. Atlas.  
<https://books.google.pt/books?id=43gqSgAACAAJ>
- Boyns, T., & Edwards, J. R. (2013). *A History of Management Accounting: The British Experience*. Routledge. [https://books.google.pt/books?id=XTt8IWV%5C\\_VXoC](https://books.google.pt/books?id=XTt8IWV%5C_VXoC)
- Caiado, C. (2013). *Contabilidade de Gestão* (Á. Editora (ed.); 7ª).
- Falk, J. A. (2001). *Gestão de custos para hospitais: conceitos, metodologias e aplicações*. Atlas.  
<https://books.google.pt/books?id=14klAAAACAAJ>
- Ferreira, D., Caldeira, C., Asseiceiro, J., Vieira, J., & Vicente, C. (2014). *Contabilidade de Gestão Estratégia de Custos e de Resultados* (R. dos Livros (ed.); 1ª).
- Horngren, C. T., Foster, G., & Datar, S. M. (2007). *Contabilidad de costos un enfoque GERENCIAL*. Pearson Educación. <https://books.google.pt/books?id=zDCb9fDzN-gC>
- Júnior, J. (2000). *Custo: Ferramentas de Gestão* (Atlas (ed.)).
- Kaplan, R. S., & Cooper, R. (1998). *Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. Futura. <https://books.google.pt/books?id=RCmTswEACAAJ>
- Koliver, O. (2008). *Contabilidade de custos*. Jurua.  
<https://books.google.pt/books?id=RJE4kgEACAAJ>
- Lefcovich, M. L. (2022). *Costeo basado en Actividades (ABC)*.  
<https://www.grandespymes.com.ar/2020/11/28/costeo-basado-en-actividades-abc/>
- Leone, G. S. G. (2000). *Curso de contabilidade de custos: livro de exerc{\'i}cios*. Atlas.  
<https://books.google.pt/books?id=S8koAAAACAAJ>
- Leone, G. S. G., & LEONE, R. J. G. (2007). *12 Mandamentos Da Gestão de Custos*, Os. FGV Editora. <https://books.google.pt/books?id=5Dj4nJG0BJkC>
- Major, M., & Vieira, R. (2018). *Contabilidade e controlo de gestão; teoria, metodologia e prática* (2ª). Escolar.
- Martins, E. (2000). *Contabilidade de custos* (10a. ed.). Editora Atlas S.A.  
<https://books.google.pt/books?id=p1Q5tAEACAAJ>
- Martins, E. (2001). *Contabilidade de custos: inclui o ABC*. Atlas.  
[https://books.google.pt/books?id=D%5C\\_AIPwAACAAJ](https://books.google.pt/books?id=D%5C_AIPwAACAAJ)
- Martins, E. (2003). *Contabilidade de Custos* (Atlas (ed.); 9ª).

- Matos, A. J. (2002). *Gestão de custos hospitalares: técnicas, análise e tomada de decisão*. Editora STS. <https://books.google.pt/books?id=EMWcAAAACAAJ>
- Nakagawa, M. (2001). *ABC: custeio baseado em atividades*. Atlas. <https://books.google.pt/books?id=tP9BAAAACAAJ>
- Pereira, C. A. C., & Franco, V. D. S. (2001). *Contabilidade analítica*. Rei dos Livros.
- Ramalho, R., Bianca, M., Oliveira, T., Major, M. J., Diz, P., & Rodrigues, V. (2020). *Implementação de um sistema de custeio por actividades nos hospitais do SNS* (E. N. de S. Pública (ed.)).

# Anexos

## A. Descrição das tarefas das atividades

### A.1. Centro de custos de Atividade Principal

Bloco operatório

Subactividades	Descrição das Tarefas
Pré-operatório	Fazer o registo do paciente
	Informar os procedimentos a realizar
	Realizar o internamento
	Acompanhar o paciente a enfermaria ou quarto
	Acompanhar o paciente ao bloco
Operatório	Acolhimento do paciente
	Vestir o paciente
	Vestir a equipa
	Procedimentos anestésicos e cirúrgicos
Pós-operatório	Transferência e acompanhamento do paciente para a sala de Cuidados Pós-Anestésico (Recobro)
	Transferência do paciente aos cuidados intensivos, ao quarto ou ao internamento

