

MESTRADO
GESTÃO E ECONOMIA DE SERVIÇOS DE SAÚDE

**Implementação da contabilidade de
gestão numa Unidade de Internamento
de Psiquiatria Forense: Relatório de
Estágio no Hospital de Magalhães
Lemos, E.P.E.**

Simão Veloso Fernandes

M

2022



FACULDADE DE ECONOMIA



Implementação da contabilidade de gestão numa Unidade de Internamento de
Psiquiatria Forense: Relatório de Estágio no Hospital de Magalhães Lemos,
E.P.E.

Simão Veloso Fernandes

Relatório de Estágio
Mestrado em Gestão e Economia de Serviços de Saúde

Orientado por
Professor Doutor Álvaro Fernando Santos Almeida

2022

Breve nota bibliográfica

O candidato licenciou-se em Gestão na Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra em junho de 2020.

Posteriormente, em setembro de 2020, ingressou no mestrado em Gestão e Economia de Serviços de Saúde na Faculdade de Economia da Universidade do Porto, tendo efetuado um estágio curricular no Hospital de Magalhães Lemos, E.P.E., de 11 de novembro de 2021 a 18 de março de 2022.

Em junho de 2022, o candidato tornou-se colaborador no Departamento de Gestão Financeira, Contabilística e de Apoio à Gestão e Estatística deste Hospital.

“O valor das coisas não está no tempo que elas duram, mas na intensidade com que acontecem. Por isso, existem momentos inesquecíveis, coisas inexplicáveis e pessoas incomparáveis”

Fernando Pessoa

Agradecimentos

A elaboração deste Relatório de Estágio só foi viável com o empenho, auxílio e incentivo imprescindível de inúmeras pessoas, às quais quero manifestar a minha eterna gratidão.

Ao Hospital de Magalhães Lemos, E.P.E. nas pessoas dos Exmos. Senhores membros do Conselho de Administração, ao Presidente José Peixoto, à Diretora Clínica Rosa Encarnação e ao Enfermeiro-Diretor João Teles pela oportunidade concedida de poder estagiar num hospital português tão conceituado e por todas as palavras de encorajamento ao longo do estágio.

Ao Professor Doutor Álvaro Almeida pela orientação, por toda a prontidão demonstrada em esclarecer todas as dúvidas que surgiram ao longo do Relatório de Estágio, por todas as palavras de ânimo ao longo do mestrado e do estágio curricular e pela confiança demonstrada, incentivando-me a efetuar todos os trabalhos propostos.

Ao Doutor Delfim Garrido por toda a orientação, pelo extraordinário conhecimento na área da contabilidade de gestão e pelo empenho demonstrado, ao qual devo todo o êxito profissional.

À Doutora Teresa Casal por toda a orientação, atenção e conhecimento que me possibilitou deter uma visão holística sobre a contabilidade de gestão deste hospital.

Aos restantes colaboradores do HML, especialmente aos quatro excecionais assistentes técnicos do Departamento de Gestão Financeira, Contabilística e de Apoio à Gestão e Estatística, Senhora Ana Paula Vilela, Senhora Paula Pinto, Senhora Madalena Fernandes e Senhor Paulo Pêgas, que detêm um conhecimento aprofundadíssimo sobre as suas tarefas e sobre este Hospital, proporcionando-me um ambiente de trabalho inesquecível.

Ao Centro Hospitalar Universitário do Porto E.P.E., na pessoa da Doutora Ângela Félix, e ao Centro Hospitalar Universitário de São João E.P.E., na pessoa da Doutora Darcília Rocha, pela forma cordial como me receberam nas entrevistas facultadas.

Ao Centro Hospitalar Psiquiátrico de Lisboa, S.P.A., nas pessoas do Enfermeiro-Diretor Jorge Catarino e da responsável pela contabilidade de gestão Doutora Teresa Logrado pela amabilidade que tiveram nas respostas às questões solicitadas.

Ao Centro Hospitalar e Universitário de Coimbra, E.P.E., nas pessoas da Administradora Hospitalar Ana Dias e do responsável pela contabilidade de gestão até 2011 José Cardoso pela forma agradável como responderam às questões efetuadas.

Ao meu querido avô Joaquim Fernandes que, infelizmente, já não se encontra presente, mas que me deixou ensinamentos para toda a vida, que estará muito orgulhoso por esta etapa terminada e ao qual ficarei eternamente grato.

À minha família, ao meu pai Rui Fernandes, à minha mãe Anabela Fernandes, ao meu irmão Diogo Fernandes e à minha namorada Joana Reis, que sempre me auxiliaram, incentivaram e motivaram de forma memorável e me confortaram nos momentos de maior pressão.

A todos os meus companheiros do mestrado e às pessoas que se cruzaram no meu caminho, em especial às minhas amigas Joana Mourão, uma profissional excecional a todos os níveis, à Ana Rita Marques e ao meu amigo Leonardo Magalhães pela amizade que sempre demonstraram.

Por fim, e não menos importante, a todos os meus amigos pelo tempo em que não consegui estar com eles.

A todos,

Muito obrigado!

Resumo

No âmbito do mestrado em Gestão e Economia de Serviços de Saúde da Faculdade de Economia da Universidade do Porto, foi realizado um estágio curricular num dos hospitais do Serviço Nacional de Saúde (SNS), designadamente no Departamento de Gestão Financeira, Contabilística e de Apoio à Gestão e Estatística do Hospital de Magalhães Lemos, E.P.E. (HML).

Nos últimos anos, o SNS tem vindo a acumular défices históricos, tornando-se essencial que os hospitais do SNS tenham em consideração uma efetiva contabilidade de gestão, de modo a conhecerem os seus gastos de forma concreta.

Assim sendo, foi efetuada a implementação da terceira edição do Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais (PCAH) de forma muito mais desagregada do que vinha a ser realizada, onde se conseguiu apurar de forma detalhada para todos os centros de custo de 2020 e 2021 os seus gastos e a sua estatística. Importa ainda referir que se realizou a parte da contabilidade de gestão no Relatório e Contas de 2021, verificando-se para as principais linhas de atividade as que detinham lucro ou défice.

Em Portugal, existem três Unidades de Internamento de Psiquiatria Forense, uma no HML, outra no Centro Hospitalar e Universitário de Coimbra, E.P.E. e outra no Centro Hospitalar Psiquiátrico de Lisboa, S.P.A.

Por conseguinte, tendo em conta que os utentes presentes nesta Unidade são completamente diferentes dos outros serviços hospitalares, foram apurados pormenorizadamente os seus gastos de 2020 e 2021 e a evolução destes, assim como as atividades orientadas para o utente e respetivo tempo despendido pelos profissionais que integraram esta Unidade em 2020. No mesmo sentido, averiguou-se o financiamento desta Unidade, verificando-se, igualmente, se existia lucro ou défice. Para além disso, foram comparadas as duas Unidades presentes em Portugal com a Unidade do HML.

Palavras-Chave

Unidade de Internamento de Psiquiatria Forense, Contabilidade de gestão, Gastos, Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais, Serviço Nacional de Saúde, Atividades, Tempo

Abstract

As part of the master's in Health Care Economics and Management at the Faculty of Economics of the University of Porto a curricular internship was carried out in one of the hospitals of the National Health Service (SNS) specifically in the Department of Financial Management and Statistical Support of the Hospital de Magalhães Lemos, E.P.E. (HML).

In recent years the SNS has been accumulating historical deficits, making it essential that SNS hospitals consider effective management accounting to understand their costs in a concrete way.

Therefore, the third edition of the Analytical Accounting Plan for Hospitals (PCAH) was implemented in a much more disaggregated form compared with previous years. In this manner, it was possible to determine in detail for all 2020 and 2021 cost centres, the costs and statistics. It should be mentioned that the management accounting part of the 2021 Report and Accounts was carried out, in order to verify the profits and losses of the main lines of activity.

In Portugal, there are three Forensic Psychiatry Inpatient Units, one at the HML, the other at the Centro Hospitalar e Universitário de Coimbra, E.P.E and another at the Centro Hospitalar Psiquiátrico de Lisboa, S.P.A.

Considering that the patients in this Unit are completely different from the other hospital services, the costs for 2020 and 2021 and their evolution were determined in detail, as well as the activities and the time spent by the professionals in this Unit in 2020. In the same way, the financing of this Unit was investigated, also verifying whether there was a profit or deficit. In addition, the two units present in Portugal were compared to the HML Unit.

Keywords

Forensic Psychiatry Inpatient Unit, Management Accounting, Costs, Analytical Accounting Plan for Hospitals, National Health Service, Activities, Time

Índice

Breve nota bibliográfica.....	i
Agradecimentos	iii
Resumo	v
Palavras-Chave.....	v
Abstract.....	vi
Keywords.....	vi
Índice de Anexos	xii
Lista de Abreviaturas.....	xiv
Glossário	xvi
1. Introdução	1
2. Estágio curricular.....	4
2.1 Instituição de acolhimento do estágio curricular.....	4
2.1.1 Identificação e contexto histórico	4
2.1.2 Estrutura Organizativa, Missão e Valores.....	5
2.1.3 Serviços concedidos e área de atuação	6
2.1.4 Instalações e equipamentos.....	8
2.1.5 Recursos Humanos	9
2.1.6 Produção global	10
2.2 Departamento e Unidade mais importantes no estágio curricular	10
2.2.1 Caraterização do Departamento do estágio curricular	10
2.2.2 Unidade de Internamento de Psiquiatria Forense	11
2.3 Breve descrição do estágio curricular.....	12
3. Revisão de Literatura	19
3.1 Contabilidade de gestão	19
3.1.1 Fundamentos da contabilidade de gestão hospitalar	19

3.1.2	Vantagens e desvantagens da contabilidade de gestão hospitalar.....	20
3.2	Evolução da contabilidade de gestão nos hospitais públicos portugueses	21
3.3	Conceito de custo/gasto num hospital.....	22
3.3.1	Classificação dos gastos hospitalares relativamente a um objeto de custo	22
3.3.2	Classificação dos gastos hospitalares em função da variação do nível de atividade.....	23
3.3.3	Classificação de outros gastos hospitalares.....	23
3.4	Métodos de apuramento dos gastos hospitalares.....	23
3.4.1	Vantagens e desvantagens das abordagens <i>bottom-up</i>	24
3.4.2	Vantagens e desvantagens das abordagens <i>top down</i>	25
3.5	Método Direto.....	26
3.6	Método das Secções Homogéneas	27
3.6.1	Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais	27
3.6.1.1	Evolução do Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais	27
3.6.1.2	Atual edição do PCAH	29
3.6.1.3	Apuramento dos gastos pelo PCAH	30
3.6.1.3.1	Primeiro nível - Imputação dos gastos diretos	33
3.6.1.3.2	Segundo, terceiro e quarto níveis - Afetação dos gastos indiretos.....	34
3.6.1.3.2.1	Método de distribuição direta	34
3.6.1.3.2.2	Método de distribuição sequencial	34
3.6.1.3.2.3	Método de distribuição recíproca	35
3.6.1.4	Estudos sobre o PCAH nos hospitais portugueses.....	36
3.6.1.5	Vantagens e desvantagens do MSH do PCAH	38
3.7	Modelo ABC.....	38
3.7.1	Fundamentos para a implementação do modelo ABC nos hospitais.....	39
3.7.2	Implementação do modelo ABC nos hospitais públicos portugueses (SCAH).....	40

3.7.2.1	Terminologia utilizada no SCAH.....	41
3.7.2.2	Objetivos do SCAH.....	43
3.7.2.3	Metodologia do SCAH.....	43
3.7.2.4	Caraterização das regras adotadas para a alocação dos gastos do SCAH ..	44
3.7.2.5	Explicação do processo de implementação do SCAH	45
3.7.2.6	Desafios e inconvenientes na implementação do projeto	46
3.7.2.7	Estudos sobre o modelo SCAH.....	46
3.7.2.8	Vantagens e desvantagens do SCAH.....	48
3.8	Modelo Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC)	49
3.8.1	Modelo TDABC na área da saúde	50
3.8.2	Estudos sobre o TDABC nos hospitais portugueses.....	50
3.8.3	Vantagens e desvantagens do modelo TDABC na área da saúde.....	53
4.	Projeto de implementação da contabilidade de gestão da UIPF de 2020 e 2021	54
4.1	Elaboração da contabilidade de gestão da UPIF para 2020 e 2021	54
4.1.1.	Imputação dos gastos.....	55
4.1.1.1	Gastos diretos	56
4.1.1.1.1	Gastos com o Pessoal.....	56
4.1.1.1.2	Gastos do centro de custo – Outros.....	56
4.1.1.1.3	Gastos do Edifício E	57
4.1.1.1.4	Gastos da Neurologia e da Medicina Interna.....	57
4.1.1.1.5	Gastos com os testes Covid-19 dos utentes.....	57
4.1.1.1.6	Gastos dos centros de custo das secções Administrativas.....	58
4.1.1.2	Gastos indiretos.....	58
4.1.1.2.1	Gastos das secções Administrativas	58
4.1.1.2.2	Gastos das secções de Apoio Geral	59
4.1.1.2.3	Gastos das secções de Apoio Clínico.....	60
4.1.2	Cálculo dos gastos da UIPF	61

4.2	Análise dos resultados da UIPF.....	64
4.2.1	Comparação com o financiamento da UIPF.....	65
4.2.2	Comparação com a Unidade de Internamento de Psiquiatria Forense do CHPL.....	65
4.2.3	Comparação com a Unidade de Internamento de Psiquiatria Forense do CHUC.....	69
5.	Conclusões	72
6.	Referências Bibliográficas	76

Índice de Figuras

Figura 1 – Organigrama do HML (Retirado do Hospital de Magalhães Lemos, E.P.E., 2022)	6
Figura 2 – População abrangida pelo HML (Retirado do Hospital de Magalhães Lemos, E.P.E., 2022)	7
Figura 3 – Lotação do HML (Retirado do Hospital de Magalhães Lemos, E.P.E., 2022)	8
Figura 4 – Evolução dos Recursos Humanos do HML (Retirado Hospital de Magalhães Lemos, E.P.E., 2022)	9
Figura 5 – Constituição dos RH no HML (Retirado do Hospital de Magalhães Lemos, E.P.E., 2022)	9
Figura 6 – Produção do HML (Retirado do Hospital de Magalhães Lemos, E.P.E., 2022)	10
Figura 7 – PCAH - 3ª Edição - Número de secções e centros de custo (Retirado de Leite, 2015)	29
Figura 8 – Imputação dos gastos diretos (Retirado de Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde, 2007)	30
Figura 9 – Repartição dos gastos totais das secções Administrativas pelas Auxiliares e Principais (Adaptado de Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde, 2007)	31
Figura 10 – Divisão dos gastos totais das secções Auxiliares de Apoio Geral pelas secções usufruidoras da sua atividade (Retirado de Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde, 2007)	31
Figura 11 – Distribuição dos gastos totais das secções Auxiliares de Apoio Clínico pelas secções Principais que são beneficiárias da sua atividade (Retirado de Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde, 2007)	32
Figura 12 – Repartição dos gastos totais das secções Principais pelas unidades de produção (Retirado de Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde, 2007)	32
Figura 13 – Método de distribuição direta (Retirado de Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde, 2007)	34
Figura 14 – Método de distribuição sequencial (Retirado de Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde, 2007)	35
Figura 15 – Método de distribuição recíproca (Retirado de Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde, 2007)	35
Figura 16 – Processos do SCAH (Retirado de Borges et al., 2010)	42
Figura 17 – Metodologia do SCAH (Retirado de Borges et al., 2010)	43

Figura 18 – Gastos do objeto de custeio elementar - Laqueação e stripping de veias varicosas dos membros inferiores (Retirado de Borges et al., 2010))	47
Figura 19 – Contabilidade de gestão 2019/2020 da Unidade de Internamento de Psiquiatria Forense do CHPL. (Facultado pelo Centro Hospitalar Psiquiátrico de Lisboa, S.P.A.).....	68
Figura 20 – Contabilidade de gestão da Unidade de Internamento de Psiquiatria Forense do CHUC. (Retirado de Centro de Responsabilidade Integrada de Psiquiatria do Centro Hospitalar e Universitário de Coimbra, E.P.E., 2021)	70
Figura 21 – Valores faturados e pagos à Unidade de Internamento de Psiquiatria Forense do CHUC. (Retirado de Centro de Responsabilidade Integrada de Psiquiatria do Centro Hospitalar e Universitário de Coimbra, E.P.E., 2021)	71

Índice de Anexos

Anexo 1 – Estatística de 2020 e 2021 da UIPF do HML.....	84
Anexo 2 – Principais gastos de 2021 do HML.....	84
Anexo 3 – Gráfico com a percentagem dos principais gastos de 2021 do HML	85
Anexo 4 – Gastos diretos, indiretos, unitários e respetiva produção pelo Internamento, Hospital de Dia, Consulta Externa, Serviços Domiciliários, Intervenções em Saúde Mental, Psiquiatria no Exterior e Não Imputáveis de 2021 do HML.....	86
Anexo 5 – Comparação dos gastos das linhas de atividade com os seus proveitos de 2021 do HML	87
Anexo 6 – Listagem dos gastos diretos do HML	88
Anexo 7 – Listagem dos gastos indiretos do HML.....	88
Anexo 8 – Repartição dos gastos do centro de custo – Outros pelos respetivos centros de custo do HML em 2021.....	89
Anexo 9 – Distribuição dos gastos do centro de custo das consultas internas de Neurologia para a UIPF em 2021	89
Anexo 10 – Retirar os 136 testes Covid-19 dos utentes no caso da UIPF em 2021	89
Anexo 11 – Valor dos testes Covid-19 dos utentes da UIPF em 2021	89
Anexo 12 – Distribuição da água, eletricidade e gás para a UIPF em 2021.....	89
Anexo 13 – Distribuição do Serviço de Segurança e Apoio para a UIPF em 2021	89
Anexo 14 – Distribuição dos restantes gastos das secções Administrativas para a UIPF em 2021	89
Anexo 15 – Junção dos restantes gastos das secções Administrativas da UIPF com o Serviço de Segurança e Apoio da UIPF e com os consumos da UIPF em 2021	90
Anexo 16 – Número de quilómetros da UIPF do centro de custo Transportes em 2021 ...	90
Anexo 17 – Repartir o número de quilómetros das secções Administrativas e de Apoio Geral para a UIPF em 2021	90
Anexo 18 – Distribuição dos gastos do centro de custo Transportes para a UIPF em 2021	90
Anexo 19 – Número de atos e respetiva ponderação da UIPF na secção Psicologia em 2021	90
Anexo 20 – Distribuição dos gastos da secção Psicologia para a UIPF em 2021	90
Anexo 21 – Gastos da UIPF em 2020	91

Anexo 22 – Gastos da UIPF em 2021 e comparação dos gastos da UIPF de 2021 em relação a 2020	92
Anexo 23 – Atividades orientadas para o utente dos Médicos da UIPF em 2020	93
Anexo 24 – Atividades orientadas para o utente dos Enfermeiros da UIPF em 2020	94
Anexo 25 – Atividades orientadas para o utente dos Assistentes Operacionais da UIPF em 2020	98
Anexo 26 – Atividades orientadas para o utente da Assistente Técnica da UIPF em 2020	99
Anexo 27 – Atividades orientadas para o utente da Terapeuta Ocupacional da UIPF em 2020	99
Anexo 28 – Atividades orientadas para o utente da Assistente Social da UIPF em 2020	100
Anexo 29 – Atividades orientadas para o utente da Psicóloga da UIPF em 2020	101
Anexo 30 – Tempo despendido pelas classes profissionais da UIPF nas atividades realizadas em 2020	102
Anexo 31 – Comparação da estatística da UIPF com a Unidade de Internamento de Psiquiatria Forense do CHPL de 2020 e 2021	104
Anexo 32 – Comparação da estatística da UIPF com a Unidade de Internamento de Psiquiatria Forense do CHUC de 2020 e 2021	104

Lista de Abreviaturas

ABC – Activity Based Costing

ACSS – Administração Central do Sistema de Saúde, I.P.

AD – Administração e Direção

B.I. – Business Intelligent

CA – Conselho de Administração

CC – Conselho Consultivo

CHPL – Centro Hospitalar Psiquiátrico de Lisboa, S.P.A.

CHUC – Centro Hospitalar e Universitário de Coimbra, E.P.E.

CHUPORTO – Centro Hospitalar Universitário do Porto, E.P.E.

CHUSJ – Centro Hospitalar Universitário de São João, E.P.E.

DGRSP – Direção-Geral de Reinserção e Serviços Prisionais

E.P.E. – Entidade Pública Empresarial

FU – Fiscal Único

GDH – Grupo Diagnóstico Homogéneo

HML – Hospital de Magalhães Lemos, E.P.E.

HSJ – Hospital de São João

IGIF – Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde

LPP – Liberdade Para Prova

LSJ – Licença de Saída Jurisdicional

MCDT – Meios Complementares de Diagnóstico e Terapêutica

MSH – Método das Secções Homogéneas

NCP – Norma de Contabilidade Pública

PCAH – Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais

PJ – Parques e Jardins

POCMS – Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde

PRR – Plano de Recuperação e Resiliência

RH – Recursos Humanos

SCAH – Sistema de Custeio por Atividades dos Hospitais

SIE – Serviço de Instalações e Equipamentos

SNC-AP – Sistema de Normalização Contabilística-Administrações Públicas

SNS – Serviço Nacional de Saúde

SSA – Serviço de Segurança e Apoio

UIPF – Unidade de Internamento de Psiquiatria Fornense do HML

TDABC – Time-Driven Activity Based Costing

Glossário

Dias de internamento – Número de dias de internamento dos utentes que detenham mais de 24 horas no estabelecimento de saúde, excluindo o dia da alta.

Utentes tratados – Doentes saídos mais os doentes que se encontram no serviço de Internamento no final do período.

Utentes saídos – Utentes que por terem alta saíram do serviço de Internamento do estabelecimento de saúde.

Dias de internamento dos doentes saídos – Número de dias de internamento dos doentes saídos que estiveram mais de 24 horas no estabelecimento de saúde, excetuando o dia da alta.

Demora média – Média anual de dias de internamento por doentes saídos do estabelecimento de saúde. Assim sendo, é o quociente entre o número de dias de internamento dos utentes saídos e os utentes saídos.

Doente padrão – Mensura a atividade do hospital, transforma os diversos serviços numa única unidade de produção.

Lotação – Indicador do número de camas no serviço de Internamento.

1. Introdução

Atualmente, as instituições hospitalares enfrentam grande pressão por parte dos utentes, das entidades reguladoras e do Estado para proporcionarem cuidados de saúde que tenham em consideração conjuntamente a eficiência e a qualidade (Vaz, 2013).

Com a pandemia de Covid-19, os gastos no Serviço Nacional de Saúde (SNS) dispararam para valores substancialmente mais elevados, originando que o défice do SNS em 2021 atingisse 1 100 milhões de euros. Este facto consistiu numa enorme exacerbação face ao que estava estimado no Orçamento de Estado de 2021 (89 milhões de euros), correspondendo ao maior défice orçamental de sempre (Confederação Empresarial de Portugal, 2022). No mesmo sentido, para 2022 está previsto no Orçamento de Estado um défice ainda maior ao constatado em 2021 (1 121 milhões de euros), impulsionado pelo aumento da despesa (Jornal Económico, 2022). Estes aspetos colocam uma tónica muito relevante sobre o facto de utilizarmos recursos limitados e ser necessário uma gestão eficiente dos mesmos, de modo a garantir a sustentabilidade do SNS. Como tal, é imprescindível ter um conhecimento aprofundado dos gastos hospitalares.

Assim sendo, a contabilidade de gestão nos hospitais do SNS é essencial para esse conhecimento. Contudo, ao longo dos anos esta tem sido menosprezada, levando a que nos dias de hoje não exista uma obrigação para os hospitais do SNS de efetuarem esta contabilidade e de reportarem os dados obtidos à Administração Central do Sistema de Saúde (ACSS), nem exista um diretório atual sobre que modelo e que critérios de imputação utilizar. Por conseguinte, a ACSS também desde 2007 que não publica a contabilidade de gestão dos hospitais do SNS e desde 2013 que não emana orientações sobre esta contabilidade. Atualmente, só existe um benchmarking (criado em 2012) efetuado pela ACSS para os grupos B, C, D, E, F relacionado com gastos. Estes gastos são: os Operacionais, com o Pessoal, com os Produtos Farmacêuticos, com os Medicamentos, com o Material de Consumo Clínico e com os Fornecimentos e Serviços Externos, todos por doente padrão e com a percentagem do Trabalho Extraordinário e Suplementos e da Prestação de Serviços no total dos Gastos com o Pessoal. Deste modo, não existe nenhum benchmarking ao nível da contabilidade de gestão, nem destes gastos para os hospitais psiquiátricos (os hospitais psiquiátricos não pertencem a estes grupos) (Ferreira, 2017).

Para além disso, existem em Portugal três Unidades de Internamento de Psiquiatria Forense: no Hospital de Magalhães Lemos, E.P.E. (HML), no Hospital Sobral Cid do Centro Hospitalar e Universitário de Coimbra, E.P.E. (CHUC) e no Centro Hospitalar Psiquiátrico de Lisboa (CHPL). Estas Unidades abrangem inimputáveis e constituem uma das orientações de 2008 do Plano Nacional de Saúde Mental, no entanto, não existe nenhum estudo que mencione os seus gastos ou o seu financiamento. Sendo estes utentes completamente diferentes dos padrões habituais dos hospitais psiquiátricos, torna-se de grande atratividade uma análise aprofundada dos seus gastos, da sua atividade e do seu financiamento. A presente conjuntura do Plano de Recuperação e Resiliência (PRR) constata a importância destas Unidades, uma vez que, dos 1 383 milhões de euros previstos para o SNS, 88 milhões de euros são destinados para a conclusão da reforma da saúde mental e implementação da estratégia para as demências. Assim sendo, dois dos fundamentos correspondem em habilitar os internamentos de psiquiatria forense de melhores condições e desenvolver três unidades forenses de transição para a comunidade (inimputáveis em liberdade para prova) e também conceber uma nova unidade forense no Hospital Sobral Cid do CHUC e renovar as Unidades presentes no CHPL e no HML (Ministério do Planeamento, 2021). Deste modo, estão previstos 15 milhões de euros para incrementar as vagas para inimputáveis neste Hospital e Centros Hospitalares (Público, 2022).