Consulta Externa

Subactividades	Descrição das Tarefas
Realizar Consultas	Receção e triagem
	Realização de consultas
	Solicitar exames
	Prescrever tratamentos e receitas

	Encaminhar ao internamento
Telemedicina	Agendar a Consulta
	Comunicar o paciente
	Receção e triagem
	Realização de consultas

#### Internamento

Subactividades	Descrição das Tarefas
Serviços de Internamento	Receção e acolhimento
	Assegurar cuidados de saúde ao utente no internamento
	Preparar alta do utente
	Assegurar e fazer gestão das visitas
	Gestão o ATL

#### Banco de Urgência

Subactividades	Descrição das Tarefas
Consulta	Receção e triagem
	Realização de consultas
	Solicitar exames
	Prescrever tratamentos e receitas

	Encaminhar ao internamento ou preparar a alta
Internamento	Assegurar cuidados de saúde ao utente no internamento
	Preparar alta do utente
	Assegurar e fazer gestão das visitas

#### Maternidade

Subactividades	Descrição das Tarefas
Pré-parto	Recepção e triagem
	Realização de consultas
	Solicitar exames
	Prescrever tratamentos e receitas
	Encaminhar ao internamento ou preparar a alta

Parto	Esterilização de materiais
	Realização do pré-parto
	Realização do pós-parto
	Realização de corretagem
	Registo de dados do recém-nascido
	Assegurar e fazer gestão das visitas
Pós-parto	Assegurar cuidados de saúde ao utente no internamento
	Preparar a alta

## Psiquiatria

Subactividades	Descrição das Tarefas
Consulta	Receção e triagem
	Realização de consultas
	Solicitar exames
	Prescrever tratamentos e receitas
	Encaminhar ao internamento ou preparar a alta
Internamento	Assegurar cuidados de saúde ao utente no internamento
	Realizar tratamentos psiquiátricos e psicológicos

	Preparar a alta
--	-----------------

## A.2. Centro de custos de Atividade Complementar

### Farmácia

Subactividades	Descrição das Tarefas
Solicitar de Aquisição de Medicamentos e materiais medico hospitalar	Preencher o modelo de Solicitação
	Elaborar pedidos de compra de medicamentos e materiais médico-hospitalares;
	Enviar o modelo de solicitação a administração
Distribuição	Rececionar a solicitação das áreas
	Verificar se há existências
	Preencher a guia de entrega
	Fazer a entrega dos medicamentos e materiais Medico-Hospitalares
Venda ao público	Rececionar a receita
	Verificar a existências
	Elaborar a faturação
	Realizar a cobranças dos valores
	Entregar o produto
	Realizara a contagem dos valores
	Fazer a entrega a tesouraria

### Imagiologia

Subactividades	Descrição das Tarefas
Marcação de exames	Receção dos pedidos
	Registo do utente
	Informação do dia e da hora
	Informar o utente do pré-requisito para o exame
	Telefonar ou enviar comunicado as rádios para a comparência dos utentes
Exame	Receção e triagem
	Realização do exame radiológico
	Realização de ecografias
	Impressão ou digitalização dos resultados
	Entrega do exame ao utente

#### Laboratório

Subactividades	Descrição das Tarefas
Marcação de exames	Receção dos pedidos
	Registo do utente
	Informação do dia e da hora
	Informar o utente do pré-requisito para o exame
	Telefonar ou enviar comunicado as rádios para a comparência dos utentes
Exame	Receção e triagem
	Coleta do material

	Diagnóstico do material coletado
	Emissão de resultados
	Impressão ou digitalização dos resultados
	Entrega do relatório ao paciente
	Inspecionar, receber, armazenar reagentes e consumíveis laboratoriais
	Manter e controlar stocks de reagentes e consumíveis de laboratório recebidos
	Elaborar e pedidos de compra de reagentes e consumíveis
	Organizar os arquivos e processos

#### Banco de Sangue

Subactividades	Descrição das Tarefas
Coleta	Receção e triagem
	Coleta do Material (sangue)
	Registo da coleta
	Exames serológicos
	Conservação do material serológico
	Limpeza e esterilização dos materiais
	Entrega do material aos serviços
Campanha de doação	Divulgação do evento
	Solicitação de lanches
	Coleta

## Electromedicina

Subactividades	Descrição das Tarefas
Manutenção e reparação de equipamentos	Receção dos equipamentos
	Avaliação dos equipamentos
	Reparação de equipamentos médicos
	Solicitação de reparação externa dos equipamentos
	Solicitação de compras de equipamento

## Nutrição

Subactividades	Descrição das Tarefas
Serviços de nutrição	Visitas as enfermarias
	Acompanhamento nutricional dos internados
	Preparação do mapa dietético e Ementa

## Esterilização

Subactividades	Descrição das Tarefas
Esterilização	Recolha dos materiais
	Limpeza e secagem do material
	Esterilização com produtos químicos
	Esterilização no Autoclave
	Armazenamento e Distribuição

## Fisioterapia

Subactividades	Descrição das Tarefas
Consulta	Receção e triagem
	Avaliação do paciente
	Tratamento
	Organizar os arquivos e processos

### A.3. Centro de custos de atividades Administrativas

#### Contabilidade

Subactividades	Descrição das Tarefas
Gestão financeira e contabilidade	Receção de despesas aprovadas
	Elaboração de cartas de transferências e autorizações de pagamento
	Conciliações de contas
	Controlo das receitas e despesas
	Controlo de duodécimos
	Elaboração de relatórios
	Elaboração do orçamento
Gestão das aquisições	Receção das solicitações
	Pesquisas de mercado
	Escolha do fornecedor
	Elaboração das cartas de autorização de despesas

	Levantamento de comprovativos de pagamento no ministério da saúde, ou dos valores na tesouraria
	Entrega dos comprovativos, ou valores ao fornecedor
	Levantamento da mercadoria e entrega ao armazém

#### Tesouraria

Subactividades	Descrição das Tarefas
Faturação	Faturação e cobrança dos serviços
	Receção dos valores das cobranças de serviços
	Contagem e registo dos valores
	Depositar os valores no banco
Pagamentos	Receção de autorização de pagamento
	Conferência do documento de autorização
	Preenchimento da saída do caixa
	Preenchimento do cheque
	Recolha das assinaturas do cheque
	Entrega dos valores ou o cheque ao solicitante
	Entrega de cartas de transferências ao banco
	Levantamento de valores no banco
	Registos no diário do caixa

Subactividades	Descrição das Tarefas
Gestão de Pessoal	Cadastro dos trabalhadores
	Controlo de efetividade dos trabalhadores administrativos
	Processamento salário
	Acompanhar a carreira de todos os trabalhadores
	Controlar as férias dos trabalhadores
	Preparar e acompanhar os processos disciplinares
Processamento salarial	Receção das efetividades e mapa de hora extra das áreas
	Lançamento das efetividades e horas extras
	Elaboração, validação e envio do processamento para o Administrador e o Diretor geral

#### Secretaria

Subactividades	Descrição das Tarefas
Apoio ao Conselho de Administrativo	Envios de cartas e ofícios
	Elaboração de comunicados e ordens de serviço
	Elaboração de atas de reuniões
Controlo de efetividade	Colocar e retirar o livro de ponto
	Controlar a assiduidade e presenças
Atendimento ao público interno e externo	Receção de documentos
	Receber os pedidos de licenças medicas dos funcionários públicos
Apoio a Consultas de especialidade	Realizar marcação de consultas
	Telefonar aos utentes
	Elaborar e enviar a rádio os anúncios de comparência

## Arquivo Clínico

Subactividades	Descrição das Tarefas
Receção e distribuição dos modelos clínicos	Receção, registo e armazenagem das quantidades dos respetivos modelos recebidos
	Receção das solicitações de necessidades
	Registo e entrega dos pedidos
Gestão dos processos Clínicos	Abertura do arquivo clínico do utente
	Entrega do arquivo clínico
	Arquivamento do arquivo

## Armazém

Subactividades	Descrição das Tarefas
Gestão do Armazém	Solicitar Aquisição de Consumíveis
	Receção dos consumíveis
	Controlo e fiscalização das existências
	Inventário
Aprovisionamento de Consumíveis em todos os serviços	Fazer a distribuição dos produtos

## Gestão do Património

Subactividades	Descrição das Tarefas
Gestão do património	Fiscalização do património
	Aquisição e Manutenção

	Transferência de imobilizado
	Baixa do imobilizado
	Inventário

#### Serviço Social

Subactividades	Descrição das Tarefas
Gestão de pacientes sem recursos e sem acompanhamento familiar	Transportação de pacientes Sem recursos
	Acompanhamento de Pacientes Sem familiares e sem recursos no hospital