No estágio curricular realizado no HML, no contexto do mestrado de Gestão e Economia de Serviços de Saúde da Faculdade de Economia da Universidade do Porto, foram desenvolvidas diversas tarefas que tiveram como principais objetivos no contexto mais macro: apurar de forma mais realista os gastos deste Hospital de 2020 e 2021 e verificar se as principais linhas de atividade em 2021 (Internamento de doentes agudos e crónicos/residentes, Hospital de Dia, Consultas Externas, Serviços Domiciliários e Intervenções em Saúde Mental/Consultas não Médicas) detinham lucro ou défice. No contexto mais específico, na Unidade de Internamento de Psiquiatria Forense (UIPF) detalhar os seus gastos e averiguar se detinha lucro ou prejuízo para estes dois anos, constatar as atividades orientadas para o utente e respetivo tempo despendido pelos profissionais que incorporaram esta Unidade em 2020 e efetuar uma comparação entre esta Unidade e as Unidades presentes no CHPL e no CHUC.

O intuito deste Relatório de Estágio é estruturar, contextualizar e descrever as primordiais tarefas efetuadas no estágio curricular, apresentando-se em seguida a organização deste Relatório.

No segundo capítulo, Estágio curricular, serão descritas as principais componentes do estágio curricular, nomeadamente, as principais características do HML, a caracterização do Departamento onde foi realizado o estágio curricular e da UIPF bem como um breve resumo do estágio curricular, onde estão descritas as entrevistas realizadas às responsáveis pela contabilidade de gestão do Centro Hospitalar Universitário de São João (CHUSJ) e do Centro Hospitalar Universitário do Porto (CHUPORTO), as tarefas que dizem respeito à contabilidade de gestão geral do HML e a parte da contabilidade de gestão para o Relatório e Contas de 2021.

No terceiro capítulo, Revisão de Literatura, será evidenciada a literatura mais pertinente sobre a contabilidade de gestão hospitalar, com especial foco para a caracterização desta contabilidade, para a sua evolução nos hospitais públicos portugueses, para os modelos de custeio hospitalares mais relevantes, bem como para estudos relacionados com estes nos hospitais portugueses.

No quarto capítulo, Projeto de implementação da contabilidade de gestão da UIPF, será destacada a metodologia utilizada para implementar a contabilidade de gestão que estava diretamente relacionada com a UIPF em 2020 e 2021, o cálculo dos gastos, especialmente, dos gastos de 2020 e 2021 e a confrontação destes, as atividades orientadas para o utente e respetivo tempo dos profissionais da UIPF em 2020 e a análise dos resultados, nomeadamente, a comparação dos gastos com o financiamento e com as outras duas Unidades presentes em Portugal.

No quinto capítulo, Conclusões, serão apresentadas as conclusões gerais do estágio curricular bem como os contributos para o HML e para o Estagiário, as limitações do Relatório de Estágio e as perspetivas para trabalhos futuros.

2. Estágio curricular

O estágio curricular foi desenvolvido no HML, sendo efetuado de 11 de novembro de 2021 até 18 de março de 2022. No decurso deste estágio, que foi bastante enriquecedor e diversificado, foi efetuada a elaboração da contabilidade de gestão para todo o Hospital pelo Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais (PCAH) para os anos de 2020 e 2021 e, posteriormente, incidiu-se o foco para a UIPF. Para além disso, realizou-se a parte da contabilidade de gestão do Relatório e Contas de 2021 e na UIPF também se recolheu as principais atividades e o tempo de 2020 das classes profissionais que lá laboraram e efetuou-se a comparação com as outras duas Unidades presentes em Portugal.

No que respeita à supervisão do estágio, esta esteve ao cuidado do Doutor Manuel Delfim Garrido Santos, o Diretor Financeiro nesta altura desta Instituição, e também da responsável pelo Apoio à Gestão e à Estatística, a Doutora Teresa Casal, que está incumbida de elaborar a contabilidade de gestão.

2.1 Instituição de acolhimento do estágio curricular

2.1.1 Identificação e contexto histórico

O Hospital de Magalhães Lemos efetua a sua atividade desde 1962, sendo que foi dotado como uma Entidade Pública Empresarial (E.P.E.), a partir de 1 de fevereiro de 2009 pelo Decreto-Lei n.º 27/2009 (Ministério da Saúde, 2009). Este Hospital é, na região Norte, o único hospital central do SNS especializado em psiquiatria e o seu nome corresponde a uma homenagem a um dos mais conceituados médicos psiquiatras portugueses, o Professor Doutor António de Sousa Magalhães Lemos. Foi o seu primeiro diretor e grande dinamizador o célebre psiquiatra Dr. Fernando Pimentel das Neves, precursor da área da psiquiatria em Portugal.

O HML é uma pessoa coletiva de direito público de natureza empresarial, provida de autonomia administrativa, financeira e patrimonial, alistada com o Número de Identificação de Pessoa Coletiva 502 828 790 e com a Classificação das Atividades Económicas Portuguesas 933 010. Tem como sede a Rua do Professor Álvaro Rodrigues 4149-003 no concelho e distrito do Porto e o seu capital estatutário é de 20 050 000€, concretizado por incorporação de reservas estatutárias e por resultados transitados, dos quais faltam realizar 342 775, 15€ (Hospital de Magalhães Lemos, E.P.E., 2022).

Desde a introdução a 1 de setembro de 2014 do novo Sistema Europeu de Contas o HML começou, para além da designação de E.P.E., a denominar-se também Entidade Pública Reclassificada e a incorporar o perímetro do Orçamento do Estado, de acordo com o Ofício da Direção Geral do Orçamento n.º P3469/2014 de 9 de abril de 2014 (Hospital de Magalhães Lemos, E.P.E., 2022).

Para além disso, este Hospital é orientado, por exemplo: pela Lei n.º 49/2018, de 14 de agosto de 2018 que corresponde à Lei da Saúde Mental (Assembleia da República, 2018) e pelo Decreto-Lei n.º 113/2021 de 14 de dezembro de 2021 que determina as diretrizes gerais e as normas de planeamento e de laboração dos serviços de saúde mental (Presidência do Conselho de Ministros, 2021).

2.1.2 Estrutura Organizativa, Missão e Valores

Os Órgãos Sociais do HML correspondem: ao Conselho de Administração (CA), ao Fiscal Único (FU) e ao Conselho Consultivo (CC) (Hospital de Magalhães Lemos, E.P.E., 2022). Este último, atualmente, não se encontra em funções neste Hospital. O CA é constituído pelo Presidente e pela Diretora Clínica e Enfermeiro-Diretor. O FU corresponde a uma sociedade registada na Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

Ademais, pertencem à estrutura organizativa do HML o Serviço de Auditoria Interna, que responde diretamente ao Presidente do CA, os Órgãos de Apoio Técnico e os Departamentos, Serviços, Unidades Funcionais e Gabinetes que respondem perante o CA (Hospital de Magalhães Lemos, E.P.E., 2022). Os Órgãos de Apoio Técnico correspondem: à Comissão de Ética; à Comissão de Qualidade e Segurança do Utente; à Comissão de Controlo de Infecção; à Comissão de Farmácia e Terapêutica; à Comissão Clínica; à Comissão de Normalização dos Consumos; ao Conselho de Coordenação da Avaliação e ao Conselho Técnico de Diagnóstico e Terapêutica. Os Departamentos, Serviços, Unidades Funcionais e Gabinetes consistem: nos Departamentos da Ação Clínica, nas Unidades Funcionais de Apoio à Prestação de Cuidados, nos Serviços de Apoio à Administração, Gestão e Logística e nos Serviços de Formação e Investigação. Para explicitar estes factos encontra-se presente na figura 1 o Organigrama deste Hospital.

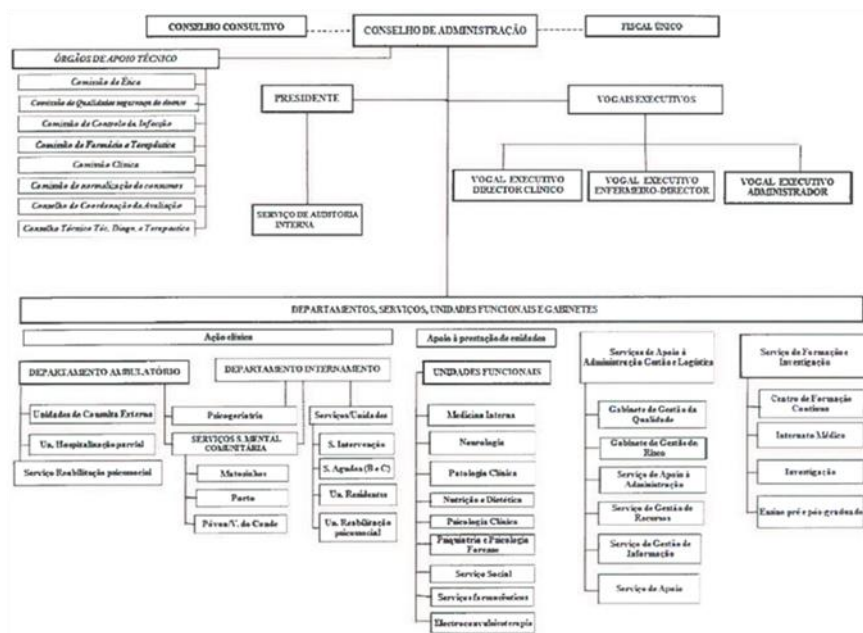


Figura 1 – Organograma do HML (Retirado do Hospital de Magalhães Lemos, E.P.E., 2022)

A missão do HML traduz-se em outorgar cuidados de saúde qualificados na área da psiquiatria e da saúde mental à população adulta da região Norte. Propicia também, em síncrono, o desenvolvimento profissional dos seus colaboradores, assim como projetos de investigação e de formação pré e pós-graduada (Hospital de Magalhães Lemos, E.P.E., 2022).

Subsequentemente, os valores deste Hospital representam (Hospital de Magalhães Lemos, E.P.E., 2013):

- A saúde, bem-estar e qualidade de vida dos utentes;
- O código de ética e padrões de conduta;
- A qualidade, inovação e excelência dos resultados;
- O humanismo e respeito mútuo;
- A responsabilidade, integridade e trabalho de equipa.

2.1.3 Serviços concedidos e área de atuação

O HML concede os seguintes serviços, como sugere a figura 1:

- O internamento de doentes agudos e crónicos/residentes através de Serviços e Unidades presentes no HML (Serviço de Intervenção, Serviços de Agudos, Unidades de Residentes e Unidades de Reabilitação Psicossocial), da Psicogeriatria e dos Serviços de Saúde Mental Comunitária existentes em Matosinhos, no Porto e na Póvoa/Vila do Conde;
- O ambulatório por meio de Unidades de Consulta Externa especializada em Psiquiatria, de Unidades de Hospitalização Parcial, do Serviço de Reabilitação Psicossocial, da Psicogeriatria e dos Serviços de Saúde Mental Comunitária.

Assim sendo, os serviços fornecidos pelo HML compreendem uma população de 1 111 811 pessoas segundo os censos de 2011, uma vez que ainda não existem dados definitivos dos censos de 2021 (Hospital de Magalhães Lemos, E.P.E., 2022). Deste modo, em termos de concelhos, os serviços fornecidos correspondem ao internamento e ambulatório no Porto, exceto as freguesias de Bonfim, Campanhã e Paranhos, e ao internamento em Matosinhos, Póvoa de Varzim, Vila do Conde, Santo Tirso, Trofa, Vila Nova de Famalicão, Gondomar, Santa Maria da Feira, Arouca, Oliveira de Azeméis, São João da Madeira e Vale de Cambra, como alude a figura 2.

	População	Cuidados prestados
Porto ¹	138.446	Internamento e ambulatório
Matosinhos	171.091	Internamento ²
Póvoa de Varzim	61.276	Internamento ³
Vila do Conde	76.143	Internamento ³
Santo Tirso	69.630	Internamento ⁴
Trofa	37.697	Internamento ⁴
V.N. Famalicão	129.947	Internamento ⁴
Gondomar	162.264	Internamento ⁵
Santa Maria da Feira	134.822	Internamento ⁵
Arouca	21.375	Internamento ⁶
Oliveira de Azeméis	66.127	Internamento ⁶
São João da Madeira	20.835	Internamento ⁶
Vale de Cambra	22.158	Internamento ⁶
População total	1.111.811	

Fonte: INE – censos 2011

¹ Exceto as freguesias de Bonfim, Campanhã e Paranhos. Área do ACeS Porto Ocidental.

² Novos casos de ambulatório da responsabilidade da ULS Matosinhos, EPE.

³ Novos casos de ambulatório da responsabilidade do CH P. Varzim/V. Conde, EPE.

⁴ Ambulatório da responsabilidade do CH Médio Ave, EPE.

⁵ Ambulatório da responsabilidade do CH Porto, EPE.

⁶ Ambulatório da responsabilidade do CH Entre Douro e Vouga, EPE.

Figura 2 – População abrangida pelo HML (Retirado do Hospital de Magalhães Lemos, E.P.E., 2022)

É de ressaltar que a urgência psiquiátrica da área metropolitana do Porto situa-se no CHUSJ, auxiliando o HML com médicos internos de psiquiatria para a composição das equipas de urgência (Hospital de Magalhães Lemos, E.P.E., 2022).

2.1.4 Instalações e equipamentos

Em 2021, o HML detinha uma estrutura pavilhonar com uma área de 102 779 m² e disponha ainda de espaços dedicados à restauração, como por exemplo a cozinha e o refeitório, de um auditório que permitia abranger 200 pessoas assim como outras instalações de apoio técnico/administrativo. Para além disso, o Serviço de Reabilitação Psicossocial detinha uma piscina, um pavilhão gimnodesportivo, locais destinados aos ateliers de carpintaria, cerâmica, pintura, vidro, trabalhos manuais, reprografia e artes cénicas (Hospital de Magalhães Lemos, E.P.E., 2022).

Por outro lado, o HML possuía ainda os seguintes estabelecimentos externos:

- No Porto, a Unidade de Vida Apoiada de Costa Cabral com lotação de 14 camas e o Fórum Sócio Ocupacional de Costa Cabral com possibilidade para albergar 20 utentes.
- Em Vila do Conde, o Fórum Sócio Ocupacional com capacidade para acolher 14 utentes.

No que concerne ao número de camas, em 2021, existia a seguinte composição, como menciona a figura 3:

- Presentes no HML – 4 camas para o internamento de curta duração, 91 camas para o internamento de agudos e 156 camas para o internamento de longa duração.
- Presentes na Unidade de Costa Cabral – 14 camas para o internamento de longa duração.

	Camas
Internamento de curta duração	4
Internamento de agudos	91
Internamento de longa duração	
Hospital	156
Unidade de Costa Cabral	14
Lotação (oficial)	265

Figura 3 – Lotação do HML (Retirado do Hospital de Magalhães Lemos, E.P.E., 2022)

A ocupação das camas rondou os 102%.

Além disso, existem dentro do estabelecimento deste Hospital as seguintes estruturas externas e autónomas (Hospital de Magalhães Lemos, E.P.E., 2022): a Lavandaria e a Central Térmica do Serviço de Utilização Comum dos Hospitais, a Associação dos Familiares, Utentes e Amigos do HML e o Departamento de Pedopsiquiatria do CHUPORTO.

2.1.5 Recursos Humanos

No que diz respeito aos Recursos Humanos (RH), o CA do HML conservou parâmetros rigorosos na gestão dos mesmos, constatando-se que a variação de 2021 relativamente ao período homólogo foi de 0% nos trabalhadores com contratos de prestação de serviços e de 0,43% nos colaboradores internos, como sugere a figura 4.

	2021	2020	2019	Δ% 2021/20	Δ% 2019/21
Recursos Humanos	470	468	448	0,43%	4,91%
Contratos de prestação de serviços	2	2	2	0,00%	0,00%
RH	472	470	450	0,43%	4,89%

Figura 4 – Evolução dos Recursos Humanos do HML (Retirado Hospital de Magalhães Lemos, E.P.E., 2022)

Deste modo, em 2021, verificaram-se 472 trabalhadores, sendo a sua composição a seguinte: 157 assistentes operacionais; 31 assistentes técnicos; 171 enfermeiros; 2 informáticos; 2 dirigentes (2 administradores hospitalares); 3 dirigentes superiores (Presidente do Conselho de Administração, Diretora Clínica e Enfermeiro-Diretor); 40 médicos; 23 médicos em formação pré carreira; 9 técnicos de diagnóstico e terapêutica; 16 técnicos superiores; 2 docentes; 14 técnicos superiores de saúde e 2 técnicos superiores em prestação de serviços e/ou avença, como refere a figura 5.

	2021	2020	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013	2012	2011	2010	2009	Δ% 2019/20	Δ% 2021/20
Assistente Operacional	157	156	116	123	125	120	147							6,12%	0,64%
Assistente Técnico	31	32	30	29	28	28	27							18,52%	-3,13%
Pessoal de Enfermagem	171	173	124	131	136	134	166							4,22%	-1,16%
Pessoal de Informática	2	2	2	2	2	3	3							-33,33%	0,00%
Pessoal Dirigente	2	1	2	2	1	1	1							0,00%	100,00%
Pessoal Dirigente superior	3	3	4	4	4	4	3							0,00%	0,00%
Pessoal Médico	40	40	33	37	36	37	40							0,00%	0,00%
Pessoal Médico em formação pré carreira	23	21	23	17	20	21	20							5,00%	9,52%
Pessoal Técnico de Diagnóstico e Terapêutica	9	9	10	9	9	9	9							0,00%	0,00%
Pessoal Técnico Superior	16	15	15	15	15	16	15							0,00%	6,67%
Pessoal Docente	2	2	3	3	3	3	3							-33,33%	0,00%
Pessoal Técnico Superior de Saúde	14	14	12	12	13	13	14							0,00%	0,00%
RH	472	470	374	384	392	389	448							4,46%	0,43%
Contrato de prestações de serviços (avença)															
Assistente Técnico	0	0	1	1	1	0	0							0,00%	0,00%
Pessoal Técnico Superior	2	2	3	3	3	2	2							0,00%	0,00%
RH	472	470	378	388	396	391	450							4,44%	0,43%

Figura 5 – Constituição dos RH no HML (Retirado do Hospital de Magalhães Lemos, E.P.E., 2022)

2.1.6 Produção global

No que se refere à produção global do HML de 2021, constata-se que esta foi a seguinte: 2 122 doentes agudos saídos, 69 736 dias de internamento dos doentes crónicos/residentes, 40 725 consultas externas, 28 045 sessões de hospital de dia, onde estão incluídas 735 sessões efetuadas no internamento e 3 480 visitas no serviço domiciliário. Assim sendo, relativamente a 2020, por um lado, verificou-se um decréscimo de 2,31% nos dias de internamento dos doentes crónicos/residentes, de 4,10% no número de consultas externas e de 8,16% nas sessões no hospital de dia. Por outro lado, assistiu-se a um acréscimo de 3,71% nos doentes agudos saídos e de 43,51% nas visitas do serviço domiciliário, como comprova a figura 6.

Atividade assistencial	2021	2020	2019	Δ% 2021/20	Δ% 2019/21
Doentes saídos (agudos)	2.122	2.046	3.371	3,71%	-37,05%
Dias de internamento (residentes)	69.736	71.385	53.596	-2,31%	30,11%
Consulta externa (nº CE)	40.725	42.467	42.203	-4,10%	-3,50%
Hospital de dia (nº sessões)	28.045	30.538	50.921	-8,16%	-44,92%
Serviço domiciliário (nº visitas)	3.480	2.425	2.996	43,51%	16,15%

Figura 6 – Produção do HML (Retirado do Hospital de Magalhães Lemos, E.P.E., 2022)

2.2 Departamento e Unidade mais importantes no estágio curricular

2.2.1 Caracterização do Departamento do estágio curricular

O Departamento onde foi realizado o estágio curricular corresponde à Gestão Financeira, Contabilística e de Apoio à Gestão e Estatística do HML que pertence ao Serviço de Gestão de Recursos que, por sua vez, está incorporado nos Serviços de Apoio à Administração, Gestão e Logística. Neste Departamento existem sete colaboradores: dois técnicos superiores (o Diretor Financeiro e a Responsável do Apoio à Gestão e à Estatística, embora atualmente o Diretor Financeiro tenha sido substituído por uma Diretora), e cinco assistentes técnicos. Deste modo, este Departamento consagra a totalidade da área financeira, nomeadamente o ciclo orçamental, financeiro e de gestão e consta também grande parte do controlo e do planeamento de gestão. Para além disso, tem outras funções, tais como (Hospital de Magalhães Lemos, E.P.E., 2013):

- Planear o contrato-programa;

- Garantir o acompanhamento do desempenho do Hospital, que os mecanismos da sua atividade estão atualizados assim como supervisionar a sua performance interna;
- Angariar, analisar e regularizar toda a informação alusiva com a produção, os consumos e os recursos;
- Possibilitar toda a escrituração contabilística e de tesouraria, tendo em conta o Sistema de Normalização Contabilística-Administrações Públicas (SNC-AP);
- Executar a receita emitindo a faturação e as notificações aos devedores;
- Ratificar e encarregar-se da vigilância dos valores em cofre;
- Assegurar o cumprimento das obrigações fiscais e os processos de cobrança de dívida até à fase do contencioso;
- Processar todos os depósitos e os levantamentos de fundos;
- Efetuar e controlar os relatórios financeiros de situação ou previsão;
- Realizar o projeto de orçamento e o relatório de contas anual.

2.2.2 Unidade de Internamento de Psiquiatria Forense

A UIPF foi inaugurada a 6 de dezembro de 2019, sendo uma consequência da parceria entre os Ministérios da Justiça e da Saúde. Esta Unidade está presente no Edifício E e tem como principal missão a realização dos mais relevantes programas de tratamento, segurança e reabilitação a inimputáveis em razão de anomalia psíquica (segundo a Assembleia da República (2007), são cidadãos que, em virtude de uma anomalia psíquica, sejam incapazes, no momento da prática do facto, de considerarem a ilicitude deste ou de se circunscreverem de acordo com essa avaliação) por meio de uma equipa especializada e multidisciplinar que abrange todas as áreas fundamentais ao desenvolvimento dos utentes.

Em dezembro de 2019 foram admitidos vinte inimputáveis oriundos da clínica psiquiátrica do Estabelecimento Prisional de Santa Cruz do Bispo e em janeiro de 2020 outros vinte (Ministério da Justiça, 2019). Inicialmente, estava planeado para esta Unidade a lotação de 40 camas para utentes do sexo masculino, algo que se veio a concretizar, e também entrarem em funções: 2 médicos psiquiatras, 22 enfermeiros, 16 assistentes operacionais, 1 psicólogo, 1 assistente social, 1 assistente técnico e 1 técnico de diagnóstico e terapêutica. Estes valores diferem dos constatados em 2020, na medida em que existiam, em valor

absoluto, 3 médicos psiquiatras, 20 enfermeiros, 17 assistentes operacionais, 1 psicóloga, 1 assistente social, 1 assistente técnica e 1 terapeuta ocupacional. No entanto, se considerarmos uma base de 35 horas semanais, existiam 1,23 médicos, 18,43 enfermeiros, 17 assistentes operacionais, 1 assistente técnico, 0,94 terapeuta operacional, 0,83 assistente social e 0,71 psicóloga.

A acrescentar, os inimputáveis têm um tempo máximo de internamento que normalmente não pode exceder o limite máximo da sua pena do crime (Ministério da Justiça, 2019). Todavia, por um lado, o Código Penal refere que, por razões de prevenção de reincidência, se o risco de novos acontecimentos cometidos pelo inimputável forem de tal forma críticos que dissuada a sua libertação, o internamento pode ser protelado por períodos sucessivos de dois anos. Por outro lado, o internamento também pode terminar mais cedo do que o previsto, já que o Tribunal pode considerar que o estado de perigosidade criminal do inimputável terminou.

Em termos estatísticos, em 2020 e 2021 verificou-se, respetivamente, que foram tratados 56 e 50 inimputáveis, os dias de internamento foram 14 150 e 14 466 dias, os utentes saídos foram 16 e 11 utentes, os dias de internamento dos utentes saídos foram 3 412 e de 4 986 dias e a demora média foi de 213,25 e de 453,27 dias, como menciona o anexo 1.

Relativamente ao financiamento, a UIPF recebeu nestes dois anos 75 euros por dia de internamento que, como veremos na secção 4, é extremamente deficitário relativamente aos gastos que esta Unidade averigua. Este valor, inicialmente, foi associado ao preço de uma diária de um doente crónico/residente que já se encontrava presente no contrato-programa da Instituição.

Relativamente ao nível do investimento, segundo o Ministério do Planeamento (2021), está previsto na componente 1 do PRR que até 2025 ocorra uma remodelação da UIPF, sendo que está planeado também incrementar as vagas a inimputáveis (Público, 2022).

2.3 Breve descrição do estágio curricular

O estágio curricular foi iniciado a 11 de novembro de 2021 e terminado a 18 de março de 2022 no HML. O primeiro trabalho efetuado correspondeu a realizar a contabilidade de gestão do ano de 2020. Assim sendo, foram efetuadas alterações ao modo como estavam a ser distribuídos os gastos pela Instituição, de forma a tornar estes gastos os

mais realistas possíveis. Depois de apurada esta contabilidade foi possível constatar o gasto médio de todos os centros de custo.

Subsequentemente, para o CA existia a noção de que os inimputáveis presentes na UIPF eram utentes peculiares que acarretavam bastantes gastos, pelo que uma análise pormenorizada tinha o máximo interesse. Deste modo, foi elaborada uma apresentação detalhada com os gastos e o défice face ao financiamento de 2020 para o CA e para os profissionais presentes nesta Unidade. Foi ainda realizada uma recolha das atividades orientadas para o utente e recolhido o tempo despendido pelos profissionais da UIPF nestas atividades. Como tal, foram efetuadas reuniões com os principais responsáveis de cada classe profissional, de modo a obter a informação pretendida. Esta tarefa permitiu ter um entendimento muito mais concreto sobre as atividades que são efetuadas por estes profissionais e o seu tempo gasto.