#### Estatística

Subactividades	Descrição das Tarefas
Serviços de estatística	Recolha e Receção dos relatórios diários
	Elaboração de relatórios
	Controlar a assiduidade e presenças

#### Conselho de Administração

Subactividades	Descrição das Tarefas
Gestão hospitalar	Representação do hospital
	Visitas as unidades e as áreas
	Fiscalização dos serviços prestados
	Realização de projetos
	Acompanhamento de visitantes oficiais
	Presidir as passagens de turno

	Captação de recursos
	Fiscalização dos serviços prestados

#### A.4. Centro de custos de Atividades de Apoio

##### Serviços Gerais

Subactividades	Descrição das Tarefas
Manutenção	Higienização e limpeza dos serviços e Sectores
	Recolha do lixo
	Reparações Hidráulicas e Elétricas
	Pinturas e pequenas obras de construção civil
	Reparações de carpintaria e marcenaria
	Jardinagem
	Manutenção de geradores
Gestão do PBX	Atender as chamadas dos utentes
	Comunicar com os trabalhadores
	Telefonar aos familiares dos pacientes ou utentes
Gestão de Transporte	Recolher pessoal médico de urgência
	Recolher pessoal do hospital
	Apoio a expediente do pessoal administrativo

	Apoio a serviços de compras
	Recolha de urgência
	Apoio a direção
	Manutenção dos Transportes
Serviços Segurança	Controlar as entradas e saída de utentes e trabalhadores
	Controlar e manter a ordem nas enfermarias

#### Lavandaria

Subactividades	Descrição das Tarefas
Gestão das roupas	Recolha de roupas sujas
	Lavagem
	Reparações Hidráulicas e Elétricas
	Pinturas e pequenas obras de construção civil
	Reparações de carpintaria e marcenaria
	Secagem
	Passar a ferro
	Distribuir a roupa
	Organizar os arquivos e processos

#### Cozinha

Subactividades	Descrição das Tarefas
----------------	-----------------------

Serviço de refeitório	Preparação de refeição para pacientes e funcionários
	Preparação de lanches para pacientes e trabalhadores
	Preparação de dietas especiais para pacientes
	Distribuição de refeição para pacientes e trabalhadores
	Recolha da loiça
	Lavagem e desinfecção da loiça e outros utensílios de cozinha