Para além disso, foram efetuadas duas entrevistas com as responsáveis pela contabilidade de gestão de dois dos principais Centros Hospitalares Portugueses, como é o caso do CHUSJ e do CHUPORTO. Estas duas primeiras entrevistas foram semiestruturadas e tiveram como fundamentos: constatar como se encontrava a contabilidade de gestão a nível nacional e, em particular, nestes Centros Hospitalares; averiguar a forma como estava assente o PCAH; apurar possíveis razões para a ACSS ter deixado de requerer dados da contabilidade de gestão e não efetuar benchmarking e verificar as dificuldades da implementação do Sistema de Custeio por Atividades dos Hospitais (SCAH). No CHUPORTO ainda se averiguou o que a responsável considerava sobre o modelo *Time-Driven Activity Based Costing* (TDABC). O PCAH, o SCAH e o modelo TDABC serão descritos pormenorizadamente na secção 3.

O CHUSJ utiliza o PCAH e efetua a contabilidade de gestão através da sua plataforma de *Business Intelligence* (B.I.), possibilitando, deste modo, realizar a distribuição dos gastos indiretos através do método de distribuição recíproco. Adicionalmente, este Centro Hospitalar efetua a contabilidade de gestão anualmente, tendo, contudo, capacidade para a realizar mensalmente. Atualmente, embora não realize uma publicação interna dos gastos, estão a considerar voltar a efetuá-la. Relativamente ao SCAH, a responsável mencionou que o seu funcionamento era muito subjetivo e manual, o que impossibilitou que fosse viável efetuar todos os anos. No que diz respeito à ACSS, a responsável observa que, como a contabilidade de gestão é tão diferente nos diversos hospitais, devido aos critérios de

imputação, esta contabilidade não era considerada por este Organismo. Aludiu ainda que a contabilidade de gestão, como é uma contabilidade interna, deve ser utilizada para informação dos hospitais e não pela tutela, não sendo primordial efetuar benchmarking entre as instituições. É de salientar também que esta responsável foi uma das pessoas incumbidas de efetuar a revisão da última edição do PCAH.

O CHUPORTO utiliza o PCAH e efetua a sua contabilidade por meio do programa informático Microsoft Excel, no qual distribui os seus gastos indiretos incorporando o método de distribuição sequencial e recíproco. Ou seja, os gastos das secções Administrativas são imputados às secções Principais, Auxiliares de Apoio Clínico e de Apoio Geral, os gastos das secções Auxiliares de Apoio Geral são alocados às secções Principais, Auxiliares de Apoio Clínico e de Apoio Geral e os gastos das secções Auxiliares de Apoio Clínico são distribuídos pelas secções Principais e Auxiliares de Apoio Clínico. A responsável do CHUPORTO mencionou, ainda, que a contabilidade de gestão é efetuada normalmente duas vezes por ano, sendo publicada no Relatório e Contas anual. Por conseguinte, a informação que esta contabilidade gera é enviada para todos os serviços com os gastos do respetivo serviço e com os gastos do hospital. Relativamente ao SCAH, neste Centro Hospitalar foi coordenado pelo Dr. Delfim Garrido e pela Dra. Susana Ferreira, não tendo a responsável nesta altura funções neste Centro Hospitalar. Contudo, conseguiu apurar que este Sistema foi bastante moroso e difícil de aplicar. Ademais, fez parte integrante do projeto de implementação do modelo TDABC na Unidade de Diálise do CHUPORTO, averiguando que foi muito complexo elaborar este modelo e que seria muito complicado implementá-lo no hospital como um todo. No que diz respeito à ACSS, a responsável julga que o benchmarking entre os hospitais era importante de ser realizado por este Organismo, salientando a importância de os critérios de imputação serem uniformes.

Posteriormente, foi elaborada a contabilidade de gestão para o ano de 2021 juntamente com a responsável pela contabilidade de gestão do HML, sendo que para o cálculo desta contabilidade, ao ser otimizado através de fórmulas no programa informático Microsoft Excel, tornou muito mais rápida a sua execução. Nesta tarefa também foi possível verificar a evolução dos gastos do ano de 2021 relativamente a 2020 em todos os centros de custo, sendo particularmente relevante na UIPF. Deste modo, foi efetuada outra apresentação para o CA e para os profissionais desta Unidade a pormenorizar a evolução destes gastos e o seu défice em relação ao financiamento.

Para além das etapas que vão ser explicadas na secção 4 sobre os aspetos da elaboração da contabilidade de gestão de 2020 e 2021 que estão diretamente relacionados com a UIPF, existem outros elementos que são importantes de ser salientados sobre a realização da contabilidade de gestão geral do HML nestes dois anos:

- Para além dos gastos do centro de custo – Outros (4299039), distribuiu-se os restantes valores negativos presentes na conta 6 tendo em consideração a conta, o centro de custo e os gastos;
- Na distribuição dos gastos da água, eletricidade e gás, em primeiro lugar foi efetuada uma repartição destes consumos para o centro de custo Não Imputáveis, uma vez que neste Hospital existiam estabelecimentos que não pertenciam ao HML;
- Alocou-se os gastos de centros de custo que estavam desatualizados para os respetivos centros de custo atuais;
- Colocou-se os gastos dos decanoatos do hospital de dia na consulta externa, uma vez que o HML considera que estes medicamentos injetáveis devem ser considerados nas consultas externas que os prescrevem;
- Distinguiu-se os centros de custo do Internamento entre crónicos e agudos, sendo fundamental analisar ao pormenor os dias de internamento. É de salientar que a percentagem de doentes agudos foi obtida por meio do somatório dos dias de internamento dos doentes agudos e também dos de curta duração sobre o total dos dias de internamento;
- Para além das consultas internas, repartiu-se o centro de custo do Médico de Permanência (Urgência Interna), sendo 50% para os centros de custos da Intervenção Intensiva (agudos e crónicos) e os restantes 50% foram distribuídos pelos dias de internamento dos centros de custo do Internamento que o requisitaram;
- Distribuiu-se o centro de custo da Consulta Externa Geral que contemplava vários gastos das consultas externas efetuadas no Edifício A (edifício destinado às consultas externas). Nesse sentido, foi essencial, em primeiro lugar, juntar no centro de custo que detinha mais gastos (incluindo Gastos com o Pessoal Médico) e mais consultas neste Edifício, de modo que não verificasse um grande impacto, os gastos e o número de consultas das

consultas externas que não verificavam gastos com o Pessoal Médico e também as que tinham consultas, contudo não tinham gastos. Em seguida, a repartição da Consulta Externa Geral foi realizada consoante a percentagem de consultas de cada consulta externa presente no Edifício A;

- Efetuou-se a agregação das consultas externas dos Serviços Médicos na Comunidade (SMC) que não verificam gastos, na consulta externa SMC com maiores gastos e consultas;
- Contudo, existiu uma consulta externa que não tinha gastos em que não foi possível juntá-la a outras consultas externas, por causa da sua natureza. O número de consultas desta consulta externa foi considerado no valor total do número de consultas externas;
- Para além dos centros de custo que detinham 100% da área de determinados Edifícios, repartiu-se os gastos dos Edifícios que detinham áreas estipuladas pelos diversos centros de custos que os utilizavam. Os Edifícios onde não foi possível efetuar essa repartição, os seus gastos ficaram nos Serviços Técnicos e Administrativos (STA) das secções Administrativas;
- Colocou-se os gastos das Perdas por Imparidade na secção Não Imputáveis, devido à sua natureza e por não terem uma relação direta com a atividade do Hospital;
- Para além do Serviço de Segurança e Apoio (SSA), os centros de custo do Serviço de Instalações e Equipamentos (SIE) e dos Parques e Jardins (PJ) foram alocados por orientação do Hospital para os STA das secções Administrativas. Estes dois centros de custo estão definidos no PCAH como secções Auxiliares de Apoio Geral, tendo os seguintes modos de imputação (Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde, 2007): o SIE por proporcionalidade dos gastos diretos das secções requisitantes e os PJ por área por m² ocupada pelos centros de custo. No caso do SIE, considera-se neste Hospital que as secções Principais e Auxiliares requerem este Serviço e tendo em conta o critério de distribuição dos gastos indiretos, esta secção foi alocada aos STA. No que se refere à distribuição dos PJ, como neste Hospital as áreas dos PJ não estavam relacionadas com os centros de custo, a secção foi imputada aos STA;

- O HML relativamente à Psiquiatria do Exterior tem como funções: o pagamento das diárias às Casas de Saúde e Centros Hospitalares, a validação de todos os documentos, a contratação da linha do contrato-programa, o controlo da estatística e a faturação das diárias de internamento às entidades referenciadoras. Assim sendo, nos gastos indiretos, os centros de custo da Psiquiatria do Exterior receberam gastos das secções Administrativas pelas percentagens definidas pela Instituição.
- Também nos gastos indiretos, as sessões do hospital de dia que estavam relacionadas com centros de custo do Internamento foram imputadas na secção das Técnicas de Psiquiatria e a secção Não Imputáveis recebeu gastos do Serviço de Alimentação e Dietética (correspondiam a gastos que não estavam relacionados com a atividade do hospital e que tinham uma linha de financiamento própria diferente do contrato-programa), das Perícias Médico-Legais e da Eletroconvulsoterapia e Anestesiologia (estes gastos foram pedidos do exterior). É de frisar que neste Hospital a Eletroconvulsoterapia e Anestesiologia estão num único centro de custo.

Adicionalmente, foi efetuado o capítulo da contabilidade de gestão para o Relatório e Contas do ano de 2021 para dar cumprimento à Norma de Contabilidade Pública (NCP) 27 que vai ser especificada na secção 3. Nesta tarefa foi possível compreender o modo como se elabora a parte da contabilidade de gestão para o Relatório e Contas e analisar a viabilidade das secções Principais tendo em conta os preços estabelecidos no contrato-programa. Como tal, foi efetuada uma tabela e um gráfico com os gastos totais e a sua percentagem ao nível do Internamento, das Consultas Externas, do Hospital de Dia, dos Serviços Domiciliários, das Intervenções em Saúde Mental/Consultas não Médicas, da Psiquiatria do Exterior e dos Não Imputáveis, como referem os anexos 2 e 3. Subsequentemente, foi efetuada uma tabela com os gastos diretos (Custo das Mercadorias Vendidas, das Matérias Consumidas e dos Inventários Transferidos; Fornecimentos e Serviços Externos; Gastos com o Pessoal; Gastos de Depreciação e de Amortização; Provisões do Período e Outros Gastos), com os gastos indiretos (Apoio Clínico, Apoio Geral e de Estrutura) e com os gastos unitários bem como a sua respetiva produção pelos níveis acima descritos, com a exceção do Internamento que foi decomposto entre agudos e crónicos/residentes, como sugere o anexo 4. Para além disso, foi realizada uma tabela que confronta os gastos com os rendimentos das principais linhas

de atividade, como sugere o anexo 5. Deste modo, foi necessário estudar ao pormenor o financiamento do HML, com exceção das Intervenções em Saúde Mental/Consultas não Médicas em virtude de estas não representarem proveitos para o Hospital. Foram recolhidos do contrato-programa os proveitos unitários e nos casos em que foi necessário foi realizada uma divisão do valor total das componentes da linha de atividade (proveito unitário do contrato-programa vezes a produção) pela produção total (nas Consultas Externas e no Internamento de crónicos/residentes na Psiquiatria do Hospital e do Exterior). Posto isto, foi ainda indispensável no proveito unitário dos doentes agudos saídos efetuar o valor unitário do contrato-programa vezes o Índice Case Mix e também averiguar o valor total dos rendimentos, de modo a incorporá-lo na tabela.

Ademais, foram realizados contactos telefónicos com a responsável pela contabilidade de gestão do CHPL e com o responsável pela contabilidade de gestão até 2011 do CHUC, uma vez que este ano foi o último em que este Centro Hospitalar fez concretamente esta contabilidade. Assim sendo, estes contactos tiveram como principal objetivo averiguar como era efetuada a contabilidade de gestão na Unidade de Internamento de Psiquiatria Forense destes Centros Hospitalares e se seria viável efetuar uma comparação entre estas Unidades e a UIPF, já que a ACSS não efetua este benchmarking. Foi realizado ainda um contacto via e-mail com a Administradora Hospitalar responsável pela Unidade de Internamento de Psiquiatria Forense do CHUC, no sentido de apurar se esta Unidade detinha segurança própria. Importa mencionar que os dois responsáveis pela contabilidade de gestão indicaram que o financiamento das Unidades destes Centros Hospitalares é muito mais elevado do que comparado com a UIPF e a responsável do CHPL ainda facultou a contabilidade de gestão do ano 2019 e 2020 da Unidade de Internamento de Psiquiatria Forense.

Coincidentemente com a realização dos trabalhos referidos, foi sendo elaborada uma Revisão de Literatura sobre os assuntos aludidos tanto na área da saúde como no caso mais específico dos hospitais portugueses.

Para a realização destes trabalhos existiu a supervisão dos dois orientadores e a colaboração de diversos trabalhadores do HML, especialmente dos quatro excecionais assistentes técnicos deste Departamento que foram mencionados nos agradecimentos.

3. Revisão de Literatura

3.1 Contabilidade de gestão

Atualmente, a contabilidade de gestão é muito relevante para as organizações, uma vez que as empresas para serem sustentáveis têm de ter cada vez mais em consideração as questões da eficácia e da eficiência, de modo a conseguirem gerir os seus gastos de forma providencial (Carvalho et al., 2008).

Neste sentido, para a Administração Pública, que é onde se insere o HML, existe a NCP 27 que refere que a contabilidade de gestão tem como objetivos fornecer dados relevantes e analíticos sobre gastos e, sempre que se alegue, sobre rendimentos e resultados, de modo a que os decisores e gestores públicos tenham uma informação mais fidedigna na tomada de decisões, concretamente (Comissão de Normalização Contabilística, 2017):

- Na conceção de orçamentos, nomeadamente orçamentos por atividades, produtos ou serviços;
- Nas incumbências de planeamento e controlo e na explicação para um plano de diminuição de gastos;
- Na definição de preços, tarifas e taxas;
- Na averiguação do custo de produção de ativos fixos ou de bens e serviços;
- Na determinação e análise da performance (economia, eficiência, eficácia e qualidade) dos programas;
- Na fundamentação económica de decisões de gestão, como é o caso de as empresas recorrerem ao outsourcing ou produzirem internamente.

Para além disso, para o setor da saúde a NCP 27 considera que devem existir divulgações, referindo o gasto direto e indireto e o respetivo rendimento associado por cada unidade/estabelecimento de saúde, dia de internamento, consulta, sessão de hospital de dia, doente intervencionado, exame/análise e outros.

3.1.1 Fundamentos da contabilidade de gestão hospitalar

A contabilidade de gestão no âmbito hospitalar de acordo com La contabilidad de gestión en centros Sanitarios (1997) (citado em Hoyos, 2016) deve ter como principais fundamentos:

- Identificar os gastos dos diferentes centros de atividades;

- Indicar a estrutura interna dos gastos gerados por cada centro de atividade;
- Reconhecer o custo unitário de cada uma das atividades assistenciais, tanto das atividades intermédias como das finais.
- Alcançar o custo do processo, através dos gastos das atividades consumidas por cada doente;
- Conseguir o custo dos doentes classificados por Grupo Diagnóstico Homogéneo (GDH);
- Apreçar a gestão global, nomeadamente a dos centros de atividade e das novas tecnologias;
- Favorecer a gestão por objetivos;
- Colaborar com o estabelecimento de tarifas, orçamentos e previsões que averiguem possíveis desvios;
- Cooperar com o planeamento dos hospitais e com a transformação da cultura destes, focalizando a gestão para as suas necessidades reais.

3.1.2 Vantagens e desvantagens da contabilidade de gestão hospitalar

Em termos de vantagens, a contabilidade de gestão hospitalar segundo Pereira et al. (2010) refere os seguintes aspetos:

- Viabilizar uma inventariação para o relato financeiro;
- Permitir que os utilizadores compreendam os gastos que são realizados;
- Possibilitar uma maior perceção da associação de gastos com os resultados;
- Averiguar os recursos financeiros que são fulcrais à prestação de serviços e à definição do preço apropriado, de modo que exista um financiamento adequado às atividades efetuadas pelos hospitais;
- Estimular o desenvolvimento de processos de melhoria contínua, uma vez que as informações fornecidas pela contabilidade de gestão hospitalar poderão ser um parâmetro para fazer benchmarking com outros hospitais;
- Conceder padrões de performance individual e organizacional;
- Auxiliar a tomada de decisão;
- Funcionar como instrumento de ajuda ao processo orçamental e ao controlo de gestão.

Contudo, na contabilidade de gestão hospitalar nem sempre se consegue o mesmo grau de detalhe nos diferentes hospitais. Isso deve-se ao facto de esta contabilidade apresentar algumas dificuldades na sua implementação que, de acordo com Mallo et al. (1997) (citado em Hoyos, 2016), são as seguintes:

- A sua objetividade e insegurança nas avaliações, já que os hospitais detêm vários serviços e também desenvolvem atividades industriais e comerciais;
- A obtenção e a agregação dos gastos, nomeadamente, nos hospitais que não têm uma contabilidade detalhada;
- A adequação dos encargos produtivos às estruturas e aos processos organizacionais que integram a cadeia de valor da empresa;
- A justificação para os indutores de custos ou cost drivers;
- A incorporação do custo dos capitais próprios e alheios;
- A inflação na avaliação dos gastos e dos resultados;
- A consecução dos gastos para os vários níveis de aplicação da capacidade produtiva.

3.2 Evolução da contabilidade de gestão nos hospitais públicos portugueses

Em Portugal, a contabilidade de gestão nos hospitais públicos começou a ter preponderância por meio do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) em 1997 (Ministério das Finanças, 1997). Este plano apontou como desejável às entidades de carácter público o prosseguimento de subsistemas contabilísticos de contabilidade analítica. Neste sentido, em 2000 foi aprovado pela Portaria n.º 898/2000 o Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS) (Ministério da Saúde & Ministério das Finanças, 2000). Este plano menciona no ponto 2.8 que a contabilidade analítica dos hospitais se tornou obrigatória nas instituições do Serviço Nacional de Saúde (SNS) por via do PCAH. Em 2007, o Ministério da Saúde Português, em conjunto com a consultora Deloitte Touche Tohmatsu Limited, concebeu o projeto Sistema de Custeio por Atividades Hospitalar (SCAH) que utilizava o modelo ABC em 11 hospitais do SNS, embora este Sistema não tenha tido grande sucesso (Nunes, 2012). Em 2013, segundo informações obtidas no estágio curricular, a ACSS efetuou a última orientação sobre a contabilidade analítica por meio de ofício ao HML. Em 2018, entrou em vigor o SNC-AP que considera na NCP 27 sobre a contabilidade de gestão,

no ponto 25, que seria mais proveitoso para as organizações públicas implementarem o modelo ABC, no entanto sem nenhuma orientação para os hospitais do SNS. (Comissão de Normalização Contabilística, 2017).

3.3 Conceito de custo/gasto num hospital

Primeiramente, para calcular a contabilidade de gestão hospitalar é muito importante salientar a designação de custo/gasto.

Segundo Hoyos (2016), os recursos aplicados no setor hospitalar são sacrifícios que possibilitam o diagnóstico e o tratamento dos utentes, examinando a eficácia e a eficiência da sua utilização em termos de melhorias ou deteriorações do estado de saúde dos doentes e dos grupos de doentes.

Conforme Gregario (1998) (citado em Hoyos, 2016) a designação de custo num hospital é bastante diferente da noção de custo da perspectiva económica, dado que na abordagem económica todo o custo deve de ser consumido em algo que permita reaver esses consumos. Se esses custos não forem recuperados existe uma perda, ou seja, uma redução de valor para a instituição. A sua restauração deve ser, normalmente, efetuada através do preço dos bens ou serviços num mercado concorrencial. Contudo, no setor da saúde o preço está subsidiado pelo Estado ou pelas seguradoras.

De acordo com a Comissão de Normalização Contabilística (2017), o conceito de custo é definido como o valor monetário dos recursos empregues ou consumidos por cada objeto de custo que tem incumbência num somatório de gastos alocados tendo em conta critérios de imputação estabelecidos pelas empresas. Assim sendo, os conceitos de gasto e de custo são considerados como sinónimos.

Dessa forma, é relevante explicitar os gastos/custos que, na minha opinião, são os mais pertinentes para a contabilidade de gestão hospitalar, como é o caso dos gastos diretos, indiretos, fixos, variáveis e subatividade.

3.3.1 Classificação dos gastos hospitalares relativamente a um objeto de custo

Os gastos diretos hospitalares associam-se de forma evidente e direta com um único objeto de custo. Segundo Falk (2008) (citado em Quesado & Cardoso, 2016), o objeto de custo pode significar um procedimento, um paciente, um conjunto de pacientes, um

departamento, um serviço hospitalar ou até a globalidade do hospital. No caso de um utente, por exemplo, os Materiais Clínicos e Cirúrgicos e os Produtos Farmacêuticos aplicados pelos enfermeiros ou prescritos pelos médicos são considerados como gastos diretos (Hoyos, 2016).

Os gastos indiretos hospitalares dizem respeito aos consumos que não se conseguem relacionar com um dado objeto de custo, sendo imprescindível utilizar critérios de imputação que dividam estes gastos pelas atividades, funções, bens ou serviços que os detenham, como é o caso dos gastos com o Bloco Operatório, com a Imagiologia, com a manutenção dos edifícios, com a publicidade e com a segurança (Comissão de Normalização Contabilística, 2017).

3.3.2 Classificação dos gastos hospitalares em função da variação do nível de atividade

Os gastos fixos hospitalares são constantes por um período de tempo e ao nível da atividade hospitalar, como por exemplo os Alugueres e as Depreciações e as Amortizações.

Os gastos variáveis hospitalares alteram-se consoante a prestação de serviços, como por exemplo os Produtos Farmacêuticos e a Alimentação.

Os exemplos destes gastos foram verificados em Hoyos (2016).

3.3.3 Classificação de outros gastos hospitalares

Os gastos de subatividade hospitalares retratam os excessos de gastos de uma atividade que tem uma produção inferior ao esperado (Comissão de Normalização Contabilística, 2017). A título de exemplo, uma máquina de raio-x que apenas produz 20 unidades quando tem capacidade para produzir 30 unidades, existe um gasto de subatividade de $10/30$, ou seja, $33,3(3)\%$ dos seus gastos são de subatividade.

3.4 Métodos de apuramento dos gastos hospitalares

Depois de especificar os gastos/custos mais proeminentes para a contabilidade de gestão hospitalar, torna-se essencial verificar como calcular o apuramento dos gastos hospitalares. Deste modo, existem duas abordagens: *bottom-up* e *top-down* (Costa et al., 2008).

As abordagens *bottom-up* traduzem-se no reconhecimento e valorização dos *inputs* utilizados por um doente específico ao longo do processo de produção de cuidados de saúde, utilizando normalmente técnicas de micro-custeio. Assim sendo, nestas abordagens conseguem-se obter o registo individual dos gastos de cada episódio de internamento que

englobam os seus recursos despendidos e as alocações dos gastos das secções que convergem indiretamente para o seu gasto total. Ademais, as abordagens *bottom-up* são alicerçadas de ferramentas de recolha dos dados contundentes, como é o caso de entrevistas ou métodos de tempo (Mugford et al., 1998). Estas abordagens são utilizadas, por exemplo, pelo Método Direto.

As abordagens *top-down* têm em consideração a informação sobre os gastos obtidos pela contabilidade central do hospital e, de seguida, imputa-se internamente estes gastos, alcançando-se o custo por produto final. As abordagens *top-down* que, na minha opinião, são mais pertinentes na contabilidade de gestão hospitalar correspondem ao Método das Secções Homogéneas (MSH), sendo este um modelo tradicional.

No modelo ABC apercebi-me da existência de autores que consideravam ter abordagens *top-down* e outros abordagens *bottom-up* e no modelo TDABC encontrei autores que consideravam ter abordagens *bottom-up*, embora, na minha opinião, tenha verificado autores que utilizaram abordagens *top-down*. No modelo ABC segundo Costa et al. (2008) o SCAH foi considerado como tendo abordagens *top-down*, enquanto de acordo com Mercier & Naro (2014) o modelo ABC detém abordagens *bottom-up*. Também Paixão (2002) considera que o modelo ABC pode ter abordagens *top-down* e *bottom-up*. No modelo TDABC, Santos et al. (2017) utilizaram a contabilidade central do hospital, alocando os gastos obtidos pela contabilidade de gestão (que era o MSH que tem abordagens *top-down*), ou seja, na minha perspectiva empregaram abordagens *top-down*, ao invés de Barroso (2015) e Pereira (2020) que consideram que o modelo TDABC segue abordagens *bottom-up*, dado que o gasto por atividade, recurso ou objeto de custeio é averiguado por meio do somatório do gasto individual de todas as tarefas imprescindíveis para a sua realização.

É de salientar também que não existe um grande consenso nos vários países sobre o método de apuramento dos gastos hospitalares mais pertinente, uma vez que, por exemplo, na Finlândia, na Alemanha, na Holanda e na Suécia utilizam-se abordagens *bottom-up* e na Inglaterra, na Estónia e na França empregam-se abordagens *top-down* (Mercier & Naro, 2014).

Em seguida, vão ser referidas algumas das vantagens e desvantagens destas duas abordagens.

3.4.1 Vantagens e desvantagens das abordagens *bottom-up*

Por um lado, as abordagens *bottom-up* apresentam como vantagens (Mugford et al., 1998):

- Determinar com maior precisão os *inputs* dos gastos, ou seja, o que origina os gastos;
- Proporcionar dados sobre o efeito do case-mix (variação dos pacientes) nos gastos;
- Propiciar uma análise estatística relativamente à variação dos custos.

Por outro lado, segundo os mesmos autores, algumas das suas desvantagens são:

- Exigir um maior número de pesquisadores económicos para quantificar os custos, o que pode perturbar a atividade clínica;
- Poder imprudentemente ocultar ou desvalorizar os principais *inputs* dos cuidados prestados;
- Verificar uma metodologia mais exigente, em virtude de necessitar de um trabalho de pesquisa mais complexo;
- As pesquisas serem mais dispendiosas;
- Ser complexo imputar as despesas gerais e os gastos conjuntos entre os pacientes e as atividades.

3.4.2 Vantagens e desvantagens das abordagens *top down*

No mesmo sentido, estes autores apresentam algumas das vantagens e desvantagens das abordagens *top down*.

Relativamente às vantagens referem:

- Ser mais acessível de colocar em prática;
- Exigir um menor número de requisitos de dados;
- Utilizar os dados que são recolhidos frequentemente;
- Ser mais barato que as abordagens *bottom-up* e exigir um menor tempo de pesquisa;
- Ser necessário menos capacidades de pesquisa do que nas abordagens *bottom-up*;
- Abranger os principais *inputs* dos cuidados prestados.

No que diz respeito às desvantagens, expõem que:

- Não existem dados sobre a variação dos doentes dentro dos centros de custo clínicos;
- A utilização dos dados secundários pode necessitar de validação.

3.5 Método Direto

O Método Direto foi principalmente desenvolvido desde a inserção do pagamento prospetivo que substituiu a diária de internamento enquanto meio de pagamento (objeto de custo) na Medicare americana em 1983 (Costa et al., 2008). É de sublinhar que o pagamento prospetivo se refere quando o preço a pagar é determinado antes do tratamento suceder, utilizando um valor fixo por utente, através, por exemplo, do pagamento por GDH ou por capitação. Por conseguinte, a utilização do pagamento prospetivo originou uma maior atenção na determinação aprofundada dos gastos, de modo a diminuir as diferenças entre o financiamento alcançado e os respetivos gastos suportados. Para além disso, este método carece de um sistema informático bastante evoluído no sentido de sustentar todos os registos. Em Portugal, não encontrei qualquer registo de que este método seja utilizado nos hospitais.

Segundo Costa et al. (2008), o Método Direto salienta as seguintes vantagens:

- Revelar os gastos reais por cada episódio;
- Possibilitar a incorporação da informação sobre os gastos tendo em conta as individualidades de cada doente, como por exemplo a sua localização geográfica, a idade e a doença;
- Permitir inserir a informação sobre os gastos no processo clínico eletrónico do doente;
- Propiciar a complementaridade com a informação concebida noutros níveis de prestação;
- Proporcionar estabelecer pesos relativos e preços mais exatos.

No entanto, conforme os mesmos autores, o Método Direto releva algumas desvantagens, tais como:

- Necessitar de reunir um número inusitado de dados no decorrer de todo o procedimento de produção e de valorização dos meios de produção;
- Ser fundamental um sistema de informação desenvolvido que esteja focalizado no doente;

- Ser difícil alocar os gastos indiretos.

3.6 Método das Secções Homogéneas

O MSH foi concebido em 1937 pela Commission Générale d' Organisation Scientifique (Machado, 2009). Este método corresponde na segmentação da empresa por um determinado número de secções homogéneas (Santos, 2018). Assim sendo, as secções homogéneas são centros de custos que deverão deter as seguintes características (Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde, 2007):

- Homogeneidade de funções, isto é, os gastos de cada secção devem corresponder a atividades ou funções idênticas;
- Responsabilização, ou seja, só deve existir um responsável que se encarregue pela verificação dos gastos da secção homogénea, a não ser que o centro de custo coincida ou esteja associado, a um centro de responsabilidade;
- Existir, sempre que plausível, uma unidade de medida da atividade da secção, como é o caso da hora-homem, hora-máquina ou tonelada, de modo a possibilitar quantificar as incumbências das secções. De acordo com o PCAH, todas as secções Principais detêm unidades de obra, quase todas as secções Auxiliares de Apoio Clínico, com exceção da Física Médica detêm unidades de obra e a maioria das secções Auxiliares de Apoio Geral detêm unidades de obra, com a ressalva do Serviço de Instalações e Equipamentos (SIE), do Serviço de Higiene e Limpeza, do Serviço de Segurança e Apoio (SSA) e da Barbearia. As secções Administrativas e Não Imputáveis não detêm unidades de obra.

3.6.1 Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais

3.6.1.1 Evolução do Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais

As bases da primeira edição do PCAH foram concebidas em 1996 pela Comissão de Normalização (Despacho SEAS de 15.05.1995 D.R. II série n.º 127 de 01.06.95) e pelo Grupo para a Normalização da Contabilidade Analítica nos hospitais (Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde, 2007). Esta edição assentava no MSH. Segundo Leite (2015), as suas principais finalidades consistiram: em verificar o controlo dos gastos; no estabelecimento de preços de financiamento tendo em conta o benchmarking de gastos entre

hospitais e em ser uma ferramenta de controlo de gestão. Esta edição militou até ao ano de 2000, momento em que foi concebida a segunda edição do PCAH.

A segunda edição do PCAH surgiu em abril de 2000 em resposta às dificuldades verificadas pela primeira edição (Leite, 2015). Assim, nesta edição existiu, por exemplo, uma revisão dos centros de custos e das unidades de obra e também se registaram os impactos provocados pela introdução do POCMS. Os seus propósitos eram exatamente os mesmos da 1ª Edição. Para além disso, nesta edição mantinha-se o foco pelo MSH e em março de 2006 existiu a realização das “Jornadas Técnicas de Contabilidade Analítica”, onde foi disponibilizada uma página na intranet do SNS designada PULSAR que incluía, entre outras ferramentas, um fórum de discussão entre os participantes (Administração Central do Sistema de Saúde, I.P., 2006). Esta edição vigorou até ao ano de 2007, altura em que foi criada a terceira edição do PCAH.

A terceira edição do PCAH de janeiro de 2007 despoletou devido ao desenvolvimento das Instituições Hospitalares e do setor da Saúde e também para atualizar a edição transata (Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde, 2007). Neste sentido, o Plano tem como principal fundamento determinar linhas orientadoras para uma uniformização dos critérios de imputação e formas de distribuição dos gastos/proveitos, sendo que é nesta edição que surge pela primeira vez o conceito de imputação de proveitos. Esperava-se que este plano permitisse um aprimoramento da contabilidade de gestão dos hospitais, acarretando uma utilização muito mais eficiente e racional dos recursos de saúde e um melhoramento na qualidade dos serviços prestados. A acrescentar, a terceira edição utiliza o MSH, sendo que existem 183 centros de custo, estando a sua composição assente na figura 7. Este Plano desde 2007 que não é alterado e a sua implementação não era obrigatória nos centros de saúde nem no setor privado (Oliveira, 2013).

PCAH (3.ª ed.)		
Secções	Centros de custos (a)	
	Identificação	N.º
Serviços clínicos – Internamentos	Cuidados continuados integrados	2
	Medicina/Especialidades médicas	16
	Cirurgias/Especialidades cirúrgicas	11
	Obstetrícia/ginecologia	2
	Medicina da criança e do adolescente	5
	Quartos particulares	1
	Unidade de cuidados intensivos	17
	Radioterapia	1
	Paquimatia e abuso de substâncias	5
	Unidades de transplantes	1
Subtotal		61
Serviços clínicos – Ambulatório	Hospital de dia	26
	Urgências	4
	Consultas externas	38
	Serviço domiciliário	1
	Cirurgia de ambulatório	1
Subtotal		70
Secções auxiliares de apoio clínico	MCDT	29
	Anestesiologia	2
	Bloco operatório	1
	Outros serviços de apoio clínico	8
Subtotal		40
Secções de apoio geral	Serviço de instalações de equipamentos	1
	Serviços hoteleiros	8
Subtotal		9
Secções administrativas	Administração e direção	1
	Serviços técnicos e administrativos	1
Subtotal		2
Não imputáveis		1
Total		183

Figura 7 – PCAH - 3ª Edição - Número de secções e centros de custo (Retirado de Leite, 2015)

É de mencionar também que a ACSS de 2002 a 2007 publicou no seu site a Base de Dados dos Elementos Analíticos (BDEA), onde era possível comparar os aspetos analíticos dos hospitais do SNS bem como observações sobre os critérios utilizados. Contudo, para os hospitais psiquiátricos (Centro Regional de Alcoologia Norte, Hospital Psiquiátrico de Magalhães Lemos, Centro Psiquiátrico de Recuperação de Arnes, Centro Regional de Alcoologia Centro, Hospital Psiquiátrico do Lorvão, Hospital Psiquiátrico Sobral Cid, Centro Regional de Alcoologia Sul, Hospital Psiquiátrico Júlio de Matos e Hospital Psiquiátrico Miguel Bombarda) só existem dados para os anos de 2004, 2005 e 2006. A informação gerada por esta Base de Dados não foi utilizada com o intuito de uma maior uniformização nem numa normalização da contabilidade analítica dos hospitais do SNS (Ferreira, 2017). Para além disso, esta Instituição em 2007 efetuou uma formação para promover a 3ª edição do PCAH que não acarretou muito sucesso.

3.6.1.2 Atual edição do PCAH

O PCAH divide as secções em (Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde, 2007):

- Principais que correspondem à atividade primordial da instituição hospitalar, como o Internamento e o Ambulatório;

- Auxiliares que consistem nas secções que corroboram com as outras secções e subdividem-se em secções Auxiliares de Apoio Clínico e de Apoio Geral;
- Administrativas que representam as atividades gerais, como por exemplo, a Administração e o Aprovisionamento;
- Não Imputáveis que englobam os gastos que não estão relacionados com a atividade das secções Principais, Auxiliares e Administrativas, como é o caso dos gastos dos exames requeridos pelo exterior.

3.6.1.3 Apuramento dos gastos pelo PCAH

O apuramento dos gastos pelo PCAH é realizado por quatro níveis (Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde, 2007):

- O primeiro nível corresponde à imputação dos gastos diretos pelas secções Principais, Auxiliares, Administrativas e Não Imputáveis, como refere a figura 8;

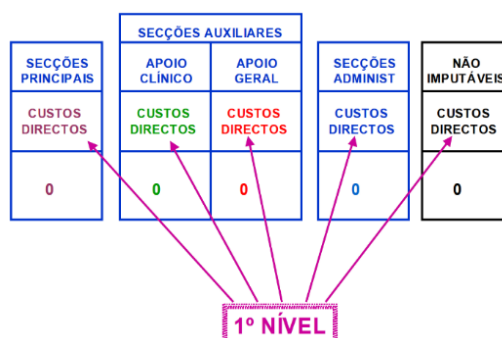


Figura 8 – Imputação dos gastos diretos (Retirado de Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde, 2007)

- O segundo nível refere a repartição dos gastos totais das secções Administrativas pelas secções Auxiliares e Principais, como menciona a figura 9;

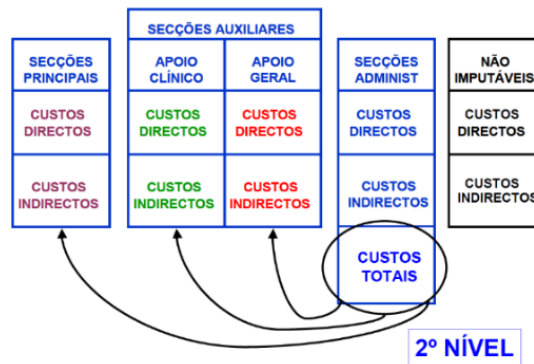


Figura 9 – Repartição dos gastos totais das secções Administrativas pelas Auxiliares e Principais
(Adaptado de Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde, 2007)

- O terceiro nível relaciona-se com a divisão dos gastos totais das secções Auxiliares de Apoio Geral pelas secções usufruidoras da sua atividade, como sugere a figura 10;

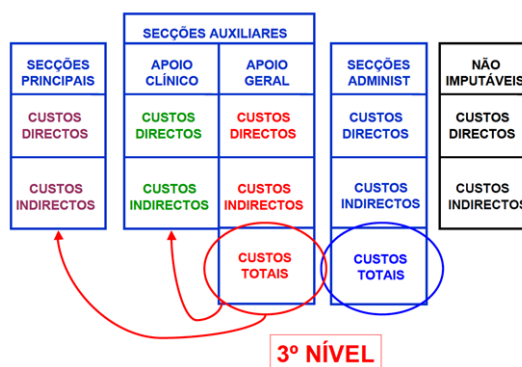


Figura 10 – Divisão dos gastos totais das secções Auxiliares de Apoio Geral pelas secções usufruidoras da sua atividade (Retirado de Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde, 2007)

- Por fim, o quarto nível diz respeito à distribuição dos gastos totais das secções Auxiliares de Apoio Clínico pelas secções Principais que são beneficiárias da sua atividade, como expõe a figura 11.

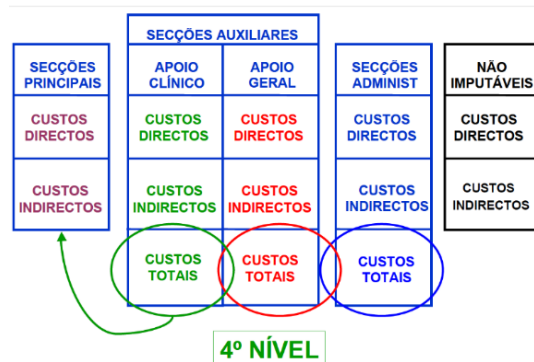


Figura 11 – Distribuição dos gastos totais das secções Auxiliares de Apoio Clínico pelas secções Principais que são beneficiárias da sua atividade (Retirado de Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde, 2007)

Os gastos referentes ao segundo, terceiro e quarto níveis de distribuição correspondem aos gastos indiretos. Assim sendo, o objetivo deste Plano consiste em imputar todos os gastos da instituição às secções Principais. É de salientar que no caso do HML, como já mencionado, a secção Não Imputáveis recebe gastos indiretos do terceiro e quarto níveis.

Para além disso, Costa et al. (2008) ainda referem um quinto nível de repartição, como alude a figura 12, em que os gastos das secções Principais são repartidos pelas unidades de produção classificadas, alcançando-se os gastos unitário de produção.

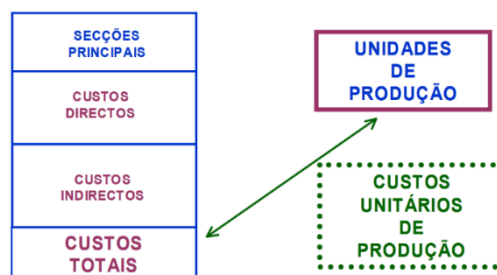


Figura 12 – Repartição dos gastos totais das secções Principais pelas unidades de produção (Retirado de Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde, 2007)

3.6.1.3.1 Primeiro nível - Imputação dos gastos diretos

O apuramento dos gastos diretos é o primeiro passo do PCAH. Esta imputação deve seguir determinadas diretrizes, tais como (Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde, 2007):

- As secções, à medida que vão requerendo os bens e serviços, devem registar assertivamente o seu centro de custo.
- A repartição dos Gastos com o Pessoal deve realizar-se de dois modos:
 - Para os profissionais onde a sua função é efetuada num único setor, o Departamento de RH deve imputar este funcionário a esse respetivo centro de custo.
 - Em sentido inverso, para os profissionais que exercem a sua incumbência em mais que um setor, a distribuição da sua carga horária necessitará de ser dividida pelas diversas secções homogéneas onde realizou a sua atividade. Este aspeto é muito importante, uma vez que muitos profissionais de saúde, nomeadamente médicos e enfermeiros, têm funções de direção de serviço, de formação e de investigação, devendo a sua carga horária ser repartida pelos diferentes centros de custo.
- Os fluxos das Administrações Regionais de Saúde, frutos dos subcontratos, devem ser afetados às secções Principais e Auxiliares de Apoio Clínico, tendo em conta as prescrições empregues em cada uma dessas secções. Um exemplo destes fluxos verifica-se quando os hospitais pagam às empresas de hemodiálise e, posteriormente, faturam à Administração Regional de Saúde a que o hospital pertence. No HML não se verificam estes fluxos;
- A imputação dos restantes gastos, concretamente os Fornecimentos e Serviços Externos e outros Custos e Perdas Operacionais, deve ser realizada a partir do momento em que as faturas são registadas na contabilidade geral;
- As amortizações devem ser efetuadas, tendo em conta as taxas de amortização previstas na legislação em vigor. Este aspeto é importante, pois a implementação do SNC-AP levou a que as taxas de amortização se alterassem.

3.6.1.3.2 Segundo, terceiro e quarto níveis - Afetação dos gastos indiretos

Depois do apuramento dos gastos diretos, é essencial proceder à repartição dos gastos das secções Administrativas e Auxiliares pelas secções Principais usufruidores desses recursos. Deste modo, esta repartição pode ser efetuada por três métodos: o método de distribuição direta, o método de distribuição sequencial e o método de distribuição recíproca (Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde, 2007). No entanto, o PCAH recomenda somente a utilização do método de distribuição recíproca, por ser o método mais rigoroso e completo. É de salientar que este plano nestes métodos compreende como secção Auxiliar as secções Auxiliares de Apoio Clínico, de Apoio Geral e Administrativas.

3.6.1.3.2.1 Método de distribuição direta

Este método é o mais simples e mais acessível de ser utilizado, no entanto, é o que tem menor exatidão e credibilidade na imputação dos gastos das secções Auxiliares e Administrativas entre si. Isto sucede pelo facto de as secções Auxiliares/Administrativas terem somente uma relação direta com as secções Principais, não tendo em consideração os serviços concedidos pelas restantes secções Auxiliares/Administrativas, como sugere a figura 13. Contudo, segundo o PCAH, este método tem sido empregue de forma frequente, pelo facto de ser de fácil compreensão e de implementação.

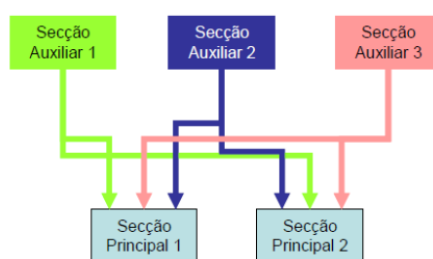


Figura 13 – Método de distribuição direta (Retirado de Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde, 2007)

3.6.1.3.2.2 Método de distribuição sequencial

Este método, ao invés do anterior, tem em consideração a distribuição das secções Auxiliares/Administrativas entre elas, antes de alocar estes gastos às secções Principais, como menciona a figura 14. Todavia, esta distribuição é parca, já que este método se fundamenta numa estrutura fixa de distribuição destes gastos, normalmente pelas secções

Auxiliares/Administrativas que mais serviços prestam às restantes secções Auxiliares/Administrativas. Deste modo, verifica-se que este método não pressupõe que uma secção Auxiliar/Administrativa possa fornecer serviços a outra secção Auxiliar/Administrativa da qual detenha gastos. É de referir, no entanto, que este método é o utilizado, por exemplo, pelo HML, já que a complexidade do método de distribuição recíproca impossibilita a sua utilização.

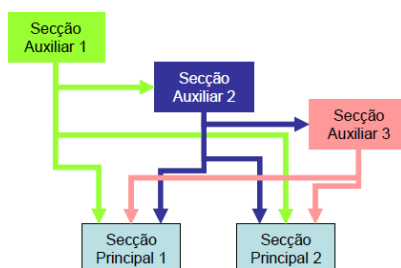


Figura 14 – Método de distribuição sequencial (Retirado de Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde, 2007)

3.6.1.3.2.3 Método de distribuição recíproca

Este método é o único que permite que as prestações recíprocas possam ser efetuadas na imputação dos gastos indiretos, possibilitando averiguar de forma exata a alocação dos gastos das secções Auxiliares e Administrativas, como menciona a figura 15. Contudo, este modelo é incomparavelmente mais complicado que os anteriores e para a sua utilização são necessárias ferramentas informáticas. Nesse sentido, o Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde (IGIF), atualmente incorporado na ACSS, disponibilizava uma ferramenta auxiliar, o programa ARCA. Porém, segundo informações recolhidas no estágio, este programa já não é atualizado há muitos anos.

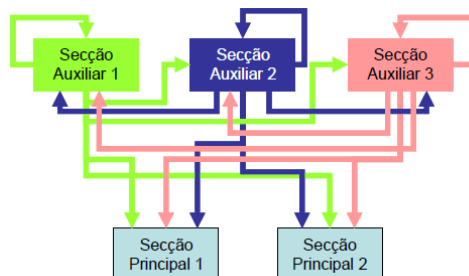


Figura 15 – Método de distribuição recíproca (Retirado de Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde, 2007)

3.6.1.4 Estudos sobre o PCAH nos hospitais portugueses

Relativamente à análise do PCAH aplicado nos hospitais portugueses existem alguns estudos sobre esta matéria.

Picoito (2008) verificou a forma como o PCAH estava implementado no Centro Hospitalar de Setúbal. É de referir as seguintes conclusões deste estudo: nos gastos diretos as Amortizações e os Gastos com Pessoal não eram realistas; os Medicamentos que eram aprovisionados pela farmácia hospitalar para os doentes não estavam refletidos no centro de custo que o prescrevia, algo que o Plano considerava essencial, sendo, portanto, considerados gastos não imputáveis (em 2006, 47% dos gastos não imputáveis referia-se a este facto) e nos gastos indiretos o método utilizado era o sequencial em vez do recíproco.

Nunes (2012) referiu os dados obtidos pelo PCAH para o Serviço de Ortopedia de 2007 e para a secção Não Imputáveis do Hospital de Faro (HF) de 2007, 2008 e 2009. Importa referir que estes dados foram alcançados pelo Departamento Financeiro do HF, utilizando a folha de cálculo do IGIF, provavelmente o programa ARCA. Esta folha, segundo a responsável na altura pela contabilidade de gestão do HF, provocaria alterações na imputação dos gastos indiretos, originadas por rateios arbitrários e subjetivos. Os gastos na secção Não Imputáveis, tal como no Centro Hospitalar de Setúbal, referiam-se em grande parte a Medicamentos com prescrição médica que, segundo o autor, deveriam ser distribuídos pelas secções. Assim, esta situação propiciava um incorreto cálculo no gasto final dos centros de custo e das secções.

Oliveira (2013) mencionou a implementação do PCAH numa Unidade Hospitalar Privada do Setor Não Lucrativo. Deste modo, efetuou as seguintes etapas:

1. Conceção de uma equipa de implementação, onde se verificou um trabalho individual do autor que dispôs de elementos e fontes de informação sempre que se verificou uma adversidade;
2. Reconhecimento do modelo de apuramento de gastos (regras de alocação), onde o modelo ambicionado correspondia ao MSH com a repartição dos gastos indiretos por meio do modelo de distribuição recíproco;
3. Alcançar os dados, onde, por exemplo, se efetuou os mapas de distribuição dos gastos e de reporte no programa informático Microsoft Excel;

4. Tratamento dos dados, onde, por exemplo, o autor propôs excluir registos inúteis, estabelecer novas áreas de recolha de informação conveniente e novos modos de registo;
5. Divulgação dos resultados, onde, por exemplo, se encontrou insuficiências no conhecimento disponível e constrangimentos no alcance e utilização dos indutores de custo.

Moura (2013) efetuou um projeto que tinha como objetivo aprimorar a informação de gestão fornecida aos decisores, de modo que eles efetivamente empregassem esta informação. Nesse sentido, mencionou alguns aspetos da forma como o PCAH estava a ser utilizado no CHUPORTO, como por exemplo, nos gastos diretos, a distribuição pelos respetivos centros de custo dos Gastos com o Pessoal Médico pelos Serviços Financeiros, uma vez que esta repartição não era efetuada pelo Serviço de RH, algo que, segundo o Plano, devia ser efetuado pelo Serviço de RH. Nos gastos indiretos mencionou, entre outras, a imputação dos gastos das secções Administrativas às secções Auxiliares de Apoio Clínico, de Apoio Geral e às secções Principais, o que evidencia que não era utilizado o método de distribuição recíproco. Para além disso, a autora salienta que os critérios de imputação para os hospitais não estavam claros e que a ACSS não definia procedimentos para critérios uniformizados entre os hospitais. Assim sendo, não existia um verosímil benchmarking.

Diz (2018) apresentou um novo modelo de divulgação dos resultados para os hospitais E.P.E. que era fundamentado na Demonstração dos Resultados, estando incluído o ponto de equilíbrio, as quantidades produzidas, a separação dos gastos fixos e variáveis, para além de diretos e indiretos.

Pereira (2020) mencionou a forma como no CHUC o PCAH estava a ser utilizado no programa ARCA até 2011, explicitando os gastos da secção de Cirurgia de Ambulatório. As principais conclusões apontaram: a dificuldade do PCAH em virtude da excessiva quantidade de secções Principais e centros de custo bem como pela inevitabilidade de apurar diversas unidades de obra e a enorme carga administrativa, de tempo e de RH do programa ARCA, dado que este programa tinha como suporte o programa informático Microsoft Excel.

3.6.1.5 Vantagens e desvantagens do MSH do PCAH

De acordo com Costa et al. (2008) as principais vantagens do MSH do PCAH correspondem:

- À generalização que este método obteve e à sua utilização idêntica na grande maioria dos hospitais públicos portugueses;
- Uma maior regularidade de disponibilização de informação sobre a contabilidade de gestão dos hospitais públicos portugueses.

Para além disso, este Plano também se adaptava à realidade organizativa dos hospitais públicos portugueses.

Contudo, segundo os mesmos autores, as suas principais desvantagens são:

- O grau de decomposição da informação ser insuficiente;
- Existir falta de correlação com os centros de produção;
- As utilizações de critérios individuais de afetação dos gastos indiretos poderem provocar distorções;
- Existir falta de brevidade na disseminação da informação.

Para além das desvantagens enunciadas nos estudos de Nunes (2012), Moura (2013) e Pereira (2020), segundo Rodrigues (2017), o MSH do PCAH apenas permite apurar os custos médios e o Tribunal de Contas (2011) mencionou que um obstáculo recorrente dos hospitais correspondia à inexequibilidade de apurar o custo por GDH. Este custo só seria possível alcançar através do modelo ABC ou do TDABC.

3.7 Modelo ABC

O modelo ABC surgiu no final dos anos 80 por Robert Kaplan e William Bruns, refletindo um modelo mais completo e rigoroso no tratamento dos gastos indiretos que o MSH (Santos, 2018). Este modelo emergiu devido à concorrência global e ao desenvolvimento tecnológico que se verificou na indústria, o que originou uma redução dos gastos diretos e um incremento dos gastos indiretos (Kaplan et al., 1987 e Fernández Fernández et al., 1997 (citados em Hoyos, 2016); Edwards & Service, 2008).