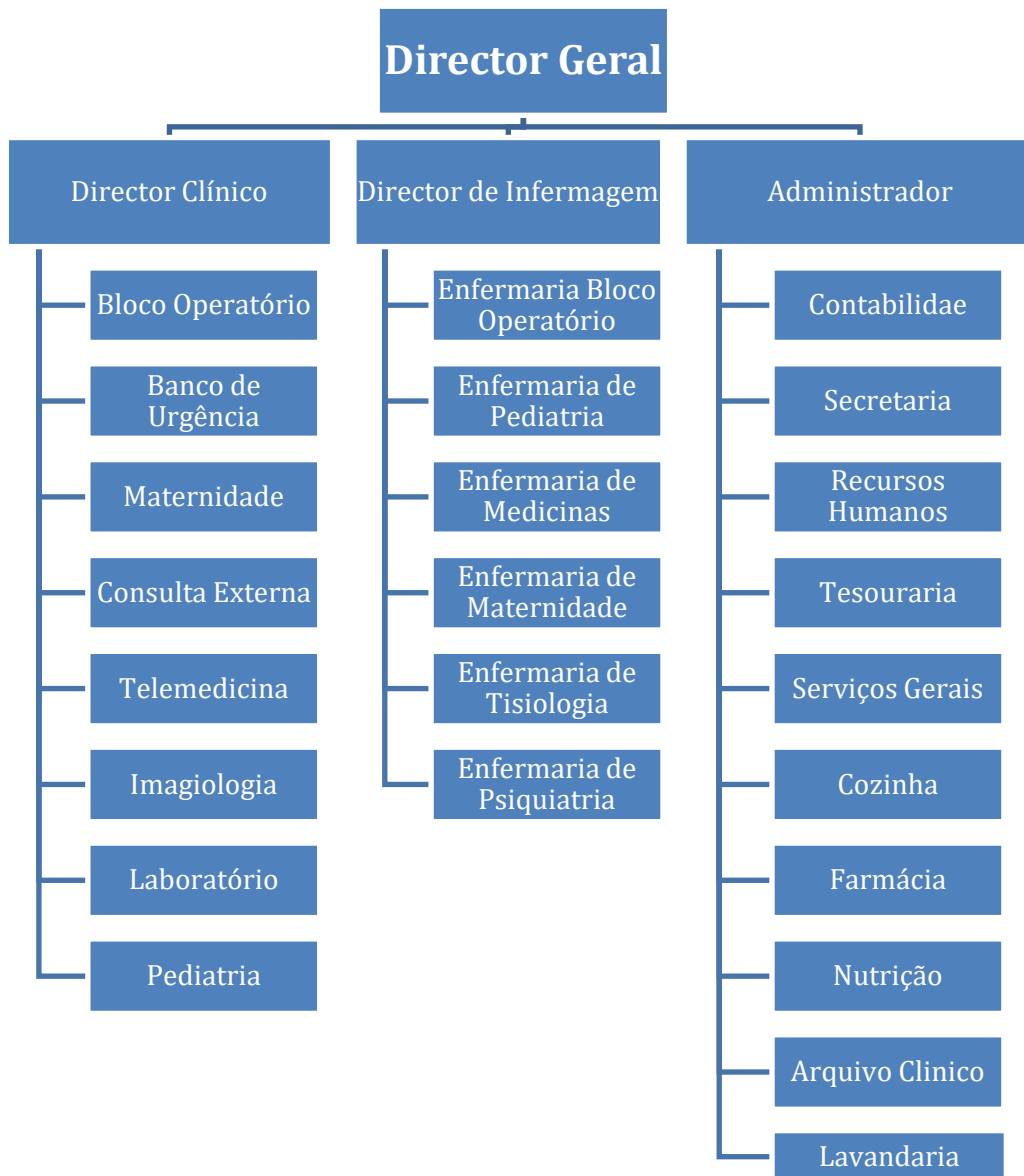
**B. Cálculo do custo de objeto de custos**

CÁLCULO DO CUSTO DE OBJETO DE CUSTOS						
Centro de Custo(1)						
Atividade(2)	Objeto de custo(3)	Nº de Atendimentos do Objeto Custo(4)	Total atendimento de por Atividade(5)	% Atendimento do objeto de Custo(6)	Custo da Atividade(7)	Custo de Objeto de Custo(8)


### C. Cálculo do custo de atividades

CÁLCULO DO CUSTO DE ATIVIDADES								
Recurso:(1)					Valor(2)			
Atividade(3)	Subatividade(4)	Nº de Atendimento(5)	Total de Atendimento das Subatividade(6)	% de Atendimento(7)	Total de Atendimento das Atividade(8)	% Atendimento(9)	Custo de Atividade(10)	Custo de Subatividade(11)


## D. Proposta de Organograma



## **E. Guião de entrevistas**

E.1. Elementos da Direção Geral
1. Quantas camas existem atualmente no hospital?
2. Existe algum plano estratégico?
3. Quais são valências clínicas que existem atualmente?
3. Como está formada a Direção Geral do hospital?
4. Quais departamento fazem parte dos serviços clínicos do hospital?
5. Existe pessoal com formação em gestão hospitalar?
6. Como é feito o processo de aquisição de matérias médicos e não médicos?
7. Como decorre o processo de contratação de serviços?
8. Existe algum mecanismo de avaliação dos serviços e do pessoal?
9. É oferecida alguma algum prémio de desempenho aos serviços e aos colaboradores?
10. É providenciada formações de atualizações e contínuas aos colaboradores?
11. Em que medida concorda que os coordenadores dos serviços devem ser responsáveis pelo desenvolvimento de competências dos seus colaboradores.
12. Existem mecanismos de comunicação? Se existem, funcionam? Quais são esses mecanismos?
13. Caso existam, com que frequência são realizadas reuniões ou produzidos relatórios com o enfoque nos custos das actividades e ou serviços prestados?

E.2. Chefes ou os responsáveis dos serviços
1. Quais são as atividades realizadas no serviço?
2. Quais são as principais tarefas realizadas no serviço?
3. Que recursos, financeiros, humanos e materiais são utilizados em cada atividade?
4. Quais são os principais problemas na área
5. O que espera do modelo de custos
6. Que mecanismos utiliza para comunicar com os colaboradores?