Segundo Cooper & Kaplan (1988), o conceito primordial do modelo ABC traduz-se no facto de os produtos/serviços consumirem as atividades e de estas atividades consumirem os recursos, ao invés dos produtos/serviços consumirem os recursos, como se constatava nos métodos tradicionais. Isto significa que as atividades dos hospitais é que suportam os gastos, dado que estas atividades consomem os recursos que, posteriormente, vão ser utilizados no utente. Parte do princípio também que nem todos os gastos indiretos estão relacionados com o volume de produção (Borges et al., 2010).

Assim sendo, de acordo com a Comissão de Normalização Contabilística (2017) a implementação do modelo ABC segue as seguintes etapas:

1. Reconhecer as atividades (Principais e Auxiliares) elaboradas pela entidade e que usufruem dos recursos;
2. Imputar os gastos dos recursos às atividades;
3. Discernir os indutores de custo mais apropriados para cada atividade que devem ser empregues para alocar os gastos das atividades ao objeto de custo final. Estes indutores de custo devem ser escolhidos tendo em conta relações causais ou critérios de razoabilidade;
4. Indicar o custo unitário de cada indutor de custo;
5. Distribuir os custos das atividades aos bens e serviços concebidos multiplicando o custo unitário de cada indutor de custo pelas quantidades desse indutor despendidas por cada bem ou serviço.

3.7.1 Fundamentos para a implementação do modelo ABC nos hospitais

Os principais fundamentos para a implementação do modelo ABC nos hospitais são os seguintes (Hoyos, 2016):

- Para a atividade assistencial:
 - Favorece a avaliação económica das alternativas, como por exemplo verifica se é rentável para os hospitais produzir internamente ou se é melhor recorrer ao outsourcing. Isto é possível, em virtude de neste modelo se obterem os gastos das tarefas implicadas;
 - Defende a gestão da qualidade total, uma vez que pretende a qualidade perfeita nos serviços prestados nos hospitais;

- Favorece a melhoria contínua, já que como os hospitais têm de averiguar os custos por atividades, os gestores detêm uma informação preciosa sobre os procedimentos que são desempenhados. Assim sendo, os gestores podem indagar a forma de execução destes procedimentos.
- Para a estratégia:
 - Promove a flexibilização do ciclo de vida dos protocolos, posto que transmite uma linguagem e um referencial analítico semelhante em todas as atividades. É o caso de quando os hospitais apreciam o rendimento médico e económico dos investimentos que devem ter em consideração também o seu tempo de amortização, tendo uma avaliação mais global;
 - Encaminha a estratégia, na medida em que informa a direção sobre a atividade assistencial e também sobre o consumo dos recursos de cada uma das atividades que compreendem a sua cadeia de valor;
 - Correlaciona-se com o planeamento e controlo, uma vez que o sistema de controlo tem de estar em conformidade com os sistemas de planificação;
 - Possibilita uma gestão estratégica dos impulsionadores dos gastos, visto que permite uma gestão apropriada dos gastos e, logicamente, dos seus causadores.
- Para o cálculo dos gastos:
 - Refina o cálculo, no sentido de encontrar a afetação mais adequada entre os recursos e produtos/serviços finais.

Para além disso, Costa et al. (2008) referem ainda que este modelo permite o benchmarking ao nível da eficiência das atividades desenvolvidas pelos diversos hospitais.

3.7.2 Implementação do modelo ABC nos hospitais públicos portugueses (SCAH)

Em 2007, numa primeira fase, o SCAH foi implementado: no Hospital Infante D. Pedro; no Hospital de Santa Marta; no Centro Hospitalar do Baixo Alentejo; no Hospital Geral de Santo António e no Hospital do Barlavento Algarvio (Costa et al., 2008). O objetivo

desta fase era conhecer os gastos hospitalares da forma mais precisa possível, de modo que os preços pagos aos hospitais refletissem a sua atividade (Pereira, 2020).

Numa segunda fase, em 2008, o projeto foi implementado: no Hospital de Magalhães Lemos; no Instituto Português de Oncologia do Porto; no Instituto Português de Oncologia de Lisboa; no Hospital de Santo André; no Hospital Curry Cabral e no Hospital de Faro (Vaz, 2013). Porém, na segunda fase, o propósito do projeto consistia em averiguar os gastos suportados no tratamento da oncologia e das doenças mentais (Borges et al., 2010).

Para além disso, em 2009, o Hospital de São João (HSJ) autonomamente e suportando os custos na integralidade, também implementou este projeto (Vaz, 2013).

De seguida, vou apresentar relativamente ao SCAH a terminologia utilizada, os objetivos, a metodologia, a caracterização das regras adotadas para a alocação dos gastos, o processo de implementação e os desafios e inconvenientes da sua implementação que se encontram presentes em Borges et al. (2010).

3.7.2.1 Terminologia utilizada no SCAH

Para além da noção dos gastos diretos já referidos, importa frisar mais três gastos essenciais para o SCAH, como é o caso dos gastos comuns, conjuntos e não tratados em ABC. Os gastos comuns representavam gastos que não têm uma relação de causa efeito com o serviço prestado, como por exemplo Gastos com o Pessoal do CA, sendo que foram imputados a todos os serviços e produtos do hospital. Os gastos conjuntos foram repartidos por um grupo de produtos ou serviços sem que se verifique com estes uma ligação de causa e efeito, como por exemplo os gastos de quebras da farmácia que foram alocados a todos os serviços adquirentes de medicamentos. Os gastos não tratados em ABC que não foram relevantes pela sua essência, como é o caso das dívidas incobráveis, ou que tenham origem numa compensação em receita que não foi examinada no custeio, como por exemplo as correções de faturação alistadas como gastos, foram, por isso, isolados.

As atividades consistiram na laboração realizada pelos hospitais, conseguindo ser desagregadas num grupo de tarefas e ações. Assim sendo, as atividades reconhecidas pelo SCAH corresponderam a atividades orientadas para os utentes (atividades de prestação de cuidados de saúde) e em atividades de suporte.

Os processos consistiram num grupo de atividades que tinham o mesmo fundamento, utilizavam recursos e eram transversais a todo o hospital. Neste Sistema foram considerados dois grandes grupos (Processos orientados para o utente e Processos de suporte), como sugere a figura 16.

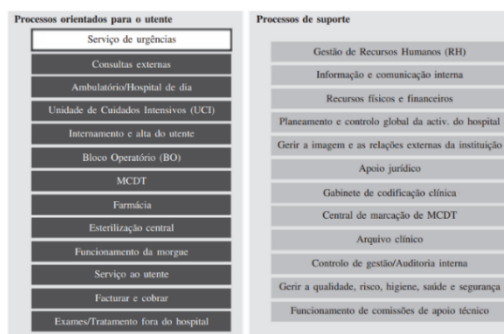


Figura 16 – Processos do SCAH (Retirado de Borges et al., 2010)

Os recursos corresponderam a aspetos económicos indispensáveis para a elaboração das atividades, como por exemplo os Medicamentos, os Fornecimentos e Serviços Externos e os Gastos com o Pessoal.

Os objetos de custeio retrataram o serviço final concedido pelos hospitais e o motivo para a elaboração de uma atividade. Assim sendo, foram definidas três espécies de objetos de custeio:

- Elementares que representaram os gastos dos atos clínicos e que puderam ser redistribuídos para outros objetos de custeio, como por exemplo um meio complementar de diagnóstico (objeto de custeio elementar) que incorporou o gasto total de um GDH (objeto de custeio final);
- Alocáveis a objetos de custeio finais que refletiram todos os objetos de custeio que detinham um nível de custeio intermédio antes de serem distribuídos a objetos de custeio finais, tais como consultas com Meios Complementares de Diagnóstico e Terapêutica (MCDT);
- Finais que usualmente foram constituídos por vários objetos de custeio elementares. Deste modo, exemplos de objetos de custeio finais foram GDH, patologias, serviços ou até mesmo os utentes.

Os cost drivers de recursos referiram-se à mensuração da utilização dos recursos pelas atividades reconhecidas para os hospitais.

Os cost drivers de atividades aludiram-se à determinação que possibilita calcular o nível de emprego das atividades pelos objetos de custeio.

3.7.2.2 Objetivos do SCAH

Sendo o modelo ABC identificado como um instrumento de pricing, permitindo assim à ACSS uma maior monitorização dos gastos, os objetivos do SCAH corresponderam a:

- Transformar os gastos de forma mais pormenorizada e entendíveis a todas as partes constituintes, de modo que os preços pudessem refletir a atividade hospitalar;
- Colocar de forma transversal para os hospitais a relevância do gasto na atividade hospitalar;
- Posicionar os profissionais numa vertente de mais “cost counscious”, entendendo a imprescindibilidade de se empregarem os recursos limitados de modo eficiente;
- Efetuar benchmarking dos gastos entre os diferentes hospitais do SNS, reconhecendo as atividades mais dispendiosas e as práticas mais eficientes. Assim sendo, verificava-se dentro de cada hospital as suas oportunidades de aprimoramento por meio do estudo das atividades e dos gastos que incidem.
- Definir, depois de apurados os gastos, diferentes situações de produção, identificando a sua repercussão nos gastos.

3.7.2.3 Metodologia do SCAH

A figura 17 apresenta a metodologia do SCAH efetuada nos hospitais públicos portugueses.

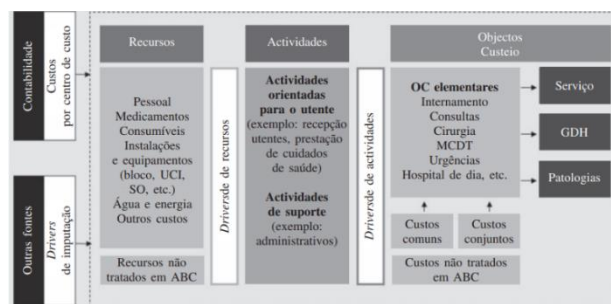


Figura 17 – Metodologia do SCAH (Retirado de Borges et al., 2010)

O sistema detinha duas fases:

1. Em primeiro lugar, a alocação dos gastos dos recursos a atividades atendendo a cost drivers de recursos;
2. E, posteriormente, na imputação dos gastos das atividades a objetos de custeio tendo em conta cost drivers de atividades.

Contudo, este Sistema teve alguns aspetos importantes de ressaltar:

- Foram organizadas as atividades nos hospitais segundo determinados processos tipos (Urgência, Consultas Externas, Internamento, Hospital de Dia, entre outros) possibilitando efetuar benchmarking entre todos os hospitais envolvidos;
- Foi empregue o método de Fully Distributed Cost, imputando todos os gastos averiguados pelos serviços conferidos em cada hospital;
- A capacidade excedentária e não utilizada não foi expressamente estudada;
- Outro aspeto que não foi considerado corresponde ao gasto associado ao serviço público.

3.7.2.4 Caraterização das regras adotadas para a alocação dos gastos do SCAH

Os gastos foram divididos em quatro grandes grupos: gastos diretos, gastos comuns, gastos conjuntos e gastos não tratados em ABC.

A técnica empregue para alocar os gastos diretos consistiu na distribuição dos gastos às atividades que os utilizavam e, posteriormente, na imputação desses gastos aos objetos de custeio, sempre considerando a relação de causa e efeito. Ocorreram ainda gastos que são específicos de determinados objetos de custeio, como por exemplo, os gastos da atividade de internato geral que foram alocados justamente ao objeto de custeio internato geral ou os medicamentos quando aplicados por unidade.

Contudo, nem todos os gastos conseguiram ser distribuídos com uma relação de causa efeito, concretamente alguns gastos conjuntos e os gastos comuns, pelo que foi indispensável critérios de repartição próprios para os distribuir. O critério escolhido foi o peso que cada um significava após cálculo dos gastos dos objetos de custeio elementares. Por conseguinte, esta opção teve como intuito não alterar a rentabilidade alistada a cada objeto

de custeio, nem a associação entre eles, já que, como estes gastos não tinham uma relação de causalidade, qualquer critério de imputação era meramente aleatório.

Relativamente aos cost drivers de recursos, vou salientar um exemplo utilizado que correspondeu às “Horas-homem”. Assim sendo, para realizar mais da atividade receção de doentes era imprescindível mais tempo do pessoal administrativo incumbido por esta atividade, empregando este cost driver.

Em relação aos cost drivers de atividades, vou mencionar um driver utilizado, como por exemplo, o número de dias de internamento.

3.7.2.5 Explicação do processo de implementação do SCAH

O SCAH deteve 5 fases (planeamento e formação da equipa de projeto; ajustar o modelo; recolha e tratamento de informação; implementação da solução (ABC e reporting) e interpretação e comunicação de resultados).

Na fase do planeamento e formação da equipa de projeto constituiu-se a equipa do projeto que se encarregava da concretização do SCAH. Como tal, foi delineado todo o conhecimento imprescindível para calcular os gastos.

Na fase do ajustamento do modelo de custeio, efetuou-se a adaptação das estruturas (ou seja, das atividades e objetos de custeio) dos hospitais segundo a sua natureza, reconhecendo as divergências entre o modelo de custeio que se verificava e a realidade operacional dos hospitais.

Na fase da recolha e tratamento da informação, tal como o próprio nome indica, procedeu-se ao levantamento e processamento da informação essencial ao modelo de custeio, tendo sido primordial a colaboração de todas as classes profissionais dos hospitais. Para além disso, foi analisada e ratificada a informação dos três módulos (recursos, atividades e objetos de custeio) que integram o Sistema.

Na fase da implementação da solução (ABC e reporting) foram formados os usuários das aplicações de suporte. Da mesma maneira, aperfeiçoou-se a aplicação, conferiu-se e legitimou-se os dados alcançados para um ano, sendo, mais uma vez, imprescindível a colaboração dos profissionais de saúde, assegurando que estes concordavam com os resultados obtidos e com as validações/correções.

Na fase da interpretação e comunicação dos resultados, foram disseminados internamente pelos vários serviços dos hospitais os resultados que, depois de aceites, foram incorporados na base de dados nacional da ACSS.

Por fim, é de salientar que existiram ações de formação em todas as fases, juntamente com formações no local de trabalho, tendo como propósito possibilitar à equipa de trabalho deter o *know how* essencial para desenvolver as atividades e gerir o sistema nos anos posteriores.

3.7.2.6 Desafios e inconvenientes na implementação do projeto

No que diz respeito aos desafios e inconvenientes no processo de implementação do projeto, foram verificados alguns aspetos, dos quais vou especificar dois:

- A definição das atividades foi particularmente difícil de ser realizada, já que, embora todas as classes profissionais dos hospitais delineassem minuciosamente todos os seus encargos, foi essencial constatar apenas aquelas que detinham alguma importância em termos qualitativos e quantitativos, no sentido de não se estar a considerar atividades que depois iriam ter um gasto irrisório;
- A determinação de critérios de imputação dos recursos e atividades foi várias vezes complicada de se realizar por carências de informação, por pouca qualidade dos registos ou até mesmo ausência destes. Por conseguinte, foi inevitável efetuar estudos específicos que fornecessem informações adequadas, como por exemplo, quando não existiam registos dos consumos de Medicamentos por unidade, foi essencial reconhecer o tipo de Medicamento e a quantidade despendida por cada especialidade, procedimento cirúrgico ou outro ato tendo em conta o seu serviço.

3.7.2.7 Estudos sobre o modelo SCAH

Relativamente ao modelo SCAH só encontrei três estudos associados a este tema.

O primeiro estudo foi o de Borges, et al. (2010) e, como já explanei anteriormente grande parte das tarefas efetuadas, vou destacar o resultado de um objeto de custeio elementar. No objeto de custeio elementar do Procedimento cirúrgico da Laqueação e

stripping de veias varicosas dos membros inferiores, como alude a figura 18, analisou-se os gastos dos recursos, das atividades e dos gastos comuns. Deste modo, averiguou-se que o maior gasto era nas atividades, sendo que era no Bloco Operatório que existiam os maiores gastos. Ao nível dos recursos, grande parte dos gastos era referente aos Medicamentos. Os gastos comuns, que incluíam a maioria dos gastos das atividades de suporte dos hospitais, representavam 14,43% dos gastos deste objeto de custeio elementar, sendo um valor bastante significativo.

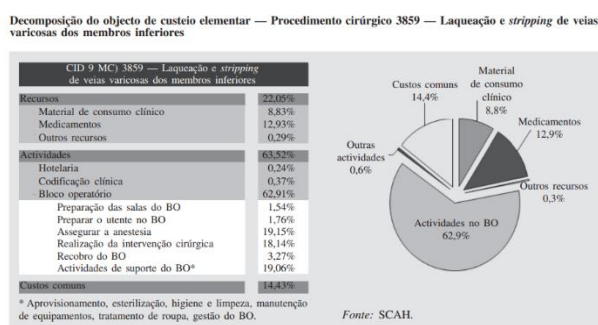


Figura 18 — Gastos do objecto de custeio elementar - Laqueação e *stripping* de veias varicosas dos membros inferiores (Retirado de Borges et al., 2010))

O segundo estudo foi o de Nunes (2012) que refere a aplicação do SCAH ao Serviço de Ortopedia do HF em 2007. Para este serviço no SCAH foram considerados mais gastos do que no MSH. Por conseguinte, a explicação para este facto correspondeu a terem sido considerados diferentes valores nos gastos da secção Não Imputáveis no MSH e nos gastos dos recursos não tratados em ABC e na repartição dos gastos indirectos nestes dois modelos. Para além disso, apresentou para este Serviço os gastos dos recursos e das atividades e os gastos unitários dos objetos de custeio finais (50 GDH). Assim sendo, relacionou estes gastos unitários com a Portaria n.º 567/2006 que, alegadamente, tinha em consideração os gastos concretos e o equilíbrio de exploração (Ministério da Saúde, 2006). Por fim, verificou a margem unitária e total dos 50 GDH, tendo constatado que existia um prejuízo enorme (215 368,11€). Aliás, segundo uma entrevista efetuada ao Vogal do CA do HF, uma das primordiais críticas a este Sistema consistia no facto de muitos dos recursos terem de ser carregados manualmente no programa, embora grande parte dos dados indispensáveis conseguissem ser proporcionados de forma automática, o que poderia acarretar resultados distorcidos que não eram plausíveis para um sistema de custeio considerado eficiente.

O terceiro estudo foi o de Vaz (2013) que fez uma análise crítica do SCAH efetuado no HSJ e, posteriormente, implementou o modelo ABC para o Serviço de Cirurgia Cardiorácica do CHUSJ. Relativamente às principais tarefas efetuadas sobre a análise crítica do SCAH realizado no HSJ importa referir que:

- Foi efetuada uma análise global de toda a informação que o CHUSJ tinha em sua posse, verificando-se que os resultados apurados para o ano de 2009 eram desconhecidos por praticamente todo o hospital;
- Foram examinados os resultados do ano de 2009 e constatou-se que os valores eram desadequados com a realidade;
- Foram analisados os métodos de validação dos resultados obtidos, todavia não existia muita informação sobre estes;
- Foi aferida a viabilidade da atualização para o ano de 2012, tendo-se averiguado a inviabilidade deste Sistema.

No que concerne às principais tarefas efetuadas na implementação do modelo ABC para o Serviço de Cirurgia Cardiorácica, estas consistirem em:

- Formar a equipa e orientar os gestores e responsáveis dos serviços em análise;
- Reconhecer e listar os objetos de custeio (elementares e finais);
- Recolher, registar e descrever as atividades efetuadas;
- Recolher a produção do serviço e os dados financeiros e reconhecer os recursos através da plataforma B.I.;
- Definir os indutores de recursos e de atividades;
- Efetuar todos os cálculos precisos ao alcance dos gastos e executar a validação dos resultados.

3.7.2.8 Vantagens e desvantagens do SCAH

De acordo com Borges et al. (2010), o SCAH detinha como principal vantagem a transparência dos seus gastos. Proporcionava também o ajustamento dos preços, uma gestão e negociação de orçamentos mais perentória, o benchmarking entre hospitais, o reconhecimento de desvios consideráveis onde era preciso correções ou medidas específicas dos hospitais e da entidade pagadora. A entidade pagadora com o SCAH também podia

tomar decisões sobre os preços, ter informações sobre as atividades hospitalares e sobre os novos serviços. No final deste projeto, segundo Santos (2012), ficou patente a aplicabilidade do SCAH nos hospitais públicos portugueses, possibilitando conferir com pormenor os gastos de cada ato médico, compreender e descrever as atividades hospitalares assim como as relações entre os diversos serviços.

No entanto, de acordo com o mesmo autor, o projeto só logrou de investimento para a fase de implementação e apresentou como inconvenientes: a demora da sua conceção e do apuramento dos gastos; o problema de conexão com os diferentes sistemas de informação presentes nos hospitais e também a existência de informação só ao nível do produtor que não estava presente informaticamente nos hospitais. Para além das desvantagens já enunciadas nos trabalhos realizados por Vaz (2013), Borges et al. (2013) e Nunes (2012), Lourenço (2011) apresentou mais um obstáculo ao projeto, nomeadamente, a dificuldade em confrontar a informação disponível com a dos anos transatos. Para a ACSS, o principal constrangimento deste projeto referiu-se à impossibilidade de realizar comparações entre as entidades de saúde (Nunes, 2012). Para este facto muito contribuiu a dificuldade em standardizar e clarificar conceitos, de uma denominação idêntica nos objetos de custeio, da utilização do mesmo modelo de custeio e de uma solução de *reporting* que possibilitasse uma avaliação objetiva dos dados. Devido a estas dificuldades, o projeto SCAH acabou por ser suspenso, a nível nacional, pela ACSS.

3.8 Modelo Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC)

O modelo ABC não acarretou a implementação que era augurada (Dalmácio et al., 2009). A principal razão correspondeu aos elevados custos que o tempo, a conceção e manutenção do modelo verificavam, fazendo com que o modelo não fosse atualizado com frequência (Kaplan & Anderson, 2004).

Nesse sentido, para suprir as dificuldades do modelo ABC, surgiu em 2004 o modelo TDABC criado pelos autores Kaplan e Anderson. O modelo TDABC, tal como o próprio nome indica, detém o mesmo conceito que o modelo ABC tradicional, contudo o modelo TDABC tem também em consideração o fator tempo. Desse modo, facilita o apuramento dos gastos, já que emprega equações de tempo que direta e automaticamente imputam os gastos dos recursos aos desempenhos das atividades e aos procedimentos das transações (Kaplan & Anderson, 2007). Assim, este modelo torna-se mais facilmente compreensível e

menos oneroso, tendo uma estrutura transparente e acessível de implementar e de atualizar (Pereira, 2020).

No modelo TDABC é somente necessário calcular dois procedimentos: a Taxa de Custo da Capacidade do departamento e a capacidade requerida, normalmente o tempo, para a realização de uma tarefa no departamento (Kaplan & Anderson, 2007).

A Taxa de Custo da Capacidade do departamento corresponde ao custo da capacidade fornecida pelo departamento, por exemplo, os gastos com pessoal, com o equipamento e com a tecnologia, sobre a capacidade prática dos recursos desse departamento.

A capacidade requerida para a realização de uma tarefa num departamento corresponde na obtenção do tempo necessário para se efetuar essa tarefa por meio de entrevistas ou presenciando a elaboração dessa tarefa.

3.8.1 Modelo TDABC na área da saúde

Kaplan & Porter (2011) desenvolveram 7 passos para a implementação do modelo TDABC na área da saúde, sendo eles:

1. Verificar a condição médica do paciente;
2. Estabelecer a cadeia de valor da prestação de cuidados consoante a condição clínica do utente, isto é, reconhecer todas as atividades-chave;
3. Potenciar mapas de processos de cada atividade no atendimento do paciente, referindo os recursos diretos e indiretos presentes em cada processo;
4. Alcançar as estimativas de tempo de cada processo, prevendo o tempo que cada recurso despende com um utente em cada etapa do processo;
5. Calcular o custo do fornecimento de todos os recursos no atendimento dos pacientes;
6. Determinar a capacidade de cada recurso e a Taxa de Custo da Capacidade;
7. Calcular o custo total do atendimento do paciente.

3.8.2 Estudos sobre o TDABC nos hospitais portugueses

Desde esta proposta de Kaplan e Porter que o modelo TDABC foi considerado muito mais viável para a área da saúde. Em Portugal, este modelo na área hospitalar tem sido alvo de alguns estudos.

Ferreira (2013) elaborou um projeto no Hospital da Trindade para averiguar se o reembolso efetuado pelas entidades convencionadas recompensava os gastos dos atos cirúrgicos. Nesse sentido, efetuou as seguintes fases para implementar este modelo:

1. O diagnóstico da instituição e qual a sua unidade de análise;
2. O reconhecimento dos serviços;
3. A determinação e imputação dos gastos;
4. O custeio dos objetos de custo;
5. Recomendações de aprimoramento para a organização.

Ribeiro (2014) realizou um estudo de caso para constatar o custo de um dia de internamento numa Unidade de Cuidados Continuados incorporada na Ordem da Trindade para três tipologias de doente: A - a situação mais grave; B - a situação moderada e C - a situação mais leve. Para isso, orientou-se pela seguinte estrutura:

1. Delineação da condição clínica;
2. Reconhecimento e imputação dos recursos;
3. Custeio do objeto de custo;
4. Estudo da criação de valor.

Lopes (2017) procedeu a um projeto no Hospital da Prelada com o intuito de deparar os gastos dos tratamentos de um ato cirúrgico de ortopedia de um doente. Deste modo, a autora usou a seguinte estrutura:

1. Albergou os dados muitas vezes através de estimativas;
2. Verificou os recursos;
3. Definiu o cálculo de custo por minuto;
4. Estabeleceu a estimativa das unidades de tempo das atividades e subatividades;
5. Calculou o gasto por doente.

Santos et al. (2017) efetuaram um projeto na Unidade de Diálise do Serviço de Nefrologia do CHUPORTO, que posteriormente, teve publicação na revista O Hospital, com o intuito de caracterizar ao pormenor os gastos dos produtos, serviços, atividades e processos desta Unidade, demonstrando aspetos estratégicos que originassem uma maior rentabilidade. Utilizaram a seguinte estrutura:

1. Apuraram os gastos pela contabilidade de gestão (PCH) para este Serviço;

2. Delinearam os recursos e a respetiva capacidade à disposição;
3. Estruturaram as principais atividades e procedimentos de cada recurso;
4. Determinaram a organização multidimensional dos objetos de custeio alcançando, para cada um, os seus valores e delineando que diferentes espécies de custo puderam ser imputadas por diferentes níveis:
 1. A imputação dos gastos diretos que estavam associados com um único objeto de custeio;
 2. A alocação dos gastos que diziam respeito a uma espécie de recursos, funcionais ou de suporte;
 3. Para alguns recursos, usualmente de suporte e sem relação direta com os objetos de custo, alocou-se aos recursos funcionais por meio de indutores simplificados;
 4. A imputação dos gastos dos recursos às atividades;
 5. A alocação dos gastos das atividades a cada objeto de custo por meio de equações de tempo;
 6. A imputação entre objetos de custo.

É de realçar também que os gastos indiretos foram distribuídos por ato médico.

Santos (2018) realizou um projeto na Unidade de Cuidados Continuados Integrados da Batalha, com o fundamento de conferir o gasto e a sua composição nos doentes da instituição, tendo em conta situações clínicas diferentes (ligeira gravidade, moderada gravidade, elevada gravidade, extrema gravidade).

Desse modo, a autora recorreu à seguinte estrutura:

1. Reconhecer a condição clínica dos utentes;
2. Delinear a cadeia de valor;
3. Elaborar o mapa de processo;
4. Alcançar as estimativas de tempo para cada processo;
5. Obter o gasto dos recursos envolvidos no cuidado ao paciente;
6. Calcular a Taxa de Custo de Capacidade de cada recurso;
7. Determinar o gasto total do cuidado ao utente, alcançando o custo diário por doente de cada condição clínica.

Pereira (2020) efetuou um estágio, com a finalidade de alcançar o custo por doente sem comorbilidades com grau de severidade 1 para a cirurgia de ambulatório das cataratas unilateral no CHUC. Para tal, a autora seguiu a mesma estrutura que no trabalho anterior, aplicando-a ao seu caso. Porém, a autora não apreciou o custo total do ciclo completo da cirurgia de ambulatório das cataratas nem incluiu nos seus cálculos os gastos de Anestesiologia, Lavandaria, Farmácia, Administração e Amortizações e Depreciações.

3.8.3 Vantagens e desvantagens do modelo TDABC na área da saúde

Os principais benefícios do modelo TDABC na área da saúde correspondem a (Kaplan & Porter, 2011):

- Excluir os processos que não evidenciam valor e também as variações desnecessárias de alguns processos;
- Aprimorar a utilização dos recursos;
- Reorganizar a prestação dos cuidados de saúde;
- Combinar as atividades clínicas com os processos;
- Acelerar o tempo de atendimento;
- Otimizar todo o ciclo de atendimento.

Relativamente às contrariedades do modelo TDABC na área da saúde segundo Kaplan et al. (2015), Crott et al. (2016) e Alaoui & Lindefors (2016) consistem em:

- Não contabilizar os gastos suportados pelos utentes, como por exemplo os medicamentos ambulatoriais e os copagamentos, nem os custos de oportunidade;
- Fundamentar-se no acerto das estimativas de tempo. No entanto, quando os trabalhadores sentem que estão a ser examinados podem alterar o seu dia-a-dia, provocando distorções na obtenção do tempo e, consequentemente, no custo do utente;
- Ser difícil mensurar o tempo ocioso e a capacidade;
- Ser complexo apreciar com exatidão o gasto e o tempo de todos os intervenientes no processo de saúde;
- Ser difícil comparar os gastos obtidos, porque não existe uma uniformização deste modelo.

4. Projeto de implementação da contabilidade de gestão da UIPF de 2020 e 2021

4.1 Elaboração da contabilidade de gestão da UIPF para 2020 e 2021

Quando se efetua a contabilidade de gestão é muito importante ter em atenção o destinatário desta, de modo que as conclusões retiradas consigam ter efeitos práticos nas decisões dos gestores. No HML, a contabilidade de gestão é efetuada para o CA, tendo, portanto, que se definir possíveis metodologias e formas de apresentação com este Órgão Social.

A UIPF, como já foi mencionado, representa uma Unidade recente neste Hospital. Assim sendo, era do máximo interesse do CA conhecer detalhadamente os seus gastos, já que existiam colaboradores pertencentes a este Órgão Social que consideravam que esta Unidade originava um prejuízo substancial.

Deste modo, em primeiro lugar vou salientar os aspetos que mais influenciaram o apuramento dos gastos da UIPF para o ano de 2021 e 2020, exemplificando com o ano de 2021 e apontando as diferenças no cálculo de um ano para o outro.

Posteriormente, vou referir os resultados obtidos, a comparação dos gastos de 2021 em relação a 2020 e as principais atividades realizadas pelos profissionais desta Unidade e o respetivo tempo despendido em 2020.

Os objetivos traduziram-se em:

- Averiguar o modo como a contabilidade de gestão estava implementada no HML;
- Sugerir diligências de melhoria desta contabilidade;
- Conhecer o funcionamento do Hospital;
- Analisar a viabilidade da UIPF no âmbito do estabelecido para o seu financiamento;
- Verificar uma proposta de adequação do preço de referência estabelecido no seu contrato-programa;
- Conhecer as atividades efetuadas pelos profissionais nesta Unidade e o tempo empregue pelos profissionais.

4.1.1. Imputação dos gastos

Em primeiro lugar, foi planeado o modo como seria possível atingir este objetivo.

Foi utilizado o PCAH e os seus critérios de imputação, em virtude de este modelo ter sido o único que conseguiu ser implementado na generalidade dos hospitais do SNS, como foi averiguado na Revisão de Literatura. Embora tenha algumas desvantagens como em todos os modelos, adaptava-se à estrutura organizativa do Hospital e também pela razão de ser o modelo utilizado pelo HML. Assim sendo, foi utilizado o MSH e o método de distribuição utilizado foi a distribuição sequencial, ainda que tenha sido apresentada uma distribuição que incorpora o método recíproco e sequencial. Na minha opinião, a distribuição que apresentei, apesar de não representar de forma exímia a distribuição dos gastos indiretos como o método recíproco, era executável no programa informático Microsoft Excel e revelava de forma mais fidedigna a distribuição dos gastos indiretos. Contudo, no HML apenas pretendiam considerar um dos três métodos do PCAH: o método direto ou sequencial ou recíproco. Dessa forma, as razões para ter sido utilizado o método de distribuição sequencial em vez do direto foram o facto de o método sequencial se mostrar exequível no programa informático Microsoft Excel e de representar melhor a distribuição dos gastos indiretos. No mesmo sentido, o motivo para ter sido utilizado o método sequencial em vez do recíproco correspondeu à complexidade de cálculo do método de distribuição recíproco no programa informático Microsoft Excel, nomeadamente na repartição dos gastos das secções Administrativas entre si quando se distribui os gastos totais destas secções, o que inviabilizou realizá-lo. É de salientar que na Revisão de Literatura verificou-se que existia um programa informático (ARCA) que permitia efetuar o método de distribuição recíproco, todavia, pelo facto de não ser atualizado há muitos anos, impossibilitou a sua utilização. Deste modo, os gastos totais das secções Administrativas foram repartidos pelas secções Auxiliares de Apoio Geral, de Apoio Clínico e pelas secções Principais, enquanto os gastos totais das secções Auxiliares de Apoio Geral foram distribuídos pelas secções Auxiliares de Apoio Clínico e pelas secções Principais e os gastos totais das secções de Apoio Clínico pelas secções Principais. Os critérios de imputação utilizados foram adaptados ao método de distribuição adotado.

Para além disso, foi utilizado o layout da contabilidade de gestão de 2014 no programa informático Microsoft Excel, facultado pela responsável pela contabilidade de gestão, que foi atualizado, tornado muito mais automático e acrescentado com folhas de

cálculo, a conta 6 da Contabilidade Financeira de 2020 e 2021 e estatística dos dois anos. Para o ano de 2020, foi ainda utilizado um ficheiro das amortizações, já que na conta 6 desse ano na rubrica das amortizações existiam inúmeros valores negativos. Por conseguinte, a conta 6 foi a escolhida para trabalhar os gastos, uma vez que, embora exista uma conta destinada para a contabilidade analítica, a conta 9, esta é muito agregada, possibilitando somente neste Hospital verificar as seguintes contas: 9161 (Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas), 9162 (Fornecimentos e Serviços Externos), 9163 (Gastos com o Pessoal), 9164 (Gastos de Depreciação e de Amortização), 9165 (Perdas por Imparidade), 9167 (Provisões do Período) e 9168 (Outros Gastos e Perdas). Foram utilizados todos os gastos da conta 6 e nesta conta foi colocado um sinal contrário em todas as rubricas do valor resultado, dado que no ficheiro do programa informático de onde se extrai a conta 6 os gastos apareciam com sinal contrário. Importa referir que foi ainda efetuada uma listagem dos gastos diretos, como refere o anexo 6, e outra dos gastos indiretos, como menciona o anexo 7, onde foram apresentados os gastos finais de cada centro de custo, de forma a considerar os gastos mais pertinentes e a conhecê-los detalhadamente. Assim sendo, a listagem dos gastos diretos foi elaborada através das contas presentes na conta 6, das designações das contas disponibilizadas pela ACSS e do mapa de realização das secções homogéneas – custos do PCAH e a listagem para os gastos indiretos consoante este mesmo mapa e as secções Administrativas e Auxiliares presentes neste Hospital.

4.1.1.1 Gastos diretos

4.1.1.1.1 Gastos com o Pessoal

Os Gastos com o Pessoal neste Hospital e, consequentemente, na UIPF são alocados, tal como sugerido na Revisão de Literatura, pelo Serviço de RH tendo em conta a carga horária dos profissionais.

4.1.1.1.2 Gastos do centro de custo – Outros

Subsequentemente, efetuou-se a repartição dos gastos do centro de custo – Outros (4299039) tendo em consideração a conta, os centros de custo que foram designados pelo Hospital, pois existiam 3 centros de custo que o HML não considerava nesta repartição e também os gastos desses mesmos centros de custo. O centro de custo – Outros tem englobado acréscimos, as respetivas anulações e outros gastos onde não está especificado o seu centro de custo. A título de exemplo, na conta 6321157 (Pessoal em regime de contrato

individual de trabalho sem termo - Remuneração Base do Pessoal Assistente Operacional), existia um valor negativo de 328,10€, no qual foi efetuada uma repartição proporcional pelos gastos dos respetivos centros de custo desta conta, ficando a UIPF com o valor de 110 511,23€, como sugere o anexo 8.

4.1.1.1.3 Gastos do Edifício E

Neste Hospital existiam centros de custo que detinham 100% da área de determinados Edifícios. Assim sendo, foram imputados os gastos desses Edifícios a esse único centro de custo, como por exemplo os gastos do Edifício E que foram imputados à UIPF. As amortizações destes Edifícios, tal como explanado na Revisão de Literatura, foram calculadas em consonância com o SNC-AP.

4.1.1.1.4 Gastos da Neurologia e da Medicina Interna

No HML existiam centros de custo nas secções de Apoio Clínico que correspondiam a consultas internas, como é o caso da Medicina Interna e da Neurologia.

No que concerne à repartição das consultas internas, esta distribuição foi efetuada por meio do número de consultas. Foi fundamental obter o valor das consultas dos centros de custo do Internamento que as solicitaram, de modo que fosse possível distribuir os seus gastos corretamente. Desse modo, os gastos foram repartidos tendo em consideração a sua conta e a percentagem de consultas. Exemplificando, no centro de custo da Neurologia que tem um total de 171 consultas internas foram requeridas 4 consultas pela UIPF, ou seja, 2,34% do total das consultas internas de Neurologia. Assim sendo, a UIPF recebeu essa percentagem dos gastos de cada conta do centro de custo das consultas internas de Neurologia, como sustenta o anexo 9.

4.1.1.1.5 Gastos com os testes Covid-19 dos utentes

Esta etapa envolveu o Serviço de Aprovisionamento e a responsável por quantificar os testes COVID-19. Em 2021, o HML teve como política repartir os gastos dos testes Covid-19 dos utentes pelos respetivos centros de custo, enquanto em 2020 colocou o valor dos gastos dos testes Covid-19 dos utentes no centro de custo do Internamento Covid-19. Desta forma, foi-nos informado que em 2021 os testes Covid-19 detinham 4 preços: 139, 30€ quando realizados fora do Hospital e 65€, 45€ e 40€ quando efetuados no Hospital. Contudo, o valor fornecido pelo Serviço de Aprovisionamento e pela responsável do número

de testes era diferente do valor registado na conta 6. Nesse sentido, fomos investigar o motivo para tal ter acontecido e descobrimos que existiam 136 testes do valor de 45€ que foram efetuados em 2020, mas que tinham sido pagos em 2021, estando já contabilizados no ano de 2020. No entanto, não se sabia em que centros de custo retirar esses 136 testes. Assim sendo, foi acordado com os supervisores que se realizava uma distribuição proporcional desses testes considerando os testes requeridos pelos respetivos serviços, tendo a UIPF ficado com 64 testes ao invés dos 75 testes que estavam contabilizados inicialmente, como sugere o anexo 10. De seguida, foi imputado o valor dos gastos finais dos testes COVID-19 dos utentes aos respetivos centros de custo, tendo sido alocado à UIPF 9 450€, como refere o anexo 11.

4.1.1.1.6 Gastos dos centros de custo das secções Administrativas

Nesta etapa originou-se a agregação de todos os centros de custo começados por 41 e 42. Deste modo, a denominação para o centro de custo 41 passou a ser de Administração e Direção (AD) e para o centro de custo 42 de STA, possibilitando, como veremos de seguida, distribuir estes gastos.

4.1.1.2 Gastos indiretos

4.1.1.2.1 Gastos das secções Administrativas

O critério de repartição do PCAH dos gastos das secções Administrativas corresponde a distribuir estes gastos pela proporcionalidade dos gastos diretos das secções Principais, Auxiliares e Administrativas. No entanto, devido ao método de distribuição sequencial, a distribuição foi efetuada pela proporcionalidade dos gastos diretos das secções Principais e Auxiliares, como já mencionado.

Nas secções Administrativas do HML, nomeadamente nos STA, constata-se uma secção importante para a UIPF que era o SSA. Este centro de custo está definido, tal como o SIE e PJ já mencionados na secção 2.3, no PCAH como uma secção Auxiliar de Apoio Geral, tendo como modo de imputação uma tabela a elaborar pela instituição (Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde, 2007). Este Hospital considera que a melhor forma de o fazer é pelo critério das secções Administrativas, embora tenhamos implementado uma novidade com a UIPF, como veremos seguidamente. Para além desta secção, os STA ainda verificavam os gastos internos da água, eletricidade e gás. Estes

consumos, segundo o PCAH, deveriam ser distribuídos pelas secções por uma tabela concebida pelos hospitais, sendo assim gastos diretos dessas secções (Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde, 2007). Contudo, no HML não existia essa tabela e tendo em consideração uma reunião efetuada com o responsável por registar estes consumos foi considerado repartir estes gastos pelos centros de custo que se encontravam no Hospital através do critério de imputação das secções Administrativas.

Assim sendo, para o apuramento dos gastos dos STA para a UIPF foi importante verificar a distribuição dos gastos da água, eletricidade e gás, do SSA e, de seguida, os restantes gastos dos STA, que não averiguavam os gastos dos centros de custo da Psiquiatria do Exterior que foram explicados na secção 2.3. Para a distribuição dos gastos da AD é importante também frisar que os gastos repartidos também não verificavam os gastos dos centros de custo da Psiquiatria do Exterior.

Relativamente à repartição dos gastos da água, eletricidade e gás foram alocados para a UIPF 29 402,27€, como menciona o anexo 12.

No que se refere à imputação dos gastos do SSA, esta Unidade detinha um segurança próprio de oito em oito horas, ou seja, 3 seguranças por dia. Tendo em conta que no HML existiam 9 seguranças por dia, 6 na entrada deste Hospital e 3 na UIPF, um terço do total do SSA foi imputado unicamente a esta Unidade (111 864,76€). O restante valor foi repartido por todos os centros de custo Principais e Auxiliares, incluindo uma parte desse valor para a UIPF (16 919,97€), como refere o anexo 13.

A distribuição dos restantes gastos do STA das secções Administrativas foi pelos centros de custo Principais e Auxiliares, tendo alocado à UIPF 153 487,74€ e relativamente ao centro de custo da AD foi repartido para a UIPF 62 868,54 €, como está presente no anexo 14. O gasto total das secções Administrativas na UIPF foi de 374 543,28 €, como sustenta no anexo 15.

4.1.1.2.2 Gastos das secções de Apoio Geral

O HML considerava como secções de Apoio Geral: os Transportes (Serviço de Viaturas); a Barbearia; o Serviço de Higiene e Limpeza; o Serviço de Tratamento de Roupas e o Serviço de Alimentação e Dietética.

Para a UIPF verificaram-se gastos dos Transportes, da Barbearia em 2020 (em 2021 já não existiu gastos da Barbearia), do Serviço de Tratamento de Roupas e do Serviço de Alimentação e Dietética. A título de exemplo, vou salientar o centro de custo Transportes. De acordo com o PCAH este centro de custo tem como critério de repartição uma tabela realizada pelo hospital, sendo que neste Hospital a tabela criada tem como fundamento o número de quilómetros realizados por cada centro de custo. Em primeiro lugar, foi necessário verificar o número de quilómetros, tendo a UIPF 3 112 km, como sugere o anexo 16. De seguida, devido ao método sequencial, foi necessário repartir de forma proporcional o número de quilómetros dos centros de custo das secções Administrativas e Auxiliares de Apoio Geral pelo número de quilómetros dos centros de custo das secções Principais e Auxiliares de Apoio Clínico, tendo a UIPF registado no total 4 048 km, como menciona o anexo 17. Posteriormente, foram distribuídos os gastos totais dos Transportes pelo número de quilómetros verificados, tendo a UIPF gastos de 6 697,34€, como alude o anexo 18.

4.1.1.2.3 Gastos das secções de Apoio Clínico

O HML considerava as seguintes secções de Apoio Clínico: Serviços Farmacêuticos; Serviço Social; Psicologia; Perícias Médico Legais e Médicas; Eletroconvulsoterapia e Anestesiologia; Técnicas de Psiquiatria e Patologia Clínica.

Para a UIPF averiguaram-se gastos dos Serviços Farmacêuticos, Serviço Social, Psicologia em 2021 (em 2020 não ocorreram gastos da secção auxiliar Psicologia, sendo de referir que a psicóloga pertencente a esta Unidade já estava afeta ao centro de custo da UIPF) e Patologia Clínica. Para exemplificar, vou salientar os gastos da Psicologia. Segundo o PCAH esta secção tem como critério de imputação distribuir os seus gastos pelas secções Principais requisitantes, tendo em conta os seus atendimentos. Assim sendo, não foi necessário ajustar este critério tendo em conta o método de distribuição sequencial. Em primeiro lugar, verificou-se o número de atendimentos da Psicologia, tendo a UIPF averiguado 10 atos e 58,2 de ponderação, como refere o anexo 19. Em seguida, foram repartidos os gastos totais da Psicologia pelos centros de custo Principais tendo em conta os seus atendimentos ponderados, onde a UIPF teve gastos de 1 333, 79€, como menciona o anexo 20.

Para além das dificuldades explanadas anteriormente, verificaram-se outras dificuldades para a obtenção dos gastos da UIPF, designadamente:

- ✓ Muito do conhecimento sobre a contabilidade de gestão deste Hospital estava centralizado na responsável que pela excessiva carga de trabalho, pese embora o excelente trabalho de acompanhamento realizado, dificultou o esclarecimento de algumas dúvidas;
- ✓ Não existir sustentabilidade da contabilidade de gestão, na medida em que a elaboração desta contabilidade de forma desagregada não era efetuada há bastante tempo;
- ✓ Na obtenção de alguma informação no devido tempo.

4.1.2 Cálculo dos gastos da UIPF

Depois de alcançados os gastos da contabilidade de gestão de 2020 da UIPF, foram verificados de forma detalhada todos os seus gastos, como refere o anexo 21.

Assim sendo, apurou-se que esta Unidade detinha gastos diretos totais de 988 674,86€ e por dia de internamento de 69,87€. Estes gastos diretos estavam muito alicerçados nos Gastos com o Pessoal (números começados por 63) que correspondiam a 54,01% dos 67,76% do peso dos gastos diretos nos gastos totais, nomeadamente na Remuneração Base do Pessoal de Enfermagem (19,53%), nos Encargos sobre Remunerações (10,02%) e no Subsídio de Férias e Natal (6,84%).

Os gastos indiretos consistiram em 470 392,76€ e por diária de internamento em 33,24€. Grande parte destes gastos indiretos correspondiam aos gastos com as secções Administrativas (21,48% dos 32,24% do peso dos gastos indiretos no gasto total), especialmente com a Segurança permanente nesta Unidade (40,09% dos gastos das secções Administrativas). Outro gasto importante correspondeu ao Serviço de Alimentação e Dietética que detinha 6,23%.

O total de gastos de 2020 correspondeu a 1 459 067,62€ e por diária de internamento a 103,11€.

Posteriormente a ter sido obtida a contabilidade de gestão de 2021 da UIPF foi possível constatar os gastos de 2021 e efetuar uma comparação do ano de 2021 relativamente a 2020 na UIPF, como sugere o anexo 22.

Em termos de gastos diretos, averiguou-se que esta Unidade em 2021 detinha gastos totais de 1 128 867,30€, sendo por dia de internamento de 78,04€. A maior parte dos gastos diretos corresponderam, tal como em 2020, aos Gastos com o Pessoal (55,64% dos 67,47% do peso dos gastos diretos), concretamente na Remuneração Base do Pessoal de

Enfermagem (19,34%), dos Encargos sobre Remunerações (10,24%) e do Pessoal Assistente Operacional (6,61%).

Em termos de gastos indiretos, apurou-se que a UIPF deteve gastos de 544 221,62 € e por dia de internamento de 37,62€. Grande parte destes gastos indiretos constatavam-se, tal como em 2020, nos gastos das secções Administrativas (22,39% dos 32,53% do peso dos gastos indiretos nos gastos totais), especialmente na Segurança permanente (34,38% dos gastos das secções Administrativas). Outro aspeto importante foi o Serviço de Alimentação e Dietética com 6,12%.

Nas comparações da contabilidade de gestão o que é importante salientar pela diversidade dos hospitais e para ter uma unidade de medida comparável são os gastos por dia de internamento.

Assim sendo, no que concerne a 2020 constatou-se um crescimento dos gastos em 12,54€, relacionando-se 8,16€ com gastos diretos, sendo os maiores aumentos na Remuneração Base do Pessoal Assistente Operacional (2,27€), na Remuneração Base do Pessoal de Enfermagem, que embora tenha um peso menor nos gastos em 2021 tem gastos unitários mais elevados (2,23 €) e nos Encargos sobre Remunerações (1,51€). É de salientar também a diminuição dos Gastos de Depreciação e Amortização (1,01€) e dos Outros Fornecimentos e Serviços Externos (0,87€).

Nos gastos indiretos verificou-se um incremento de 4,38€, em grande parte devido ao aumento dos gastos das secções Administrativas (3,74€) e também do Serviço de Alimentação e Dietética (0,65€), demonstrado por um incremento dos gastos das secções AD e STA das secções Administrativas e do número e gasto por refeições ponderadas no Serviço de Alimentação e Dietética. É de referir também a diminuição da Patologia Clínica (0,41€), refletido por um menor número e gasto por análises ponderadas e da Barbearia (0,2€) que em 2021 passou a ser os utentes desta Unidade a efetuarem o trabalho anteriormente realizado pelo barbeiro.

Para além do cálculo dos gastos, vou salientar uma etapa efetuada que no futuro pode ser utilizada para o cálculo dos gastos com a implementação do modelo ABC ou TDABC nesta Unidade, como é o caso da recolha das atividades orientadas para o utente e o tempo despendido pelas classes profissionais.

Em primeiro lugar, foi fundamental verificar o número e a composição dos colaboradores da UIPF, sendo disponibilizado um ficheiro pelo Serviço de RH.

Em segundo lugar, foi essencial constatar a carga horária que cada classe profissional realizava nesta Unidade. Assim, foi disponibilizada pela responsável pela contabilidade de gestão esta carga horária, a qual ainda foi preciso aperfeiçoar em consequência das reuniões efetuadas com os responsáveis das classes profissionais.

Em terceiro lugar, foi primordial o contato com os principais responsáveis das classes profissionais da UIPF, no sentido de apurar com exatidão as atividades e os seus tempos. Desse modo, foram efetuadas reuniões com os profissionais desta Unidade, para além de outras formas de contacto, nomeadamente através de e-mail.

Por conseguinte, para as classes profissionais foram recolhidas as seguintes atividades de 2020:

- Médicos – acolhimento do utente; assegurar os cuidados de saúde ao utente; efetuar relatórios/reuniões/organização do trabalho/trabalho em equipa e as relações com os tribunais/atividades no exterior para o utente, como refere o anexo 23.
- Enfermeiros – acolhimento do utente; vigilância e observação do utente; prestação de cuidados de saúde; atividades no exterior para o utente/relações com os tribunais; as intervenções psicoterapêuticas (em grupo ou individuais) e efetuar relatórios/reuniões/organização do trabalho/trabalho em equipa, como menciona o anexo 24.
- Assistentes Operacionais – assegurar os cuidados de saúde ao utente e efetuar relatórios/reuniões/organização do trabalho/trabalho em equipa, como sugere o anexo 25.
- Assistente Técnica – receção e registo do utente; efetuar relatórios/reuniões/organização do trabalho/trabalho em equipa e as relações com os tribunais/atividades no exterior para o utente, como alude o anexo 26.
- Terapeuta Ocupacional – o acolhimento do utente; realizar atividades de Terapia Ocupacional; efetuar relatórios/reuniões/organização do trabalho/trabalho em equipa e as relações com os tribunais/atividades no exterior para o utente, como transmite o anexo 27.
- Assistente Social – averiguar as condições sociais e económicas do utente; efetuar relatórios/ reuniões/ organização do trabalho/trabalho em equipa e

as relações com os tribunais/atividades no exterior para o utente, como alega o anexo 28.

- Psicóloga – admissão e entrevista ao utente; realizar consultas de psicologia (intervenção psicológica); efetuar relatórios/reuniões/organização do trabalho/trabalho em equipa e as relações com os tribunais/atividades no exterior para o utente, como expõe o anexo 29.

Estas atividades foram recolhidas tendo em conta o dicionário de atividades do SCAH, uma vez que como constatado na Revisão de Literatura este Sistema foi o único que explanou as atividades efetuadas nos hospitais portugueses. No entanto, por uma questão de simplificação, foram consideradas nas atividades orientadas para o utente tanto as atividades principais como as de suporte. Nesse sentido, para as atividades orientadas para o utente foi ainda efetuada uma descrição pormenorizada de cada uma delas como mencionam os anexos supramencionados e foi recolhido o tempo despendido pelos profissionais para uma semana tipo de 2020 nestas atividades, como está assente no anexo 30. A principal dificuldade em relação às atividades consistiu em considerar as que eram essenciais, tal como tinha sido referido na Revisão de Literatura no SCAH, tendo em conta a vasta informação que as classes profissionais mencionaram nas entrevistas efetuadas.

É de salientar que se fosse para implementar o SCAH seria ainda necessário verificar, por exemplo, as atividades orientadas para o utente da Patologia Clínica e da Farmácia, as atividades de suporte e os tempos.

4.2 Análise dos resultados da UIPF

Para averiguar se a UIPF detinha lucro ou prejuízo foi constatado o seu financiamento em 2020 e 2021.

Ademais, no sentido de ter um conhecimento muito mais aprofundado sobre as Unidades de Internamento de Psiquiatria Forense localizadas em Portugal, foi efetuado um estudo comparativo com a Unidade do CHUC que se encontra no Hospital de Sobral Cid e com a Unidade do CHPL.

As suas finalidades foram:

- Apurar se a UIPF detinha lucro ou défice;
- Averiguar a organização destas Unidades nos Centros Hospitalares;

- Verificar os seus gastos;
- Constatar os seus financiamentos.

4.2.1 Comparação com o financiamento da UIPF

O financiamento em 2020 e 2021, como já foi mencionado, correspondeu a 75€, levando a que o prejuízo no total em 2020 fosse de 397 817,62€ e por dia de internamento de 28,11€. Em 2021, alcançou-se um prejuízo total de 588 138,91€ e por dia de internamento de 40,66€, um acréscimo face a 2020 de 12,55€ por dia de internamento. Posto isto, é necessário que o financiamento para esta Unidade seja revisto, sendo encontradas, tal como veremos, grandes diferenças ao nível do financiamento relativamente às outras Unidades presentes em Portugal.

4.2.2 Comparação com a Unidade de Internamento de Psiquiatria Forense do CHPL

Para a Unidade de Internamento de Psiquiatria Forense do CHPL, foram verificados os Relatórios de Gestão em 2020 e 2021, dos quais foi exequível retirar informações sobre esta Unidade, bem como a sua estatística mais relevante de 2020 e 2021 (Centro Hospitalar Psiquiátrico de Lisboa, 2022; Centro Hospitalar Psiquiátrico de Lisboa, 2021). Para além disso, foram fundamentais as informações obtidas da responsável pela contabilidade de gestão.

A Unidade de Internamento de Psiquiatria Forense do CHPL tem como propósito proceder ao tratamento de patologias psiquiátricas nos aspetos médico clínico-farmacológicos, psicológicos, enfermagem, terapia ocupacional e formativa, assistência social e na cidadania do utente e relação familiar. É de ressaltar também que a Unidade de Internamento de Psiquiatria Forense do CHPL efetua projetos terapêuticos de reintegração dos utentes internados, avaliações periódicas, conselhos técnicos e conselhos da unidade e que só verifica utentes do sexo masculino (Centro Hospitalar Psiquiátrico de Lisboa, 2022; Centro Hospitalar Psiquiátrico de Lisboa, 2021).

Relativamente à estatística, os dados recolhidos de 2020 e 2021 estão presentes no anexo 31. Assim sendo, vou salientar aqueles que na minha opinião são mais relevantes comparando-os com a UIPF:

- A lotação que, tanto em 2020 como em 2021, correspondia a 44 camas, mais 4 camas que na UIPF;
- Os doentes tratados em 2020 foram 53 utentes, menos 3 utentes que na UIPF e em 2021 foram 60 utentes, mais 10 utentes do que na UIPF;
- Os dias de internamento foram em 2020 de 15 919 dias, mais 1 769 dias do que na UIPF e em 2021 foram de 15 829 dias, mais 1 363 dias do que na UIPF.

No que diz respeito à contabilidade de gestão, a responsável por esta área no CHPL disponibilizou-nos o documento relativo à Unidade de Internamento de Psiquiatria Forense para o ano de 2019 e 2020, como menciona a figura 19. Assim sendo, conseguimos averiguar que este Centro Hospitalar utilizou o PCAH para apurar os seus gastos e os seus gastos indiretos foram alcançado pelo método sequencial. De seguida, vou comparar os resultados do ano de 2020 com a UIPF.

Os gastos totais da Unidade de Internamento de Psiquiatria Forense do CHPL em 2020 foram de 2 359 545€, sendo a sua diária de internamento de 148,25€, ou seja, mais 45,14€ do que na UIPF.

Em termos de gastos diretos, o meu trabalho apresentou uma maior desagregação do que a evidenciada neste documento, uma vez que este documento não apresenta as seguintes rubricas:

- Os Produtos Alimentares;
- A Remuneração do Pessoal Dirigente e do Pessoal Docente;
- As Ajudas de Custo;
- Os Abonos para Falhas;
- Os Encargos Sociais Voluntários;
- As Prestações Sociais Diretas;
- O Trabalho Extraordinário do Pessoal Médico, do Pessoal de Enfermagem, do Pessoal Técnico Diagnóstico e Terapêutica, do Pessoal Técnico Superior, do Pessoal Assistente Técnico e do Pessoal Assistente Operacional;
- As Noites e Suplementos do Pessoal Médico, do Pessoal de Enfermagem, do Pessoal Assistente Técnico e do Pessoal Assistente Operacional;
- As Provisões do Período.

Em 2020 existiu uma atualização na alocação dos RH no CHPL, o que originou, por exemplo, uma variação de 60,9% na Remuneração Base do Pessoal Médico. O valor total dos gastos diretos foi de 1 288 525€, sendo por diária de internamento de 80,96€, mais 11,09€ do que na UIPF. A maior diferença por dias de internamento está relacionada com a Remuneração Base das classes profissionais. Uma possível explicação para este facto pode estar relacionada com a Unidade de Internamento de Psiquiatria Forense do CHPL poder deter mais horas de profissionais de saúde, nomeadamente médicos, enfermeiros e técnicos superiores. Outros aspetos importantes que é necessário salientar correspondem à discrepância dos valores nestas duas Unidades na rubrica de Material de Consumo Hoteleiro, Outros Fornecimentos e Serviços Externos e na Depreciação e Amortização. No que respeita ao Material de Consumo Hoteleiro, verifica-se que a Unidade do CHPL detinha menos gastos por dia de internamento de 0,94€ do que na UIPF. Em relação aos Outros Fornecimentos e Serviços Externos, a Unidade de Internamento de Psiquiatria Forense do CHPL detinha mais gastos por dia de internamento de 6,04€ do que na UIPF, sendo que uma possível diferença pode ser por estarem incorporados os consumos desta Unidade. No que concerne aos gastos de Depreciação e Amortização, verifica-se que a UIPF detinha mais gastos de 5,87€ do que na Unidade de Internamento de Psiquiatria Forense do CHPL. Um possível fator pode estar relacionado com os gastos do Edifício E incorporados na UIPF.

Em termos de gastos indiretos, no CHPL foram constatadas mais algumas secções do que no HML, tais como:

- Fisioterapia;
- Radioterapia;
- Eletrocardiografia;
- Técnicas de neurofisiologia.

É de salientar ainda que no HML existiam Técnicas de Psiquiatria que no CHPL não se verificam e existiam secções denominadas Gabinete do Utente, SSA e Espaços Verdes e Ambiente ou PJ que estavam nas secções Administrativas e no CHPL estavam separadas. Relativamente ao SSA foi questionado se existia um segurança próprio nesta Unidade, sendo que conseguimos apurar que não existe. O total dos gastos indiretos correspondeu a 1 071 020€ e por diária de internamento foi de 67,29€, um acréscimo de 34,05€ relativamente ao HML. As maiores diferenças nos gastos indiretos corresponderam ao Serviço de Alimentação e Dietética (a Unidade do CHPL gasta mais 8,04€), aos Serviços Farmacêuticos

(a Unidade do CHPL gasta mais 4,83€) e às secções Administrativas (a Unidade do CHPL gasta mais 4,51€).

As principais dificuldades da comparação da contabilidade de gestão da Unidade do CHPL com a UIPF corresponderam a não ter sido possível averiguar se todos os critérios de imputação utilizados são deste PCAH, nem como alcançaram os gastos diretos.

Contabilidade Analítica 2019				Contabilidade Analítica 2020				Var % 2019/2020	
11806 - UIPFORENSE									
Unidade de Obra	Nº	C. Unitário		Unidade de Obra	Nº	C. Unitário		Nº	C. Unitário
Dias Internamento	15 926	143,37		Dias Internamento	15 916	148,25		-0,1%	3,4%
Doentes tratados	53	43 080,58		Doentes tratados	53	44 519,72		0,0%	3,3%

	TOTAL €	UNITARIO €	PESO %	TOTAL €	UNITARIO €	PESO %	TOTAL €	UNITARIO €	PESO %
CUSTOS									
Produtos farmacêuticos	80 704	5,07	3,53%	74 423	4,68	3,15%	-7,8%	-7,7%	
Material de consumo clínico	2 780	0,17	0,12%	7 417	0,47	0,31%	166,6%	167,0%	
Material de consumo hoteleiro	3 441	0,22	0,15%	3 771	0,24	0,16%	9,6%	9,7%	
Material de consumo administrativo	198	0,01	0,01%	300	0,02	0,01%	51,2%	51,3%	
Material de manut. e conservação	675	0,04	0,03%	1 229	0,08	0,05%	82,0%	82,1%	
Outro material de consumo	0	0,00	0,00%	0	0,00	0,00%	-	-	
Subcontratos	6 389	0,40	0,29%	82	0,01	0,00%	-98,7%	-98,7%	
Fornecimentos e serviços	200 020	12,56	8,76%	117 881	7,41	5,00%	-41,1%	-41,0%	
Remunerações dos órgãos directivos	8 962	0,56	0,39%	8 988	0,56	0,38%	0,3%	0,4%	
Rem. base - Pessoal médico	50 081	3,14	2,19%	80 590	5,06	3,42%	60,9%	61,0%	
Rem. base - Pessoal de enfermagem	344 924	21,66	15,11%	357 286	22,45	15,14%	3,6%	3,6%	
Rem. base - Pessoal tec. diagn. terapêutica	18 290	1,15	0,80%	21 545	1,35	0,91%	17,8%	17,9%	
Rem. base - Pessoal técnico superior	39 540	2,48	1,73%	45 501	2,86	1,93%	15,1%	15,1%	
Rem. base - Pessoal assistente técnico	11 496	0,72	0,50%	11 499	0,72	0,49%	0,0%	0,1%	
Rem. base - Pessoal assistente operacional	78 914	4,96	3,46%	94 185	5,92	3,99%	19,4%	19,4%	
Rem. base - Pessoal informático	0	0,00	0,00%	0	0,00	0,00%	-	-	
Rem. base - Outro pessoal	0	0,00	0,00%	0	0,00	0,00%	-	-	
Subsídios de Férias e de Natal	92 265	5,79	4,04%	102 273	6,43	4,33%	10,8%	10,9%	
Subsídio de refeição	34 014	2,14	1,49%	35 687	2,24	1,51%	4,9%	5,0%	
Horas extraordinárias	0	0,00	0,00%	16 366	1,03	0,69%	-	-	
Noites e suplementos	94 607	5,94	4,14%	101 425	6,37	4,30%	7,2%	7,3%	
Encargos sobre remunerações	179 073	11,24	7,84%	199 613	12,54	8,46%	11,5%	11,5%	
Outros gastos com o pessoal	3 620	0,23	0,16%	4 131	0,26	0,18%	14,1%	14,2%	
Gastos de depreciação e amortização	5 087	0,32	0,22%	4 333	0,27	0,18%	-14,8%	-14,8%	
Outros gastos e perdas	148	0,01	0,01%	0	0,00	0,00%	-100,0%	-100,0%	
TOTAL (1)	1 255 229	78,82	54,98%	1 268 525	80,96	54,61%	2,7%	2,7%	
ELEMENTOS INDIRECTOS									
Patologia Clínica	3 978	0,25	0,17%	4 450	0,28	0,19%	11,9%	11,9%	
Radiologia	2 836	0,18	0,12%	0	0,00	0,00%	-100,0%	-100,0%	
Fisioterapia	0	0,00	0,00%	934	0,06	0,04%	-	-	
Electrocardiografia	0	0,00	0,00%	0	0,00	0,00%	-	-	
Técnicas de neurofisiologia	4 619	0,29	0,20%	2 392	0,15	0,10%	-48,2%	-48,2%	
Electroconvulsivoterapia	7 298	0,46	0,32%	4 528	0,28	0,19%	-38,0%	-37,9%	
Gabinete do utente	3 162	0,20	0,14%	1 819	0,11	0,08%	-42,5%	-42,4%	
Serviços farmacêuticos	85 090	5,34	3,73%	93 748	5,89	3,97%	10,2%	10,2%	
Serviço alimentação e dietética	222 652	13,98	9,75%	230 290	14,47	9,76%	3,4%	3,5%	
Serviço tratamento de roupas	42 795	2,69	1,87%	36 645	2,30	1,55%	-14,4%	-14,3%	
Serviço higiene e limpeza	38 787	2,44	1,70%	105 058	6,60	4,45%	170,9%	171,0%	
Serviço segurança e apoio	20 395	1,28	0,89%	25 587	1,61	1,08%	25,5%	25,5%	
Espaços verdes e ambiente	22 653	1,42	0,99%	25 445	1,60	1,08%	12,3%	12,4%	
Serviço viaturas	14 987	0,94	0,66%	13 440	0,84	0,57%	-10,3%	-10,3%	
Secções administrativas	470 088	29,52	20,59%	424 354	26,66	17,98%	-9,7%	-9,7%	
TOTAL (2)	1 028 042	64,55	45,02%	1 071 020	67,29	45,39%	4,2%	4,2%	
TOTAL (1) e (2)	2 283 271	143,37	100,00%	2 359 545	148,25	100,00%	3,3%	3,4%	

Figura 19 – Contabilidade de gestão 2019/ 2020 da Unidade de Internamento de Psiquiatria Forense do CHPL. (Facultado pelo Centro Hospitalar Psiquiátrico de Lisboa, S.P.A.)

No que diz respeito ao financiamento, foi-nos indicado que este Centro Hospitalar recebe 103€ por dia de internamento da Direção-Geral de Reinserção e Serviços Prisionais (DGRSP) que pertence ao Ministério da Justiça. Esta Direção decorreu da fusão da Direção-Geral dos Serviços Prisionais e da Direção-Geral de Reinserção Social (Ministério da Justiça, 2011). O valor a receber consta no Regulamento das Tabelas de Preços das Instituições e Serviços Integrados no SNS (Secretária de Estado da Saúde, 2018). Relativamente ao facto de ser a Direção-Geral de Reinserção e Serviços Prisionais a financiar, encontramos um Parecer do Conselho Consultivo da PGR de 2017 que refere nas suas conclusões no ponto 11 que “*Integra as atribuições do Ministério da Justiça assegurar o financiamento da generalidade dos custos públicos inerentes ao internamento de inimputáveis condenados ao abrigo do Código Penal em medida privativa da liberdade.*” (Ministério Público - Procuradoria-Geral da República, 2017).

4.2.3 Comparação com a Unidade de Internamento de Psiquiatria Forense do CHUC

Para a Unidade de Internamento de Psiquiatria Forense do CHUC presente no Hospital de Sobral Cid foi verificada a apresentação do Centro de Responsabilidade Integrado de Psiquiatria de 2021 sobre esta Unidade e o Relatório e Contas de 2020 e de 2021, de onde foi possível retirar informações relacionadas com a Unidade do CHUC, a sua estatística e a sua contabilidade de gestão (Centro Hospitalar e Universitário de Coimbra, 2022; Centro Hospitalar e Universitário de Coimbra, 2021; Centro de Responsabilidade Integrada de Psiquiatria do Centro Hospitalar e Universitário de Coimbra, 2021). Ademais, foram essenciais também as informações obtidas do responsável pela contabilidade de gestão até 2011 e da Administradora Hospitalar.

A Unidade de Internamento de Psiquiatria Forense do CHUC tem como fundamento conceder cuidados psiquiátricos e de saúde mental a doentes inimputáveis que logrem efetuar em regime aberto a medida de segurança que lhes foi empregue por decisão judicial (Centro de Responsabilidade Integrada de Psiquiatria do Centro Hospitalar e Universitário de Coimbra, 2021).

Relativamente à estatística, foram recolhidos os dados presentes no anexo 32, dos quais vou destacar os dias de internamento e a lotação de 2020 e 2021, comparando-os com a UIPF:

- Os dias de internamento em 2020 consistiram em 34 778 dias, mais 20 628 dias do que na UIPF e em 2021 35 912 dias, mais 21 446 dias que a UIPF;
- A lotação foi em 2020 e 2021 de 110 camas, mais 70 camas do que na UIPF. É de referir também que das 110 camas, 20 camas são destinadas para doentes do sexo feminino, sendo a única Unidade no país que detém camas para este sexo.

No que diz respeito à contabilidade de gestão, obtivemos os valores de 2018, 2019 e 2020, como refere a figura 20. Assim sendo, vou especificar a contabilidade de gestão para o ano de 2020 e compará-la com a da UIPF.

Os gastos totais foram de 3 929 732,28€ e por diária de internamento de 112,85€, sendo os gastos diretos da Unidade do CHUC no total de 3 143 785, 82€ e por diária de

internamento de 90,28€ e os gastos indiretos no total de 785 946,46€ e por diária de internamento de 22,57€.

Em relação aos gastos diretos só existe a desagregação em Consumos, Fornecimentos e Serviços Externos, Gastos com o Pessoal e Outros Gastos.

No que concerne aos gastos indiretos não há nenhuma menção sobre as secções consideradas, averiguando-se que estes gastos indiretos foram alcançados por uma estimativa criteriosa.

Assim sendo, comparando os gastos diretos e indiretos unitários da UIPF com a Unidade do CHUC, constata-se que ao nível dos gastos diretos a Unidade do CHUC detém mais 20,41€ do que a UIPF, o que pode estar relacionado com diversos fatores. Dividindo as rubricas dos gastos diretos pelos dias de internamento, o fator com maior discrepância em relação à UIPF está associado com os Gastos com o Pessoal. Em relação aos gastos indiretos, a Unidade do CHUC detém menos 10,67€ que a UIPF, contudo, não existe menção se existem, por exemplo, Serviços de Alimentação e Dietética, de Tratamento de Roupas ou de Higiene e Limpeza ou se as tarefas realizadas por estes Serviços são efetuadas internamente, considerando este Centro Hospitalar somente os Gastos com o Pessoal dos profissionais que as efetuam. O principal constrangimento da comparação da contabilidade de gestão da UIPF com a da Unidade do CHUC correspondeu ao facto de esta contabilidade não ser efetivamente realizada desde 2011, o que originou que não fosse possível verificar os critérios de imputação utilizados nem efetuar um benchmarking mais aprofundado. É de salientar que esta Unidade, tal como a UIPF, também detém um segurança próprio 24 horas por dia.

Custos Diretos			
	Ano 2018	Ano 2019	Ano 2020
61 - Consumos	158 600,85 €	156 939,07	213 211,08
62 - FSE	31 304,33 €	13 535,06	24 723,36
64 - Gastos com Pessoal	2 456 348,72 €	282 583,19	290 585,38
Outros gastos	575,92 €	514,4	0
Total de gastos	2 646 829,82 €	3 001 455,72 €	3 143 785,82 €
Custos Unitário Direto / Dia Internamento	73,03 €	82,36 €	90,27900583
Custos Unitário Total / Dia Internamento	91,28 €	102,95 €	112,85 €
Apoio ao cálculos dos custos indiretos	661 707,46 €	750 363,93 €	785 946,46 €
Apoio ao cálculos dos custos Totais	3 308 537,28 €	3 751 819,65 €	3 929 732,28 €

*Figura 20 – Contabilidade de gestão da Unidade de Internamento de Psiquiatria Forense do CHUC.
(Retirado de Centro de Responsabilidade Integrada de Psiquiatria do Centro Hospitalar e Universitário de Coimbra, E.P.E., 2021)*

No que concerne ao financiamento, como sugere a figura 21, o valor faturado é à DGRSP. Para além disso, se for efetuada a divisão entre o valor faturado e os dias de internamento da Unidade do CHUC averigua-se que o valor se aproxima dos 103€ recebidos pelo CHPL, algo que foi também confirmado. Nesse sentido, foi referido que este financiamento adveio do Hospital de Sobral Cid e quando foi realizada a integração no CHUC este financiamento manteve-se. Contudo, até ao ano de 2018 a DGRSP não pagou praticamente nada por estes utentes, uma vez que considerava que os inimputáveis eram como qualquer outro utente do SNS, devendo ser o Ministério da Saúde a financiar. Esta opinião modificou-se, dado que a partir de 2018 a DGRSP começou a pagar os 103€. Do meu ponto de vista, o parecer da Procuradoria-Geral da República em 2017 corresponde ao principal motivo para esta mudança.

Entidade 994010 - Direcção-Geral dos Serviços Prisionais
Quadro Resumo - Valores faturados/Ano

Unidade Monetária Euro

Ano	Valor Faturado	Valor Pago	Saldo Divida
2010	2.648.278,00 €	1.535,00 €	2.646.743,00 €
2011	3.756.292,00 €		3.756.292,00 €
2012	3.498.689,00 €	147,00 €	3.498.542,00 €
2013	3.823.387,21 €	336,21 €	3.823.051,00 €
2014	3.867.650,00 €		3.867.650,00 €
2015	3.841.168,00 €		3.841.168,00 €
2016	3.888.044,60 €		3.888.044,00 €
2017	3.891.134,00 €		3.891.134,00 €
2018	3.734.368,00 €	3.734.368,00 €	0,00 €
2019	3.725.895,00 €	3.725.895,00 €	0,00 €
2020	3.588.932,00 €	2.711.990,00 €	876.942,00 €
2021	559.599,00 €		559.599,00 €
Total	40.823.436,81 €	10.174.271,21 €	30.649.165,60 €

Fonte de dados: SGP

*Figura 21 – Valores faturados e pagos à Unidade de Internamento de Psiquiatria Forense do CHUC.
(Retirado de Centro de Responsabilidade Integrada de Psiquiatria do Centro Hospitalar e Universitário de
Coimbra, E.P.E., 2021)*

5. Conclusões

Como conseguimos averiguar ao longo do Relatório, a contabilidade de gestão acarreta alguma subjetividade e a comparação nos hospitais públicos portugueses é dificultada devido à complexidade, diversidade destas Organizações e ao facto de não existir uma contabilidade de gestão padronizada e generalizada que possibilitasse apurar os critérios de imputação utilizados. Ademais, a ACSS atualmente não solicita dados da contabilidade de gestão nem efetua benchmarking, o que demonstra a importância que esta contabilidade tem para esta instituição.

A contabilidade de gestão hospitalar exige um trabalho árduo dos vários departamentos dos hospitais, pois só um registo correto dos bens e serviços permite retirar ilações verosímeis desta contabilidade. Outro aspeto fulcral corresponde à repartição dos Gastos com o Pessoal. Estes gastos nos hospitais analisados representam os que têm maior peso, pelo que um registo correto nos respetivos centros de custo por meio da sua carga horária se torna uma inevitabilidade para existir uma correta elaboração da contabilidade de gestão. Para além disso, é fulcral que exista um plano diretório atual para todos os hospitais do SNS, em que se defina claramente o modelo e quais os critérios de imputação a utilizar.

Deste modo, depois de uma abordagem teórica sobre a contabilidade de gestão hospitalar, os seus modelos e as suas aplicações nos hospitais portugueses, foi efetuada a contabilidade de gestão do HML por meio do PCAH do ano de 2020 e 2021 e também a parte relacionada com esta para o Relatório e Contas de 2021, verificando que para o ano de 2021 somente as Consultas Externas geravam lucro para o HML e que o Internamento de doentes agudos era o que detinha maior prejuízo. Esta contabilidade não era efetuada de forma desagregada desde 2014, permitindo este estudo aperfeiçoar os gastos diretos e indiretos, aproximando-os da realidade hospitalar. Paralelamente, das entrevistas efetuadas aos principais responsáveis pela contabilidade de gestão do CHUPORTO e do CHUSJ, verificou-se que a contabilidade de gestão pelo PCAH não está uniformizada nestes Centros Hospitalares e que relativamente ao SCAH foi bastante complexa a sua realização. Em relação ao modelo TDABC, a responsável do CHUPORTO mencionou que a sua implementação era muito difícil de efetuar. Para estes modelos é necessária ainda uma colaboração próxima de diferentes profissionais dos hospitais, algo difícil de concretizar.

Para além disso, para o CA do HML era essencial efetuar um estudo aprofundado sobre a UIPF. Assim sendo, averiguou-se que tanto em 2020 como em 2021 esta Unidade apresentou um défice substancial (em 2020 no total de 397 817,62€ e por dia de internamento de 28,11€ e em 2021 no total de 588 138,91€ e por dia de internamento de 40,66€) e foram recolhidas as atividades dos profissionais orientadas para o utente nesta Unidade e o tempo empregue por eles. A atividade que detinha maior tempo correspondeu a efetuar Relatórios/Reuniões/Organização do Trabalho/Trabalho em equipa, muito alicerçada pelo tempo despendido pelos Assistentes Operacionais.

Para deter um conhecimento mais aprofundado sobre as Unidades presentes em Portugal foi efetuado um estudo comparativo. Nesse sentido, apurou-se que a UIPF é a que detinha menos gastos por dia de internamento em 2020, que o seu financiamento está subvalorizado relativamente às outras Unidades (a UIPF recebe 75€ por dia de internamento, ao invés das outras Unidades que recebem 103€) e que a entidade que financia também é diferente (no HML é o Ministério da Saúde, enquanto nas outras Unidades é o Ministério da Justiça). Foi encontrada a base legal para o valor a financiar ser de 103€ por dia de internamento (Portaria n.º 254/2018) e para ser o Ministério da Justiça a entidade competente por este financiamento (Ministério Público - Procuradoria-Geral da República, 2017). Nesse sentido, o HML requereu junto das entidades competentes uma solicitação para um aumento do seu financiamento, embora à data da realização deste Relatório ainda não tivesse sido respondida.

O principal contributo do estágio curricular está associado à sua componente prática e à sua amplitude. Combina uma parte teórica com a realização da Revisão de Literatura a uma parte prática com a realização das tarefas supramencionadas, possibilitando empregar os conhecimentos assimilados durante o mestrado assim como a aquisição de novos.

No estágio curricular também obtive conhecimento que algumas pessoas dos Centros Hospitalares tinham sido convocadas pelas entidades competentes para uma reunião sobre a contabilidade de gestão, pelo que espero que esta reunião tenha resultado em efeitos produtivos, definindo-se um modelo claro para os hospitais, com critérios de imputação consensuais e explícitos em que seja possível efetuar um efetivo benchmarking.

Os trabalhos realizados no estágio curricular permitiram ao HML deter um conhecimento aprofundado sobre a sua contabilidade de gestão e melhorá-la, averiguar e

comparar os gastos de todos os seus centros de custo e especialmente da UIPF de 2020 e 2021 e apurar as atividades e os tempos realizados pelos profissionais desta Unidade em 2020. Possibilitou ainda constatar o défice por dia de internamento e anual de 2020 e 2021 da UIPF. Para além disso, proporcionou apurar que a UIPF é a que detinha menos gastos em 2020 relativamente às outras Unidades presentes em Portugal e que está muito subfinanciada, sendo que foi apontada a base legal para este Hospital poder ser ressarcido pelos valores financiados aos outros Centros Hospitalares e pela Instituição que os financia. Importa referir que este estágio permitiu a esta Instituição deter uma pessoa 100% destinada para a contabilidade de gestão que, pelo excessivo trabalho que a responsável detém, não possibilita que se encarregue na plenitude desta contabilidade.

O estágio, pela presença diária e contacto próximo com todos os colaboradores do Departamento do qual fiz parte integrante, proporcionou-me deter um conhecimento aprofundado do funcionamento neste Departamento num Hospital tão conceituado como o HML (em 2021 este Hospital obteve resultado líquido positivo e o menor prazo médio de pagamento dos hospitais do SNS).

Para além disso, este estágio possibilitou-me: empregar os conceitos assimilados durante a formação académica, em especial do Mestrado em Gestão e Economia de Serviços de Saúde; desenvolver as minhas competências ao nível da contabilidade de gestão e adquirir novas; possuir um conhecimento aprofundado do modo como o PCAH estava implementado neste Hospital; melhorar este método; entender o funcionamento do Hospital; comunicar com os responsáveis por diversos serviços, de modo a melhorar o método existente e também abordar temas relacionados com o funcionamento da UIPF. Por conseguinte, devido às incumbências que me foram propostas, permitiu-me ainda um elevado desenvolvimento pessoal e profissional.

Tendo em conta alguns constrangimentos em especificar de modo concreto todos os conhecimentos adquiridos no estágio curricular bem como os contributos proporcionados ao HML, será importante salientar que existiu uma ligação de reciprocidade entre mim e este Hospital, culminando com a minha integração no mesmo.

Os objetivos do estágio curricular foram todos cumpridos, contudo, como em qualquer outro estudo, constatarem-se algumas limitações que podem resultar em alguma

imprecisão no cálculo da contabilidade de gestão, nos tempos obtidos das classes profissionais da UIPF e nas comparações efetuadas com os outros Centros Hospitalares.

Na elaboração da contabilidade de gestão, o PCAH não verifica uma definição clara relativamente aos gastos indiretos da secção Não Imputáveis, onde, por exemplo, no trabalho realizado por Nunes (2012) a secção Não Imputáveis verificava gastos indiretos dos Serviços Farmacêuticos, SIE e das secções Administrativas, sendo que, por exemplo, nos critérios de imputação dos gastos dos Serviços Farmacêuticos e das secções Administrativas não se distribuíam gastos para esta secção. Este Plano também não verifica centros de custo da Psiquiatria do Exterior, não se conhecendo se estes devem ser considerados no Internamento ou Não Imputáveis. No HML, embora não estejam relacionados com a atividade primordial do Hospital, foram considerados no Internamento, sendo a principal razão o facto de existir uma linha de financiamento no contrato-programa. Importa referir ainda que não se repartiu os gastos indiretos pelo método de distribuição recíproco, não repercutindo de forma exímia esta repartição. Nas consultas externas este Hospital verificava também consultas médicas sem gastos e outras sem gastos médicos e não existiam também todas as relações entre as áreas dos Edifícios e os centros de custo.

Na obtenção do tempo dos profissionais não se apurou o tempo desperdiçado e na comparação da contabilidade de gestão com os outros hospitais não se conseguiu ter acesso aos critérios de imputação utilizados nem como alcançaram os gastos diretos.

Por fim, ao longo do Estágio foram verificados outros temas que podem ser realizados em trabalhos futuros. Deste modo, sugiro como possíveis temas efetuar o modelo ABC ou TDABC para a UIPF e comparar os resultados com o PCAH, realizar o PCAH para este Hospital com o método de distribuição recíproco ou com os outros dois modelos mencionados.

6. Referências Bibliográficas

- Administração Central do Sistema de Saúde, I.P. (2006). *Contabilidade Analítica 2006 Hospitais do SNS*. Disponível em https://www2.acss.min-saude.pt/Portals/0/DownloadsPublicacoes/SNS/Info_gestao/Contab_Analitica_2006_Hospitais_SNS.pdf.
- Alaoui, S. E., & Lindefors, N. (2016). *Combining Time-Driven Activity-Based Costing with Clinical Outcome in Cost-Effectiveness Analysis to Measure Value in Treatment of Depression*. Plos One. Disponível em <https://journals.plos.org/plosone/article?id=10.1371/journal.pone.0165389>.
- Assembleia da República. (2007). *Lei n.º 59/2007, de 4 de setembro*. Diário da República n.º 170/2007, Série I de 2007-09-04, páginas 6181 - 6258. Disponível em <https://data.dre.pt/eli/lei/59/2007/09/04/p/dre/pt/html>.
- Assembleia da República. (2018). *Lei n.º 49/2018*. Diário da República n.º 156/2018, Série I de 2018-08-14, páginas 4072 - 4086. Disponível em <https://dre.pt/dre/detalhe/lei/49-2018-116043536>.
- Barroso, P. (2015). *Proposta de Implementação do Método Time-Driven Activity Based-Costing (TDABC) numa Microempresa Portuguesa*. Faculdade de Economia da Universidade do Porto. Disponível em <https://repositorio-aberto.up.pt/handle/10216/81335>.
- Borges, C. M., Ramalho, R., Bajanca, M., Oliveira, T., Major, M. J., & Rodrigues, V. (2010). *Implementação de um sistema de custeio por actividades nos hospitais do SNS*. Revista Portuguesa de Saúde Pública. Disponível em <http://hdl.handle.net/10362/98379>.
- Carvalho, J., Costa, T. C., & Macedo, N. (2008). *A Contabilidade Analítica ou de Custos no Setor Público Administrativo*. Ordem dos Contabilistas Certificados. Disponível em https://www.occ.pt/downloads/files/1206546789_30a41contabilidade.pdf.
- Centro de Responsabilidade Integrada de Psiquiatria do Centro Hospitalar e Universitário de Coimbra. (2021). *Unidade de Psiquiatria Forense*. Parlamento. Disponível em <https://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.pdf?path=6148523063446f764c324679626d56304c334e706447567a4c31684a566b786c5a793944543030764d554e425130524d52793954556c4e425543394562324e31625756756447397a51574e3061585a705a47466b5a554e76>.

- Centro Hospitalar e Universitário de Coimbra. (2021). *Relatório e Contas de 2020*.
https://www.chuc.min-saude.pt/media/relatorios_contas/2020/Relatorio_de_Gestao_e_Contas_2020.pdf
 .
- Centro Hospitalar e Universitário de Coimbra. (2022). *Relatório e Contas de 2021*. Disponível em
https://www.chuc.min-saude.pt/media/relatorios_contas/2021/Relatorio_de_Gestao_e_Contas_2021_.pdf.
- Centro Hospitalar Psiquiátrico de Lisboa. (2021). *Relatório de Gestão 2020*. Disponível em
https://www.chpl.min-saude.pt/wp-content/uploads/sites/39/2021/10/Relatorio-de-Gestao-2020_Assinado.pdf.
- Centro Hospitalar Psiquiátrico de Lisboa. (2022). *Relatório de Gestão 2021*. Disponível em
https://www.chpl.min-saude.pt/wp-content/uploads/sites/39/2022/04/Relatorio-Gestao-2021_compressed.pdf.
- Comissão de Normalização Contabilística. (2017). *Comissão de Normalização Contabilística- NCP 27 — Contabilidade de Gestão*. Disponível em http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/SNC_AP/Instrumentos%20Contabilisticos/NCP_27.pdf.
- Confederação Empresarial de Portugal. (2022). *Défi e do SNS atinge valor recorde em 2021*. Disponível em <https://cip.org.pt/defice-do-sns-atinge-valor-recorde-em-2021/>.
- Cooper , R., & Kaplan, R. S. (1998). *Measure Costs Right: Make the Right Decisions*. Harvard Business Review. Disponível em <https://hbr.org/1988/09/measure-costs-right-make-the-right-decisions>.
- Costa, Santana, Lopes, Barriga. (2008). *A importância do apuramento de custos: metodologias de estimação*. Revista Portuguesa de Saúde Pública. Disponível em
<https://run.unl.pt/bitstream/10362/19706/1/RUN%20-%20RPSP%20-%202008%20-%20V.%20Tematico%20n7a07%20-%20p.131-146.pdf>.
- Crott, R., Lawson, G., Nollevaux, M.-C., & Castiaux, A. (2016). *Comprehensive cost analysis of sentinel node biopsy in solid head and neck tumors using a time-driven activity-based costing approach*. Springer. Disponível em
<https://link.springer.com/content/pdf/10.1007/s00405-016-4089-z.pdf>.

- Dalmácio, F. Z., Rezende, A. J., & Aguiar, A. B. (2009). *Uma Aplicação do Time-Driven ABC Model no Setor de Serviço Hospitalar: a Nova Abordagem do ABC Proposta por Kaplan e Anderson*. Contabilidade Vista & Revista, [S. l.], v. 18, n. 2, p. 11-34. Disponível em: <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/324>.
- Diz, P. F. (2018). *Fatores-chave para o sucesso da contabilidade analítica e desenvolvimento de um modelo de apresentação dos resultados nos Hospitais EPE*. Escola Superior de Saúde Pública - Universidade Nova de Lisboa. Disponível em <https://run.unl.pt/bitstream/10362/82860/1/RUN%20-%20Trabalho%20Final%20CEAH%20-%20Paulo%20Filipe%20Diz.pdf>.
- Edwards, S., & Service, T. (2008). *Activity Based Costing*. Chartered Institute of Management Accountants. Disponível em https://www.cimaglobal.com/Documents/ImportedDocuments/cid_tg_activity_based_costing_nov08.pdf.pdf.
- Ferreira, A. (2017). *Contabilidade analítica dos Hospitais E.P.E*. Associação Portuguesa dos Administradores Hospitalares. Disponível em <https://apah.pt/revista/>.
- Ferreira, M. A. (2013). *Custeio de serviços de saúde numa IPSS*. Universidade Católica Portuguesa. Disponível em <https://repositorio.ucp.pt/handle/10400.14/16902>.
- Hospital de Magalhães Lemos, E.P.E. (2013). *Regulamento Interno*. Disponível em <https://www.hmlemos.min-saude.pt/docs/reginterno.pdf>.
- Hospital de Magalhães Lemos, E.P.E. (2022). *Relatório e Contas de 2021*. Disponível em https://www.hmlemos.min-saude.pt/docs/transparencia/Relatorio_Contas_2021.pdf.
- Hoyos, I. U. (2016). *Implementação de um modelo de custos ABC em Hospitais*. Edições AESE Lisboa.
- Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde. (2007). *Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais- 3ª Edição*. Disponível em https://www2.acss.min-saude.pt/Portals/0/DownloadsPublicacoes/SNS/Info_gestao/PCAH_3Edicao.pdf.

- Jornal Económico. (2022). *Défi ce or  amental do SNS para 2022 será o maior de sempre*. Acedido em 1 de junho de 2022. Disponível em <https://jornaleconomico.pt/noticias/defice-orcamental-do-sns-para-2022-sera-o-maior-de-sempre-890096>.
- Kaplan, R., & Porter, M. (2011). *The Big Idea: How to Solve the Cost Crisis in Health Care*. Harvard Business Review Home. Disponível em <https://hbr.org/2011/09/how-to-solve-the-cost-crisis-in-health-care>.
- Kaplan, A. L., Agarwal, N., Setlur, N. P., Tan, H. J., Niedzwiecki, D., McLaughlin, N., . . . Saigal, C. S. (2015). *Measuring the cost of care in benign prostatic hyperplasia using time-driven activity-based costing (TDABC)*. ScienceDirect. Disponível em <https://doi.org/10.1016/j.hjdsi.2014.09.007>.
- Kaplan, R. S., & Anderson, S. R. (2004). *Time-Driven Activity-Based Costing*. Harvard Business Review. Disponível em <https://hbr.org/2004/11/time-driven-activity-based-costing>.
- Kaplan, R. S., & Anderson, S. R. (2007). *Time-driven activity-based costing: a simpler and more powerful path to higher profits*. Harvard Business School Press. Disponível em <http://www.cwj24.cz/doc/Time-Driven-ABC.pdf>.
- Leite, J. A. (2015). *Abordagem Histórica e Institucional da Mudança em Contabilidade de Gestão: o Caso da Normalização nos Hospitais Públicos Portugueses*. Escola de Economia e Gestão - Universidade do Minho. Disponível em <http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/40333/1/Joaquim%20Agostinho%20Mendes%20Leite.pdf>.
- Lopes, A. d. (2017). *Time-Driven Activity-Based Costing aplicado   gestão hospitalar: uma nova forma de contabilizar custos unitários de tratamento*. Faculdade de Engenharia da Universidade do Porto. Disponível em <https://repositorio-aberto.up.pt/handle/10216/106785>.
- Lourenço, A. (2011). *Centro de resultados – Cidadão?* Administração Central do Sistema de Saúde. Disponível em https://www2.acss.min-saude.pt/Portals/0/24_Mar_2011_UOFC.pdf.
- Machado, M. J. (2009). *Métodos de repartição dos custos Indirectos utilizados pelas PME s industriais portuguesas*. Revista Contemporânea de Contabilidade. Disponível em <https://repositorio.iscte-iul.pt/handle/10071/13394>.

- Mercier, Gregoire; Naro, Gerald;. (2014). *Costing Hospital Surgery Services: The Method Matters*. PLOS ONE 9(5): e97290. Disponível em <https://doi.org/10.1371/journal.pone.0097290>.
- Ministério da Justiça. (2011). *Decreto-Lei n.º 123/2011*. Diário da República n.º 249/2011, Série I de 2011-12-29, páginas 5481 - 5490. Disponível em <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/123-2011-145185>.
- Ministério da Justiça. (2019). *Nova unidade de psiquiatria forense no Porto acolhe inimputáveis*. Acedido em 20 de abril de 2022. Disponível em <https://justica.gov.pt/Noticias/Nova-unidade-de-psiquiatria-forense-no-Porto-pronta-para-acolher-inimputaveis>.
- Ministério da Saúde & Ministério das Finanças. (2000). *Portaria n.º 898/2000, de 28 de setembro*. Diário da República n.º 225/2000, Série I-B de 2000-09-28, páginas 5250 - 5314. Disponível em <https://dre.pt/dre/detalhe/portaria/898-2000-554394>.
- Ministério da Saúde. (2006). *Portaria n.º 567/2006, de 12 de junho*. Diário da República n.º 113/2006, Série I-B de 2006-06-12, páginas 4173 - 4267. Disponível em <https://dre.pt/dre/detalhe/portaria/567-2006-346716>.
- Ministério da Saúde. (2009). *Decreto-Lei n.º 27/2009*. Diário da República n.º 18/2009, Série I de 2009-01-27. Disponível em <https://dre.pt/dre/analise-juridica/decreto-lei/27-2009-602999>.
- Ministério das Finanças. (1997). *Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro*. Diário da República n.º 203/1997, Série I-A de 1997-09-03, páginas 4594 - 4638. Disponível em: <https://data.dre.pt/eli/dec-lei/232/1997/09/03/p/dre/pt/html>.
- Ministério do Planeamento. (2021). *Recuperar Portugal, Construindo o futuro- Plano de Recuperação e Resiliência*. Disponível em <https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=%3D%3DBQAAAB%2BLCAAAAAAABAAzNDQzMgYAqIWYAUAAAA%3D>.
- Ministério Público - Procuradoria-Geral da República. (2017). *Parecer n.º 34/2016 - Medida de segurança privativa de liberdade - Saúde mental- Recluso- Internamento- Execução de penas*. Diário da República n.º 166/2017, Série II de 2017-08-29, páginas 18813 - 18821.

- Disponível em <https://dre.pt/dre/detalhe/declaracao-retificacao/562-2017-108068762>.
- Moura, T. M. (2013). *Relatório sobre a Informação de Gestão no Centro*. Universidade de Aveiro. Disponível em <https://ria.ua.pt/simple-search?query=Relat%C3%B3rio+sobre+a+Informa%C3%A7%C3%A3o+de+Gest%C3%A3o+no+Centro+Hospitalar+do+Porto+>.
- Mugford M, Hutton G, Fox-Rushby J. (1998). *Methods for economic evaluation alongside a multicentre trial in developing countries: a case study from the WHO Antenatal Care Randomised Controlled Trial*. *Paediatr Perinat Epidemiol*. Pubmed. Disponível em <https://pubmed.ncbi.nlm.nih.gov/9805724/>.
- Nunes, C. M. (2012). *A Implementação do Método Activity Based Costing: O caso do serviço de ortopedia do Hospital de Faro*. Faculdade de Economia da Universidade do Algarve. Disponível em <https://sapientia.ualg.pt/bitstream/10400.1/2891/1/Disserta%C3%A7%C3%A3o%20PDF.pdf>.
- Oliveira, L. M. (2013). *A implementação de um sistema de contabilidade analítica numa unidade de saúde*. Faculdade de Economia da Universidade do Porto. Disponível em https://sigarra.up.pt/fep/pt/pub_geral.pub_view?pi_pub_base_id=25295.
- Paixão, L. Q. (2002). *O Custeio Baseado Em Atividades (ABC) e Sua Relação com o ABM Operacional*. Anais Do Congresso Brasileiro De Custos - ABC. Disponível em <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/2722>.
- Pereira, C. S. (2020). *Time-Driven Activity Based Costing: aplicação à cirurgia de de ambulatório das cataratas com criação de valor para o doente*. Universidade de Aveiro. Disponível em <https://ria.ua.pt/handle/10773/30736>.
- Pereira, R. P., Sá, M. P., & Jorge, S. M. (2010). *A informação produzida pelos sistemas de contabilidade de custos nos Hospitais Públicos Portugueses: caraterísticas e lacunas*. Anais do Congresso AECA. Disponível em http://www.aeca1.org/pub/on_line/comunicaciones_xivencuentroaeca/cd/52d.pdf.

- Picoito, C. M. (2008). *Cost accounting on hospitals: a case study about Setúbal's Hospital Center*. ISCTE - Instituto Universitário de Lisboa. Disponível em <https://repositorio.iscte-iul.pt/handle/10071/1008>.
- Presidência do Conselho de Ministros. (2021). *Decreto-Lei n.º 113/2021, de 14 de dezembro*. Diário da República n.º 240/2021, Série I de 2021-12-14, páginas 104 - 118. Disponível em <https://files.dre.pt/1s/2021/12/24000/0010400118.pdf>.
- Público. (2022). *Há 15 milhões de euros para aumentar vagas para inimputáveis em ambiente hospitalar*. Acedido a 1 de junho de 2022. Disponível em <https://www.publico.pt/2022/05/25/sociedade/noticia/ha-15-milhoes-euros-aumentar-vagas-inimputaveis-ambiente-hospitalar-2006754>.
- Quesado, P., & Cardoso, C. (2016). *A problemática da imputação dos custos nos hospitais do Serviço Nacional de Saúde (SNS)*. European Journal of Applied Business and Management. Disponível em <https://nidisag.isag.pt/index.php/IJAM/article/view/177/177-SI-ICABM>.
- Ribeiro, A. C. (2014). *Contabilidade de custos na definição de tabelas de preços. Custeio de uma unidade de cuidados continuados*. Faculdade de Economia e Gestão da Universidade Católica do Porto. Disponível em <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/17694/1/2014%2002%2028%20Ana%20Ribeiro.pdf>.
- Rodrigues, H. (2017). *Diagnóstico sobre a Utilização da Contabilidade Analítica nos Hospitais Públicos Portugueses- XLV Curso de Especialização em Administração Hospitalar*. Escola Nacional de Saúde Pública - Universidade Nova de Lisboa. Disponível em <https://run.unl.pt/bitstream/10362/52855/1/RUN%20-%20Trabalho%20Final%20CEAH%20-%20Helena%20Rodrigues.pdf>.
- Santos, I. M. (2018). *Apuramento de Custos através do Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC) numa Unidade de Cuidados Continuados e Integrados com vista à Criação de Valor*. Escola Superior de Tecnologia e Gestão do Instituto Politécnico de Leiria. Disponível em <https://iconline.ipleiria.pt/handle/10400.8/3779>.

- Santos, M. D. (2012). *Impacto do financiamento na eficiência hospitalar*. Faculdade de Economia da Universidade do Porto. Disponível em <https://repositorio-aberto.up.pt/handle/10216/66305>.
- Santos, M. D., Félix, Â., Cabrita, A., Guimarães, M., & Pedroso, R. (2017). *Inovação e tecnologia ao serviço da saúde aplicação da metodologia Time Driven Activity-Based Costing à análise de diálise do centro hospitalar do porto*. Revista O Hospital. Disponível em <https://issuu.com/apdhpublicacoes/docs/revista-o-hospital-n-13/40>.
- Secretária de Estado da Saúde. (2018). *Portaria n.º 254/2018, de 7 de setembro*. Diário da República n.º 173/2018, Série I de 2018-09-07, páginas 4497 - 4706. Disponível em <https://dre.pt/dre/detalhe/portaria/254-2018-116353279>.
- Tribunal de Contas. (2011). *Auditoria ao sistema de pagamentos e de formação dos preços pagos às unidades hospitalares do Serviço Nacional de Saúde*. Disponível em <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/Relatorios/RelatoriosAuditoria/Documents/2011/rel030-2011-2s.pdf>.
- Vaz, S. A. (2013). *Ferramentas de apoio à Gestão nos Serviços de Saúde: Data Mining e Custeio Por Atividades*. Faculdade de Economia da Universidade do Porto. Disponível em <https://repositorio-aberto.up.pt/bitstream/10216/71270/2/25500.pdf>.

Anexos

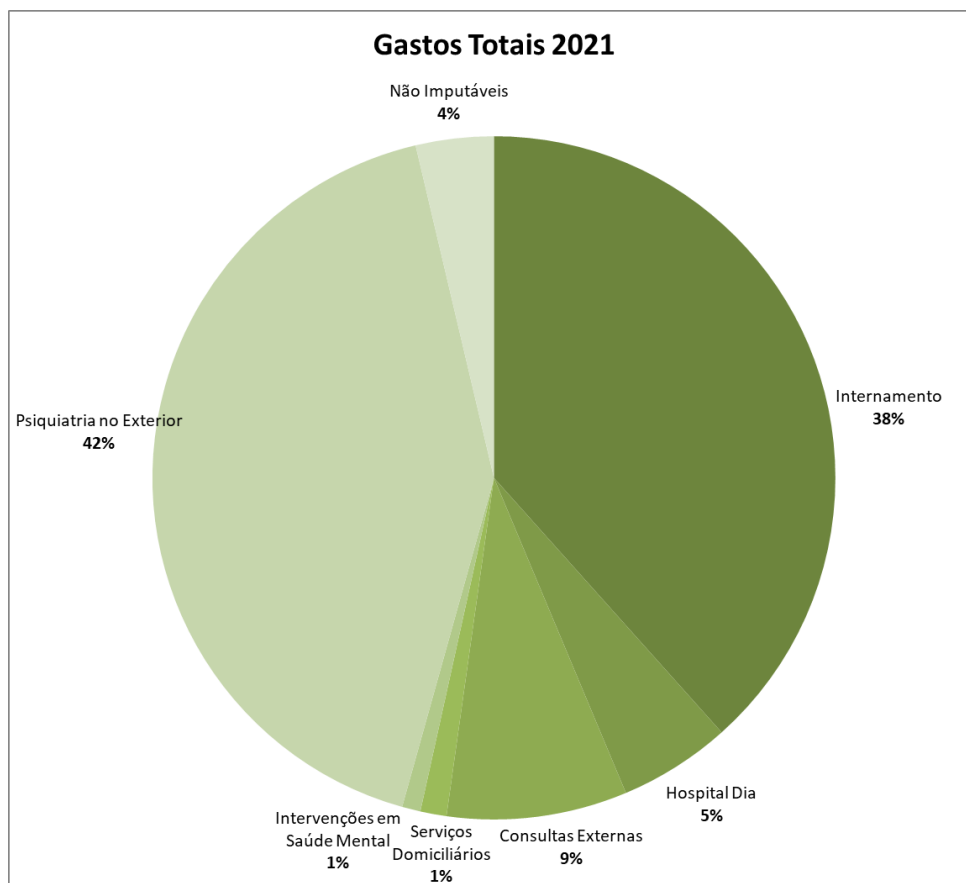
Anexo 1 – Estatística de 2020 e 2021 da UIPF do HML

Designação	Valores de 2020	Valores de 2021
Doentes tratados	56	50
Dias de internamento	14 150	14 466
Doentes saídos	16	11
Dias de internamento dos doentes saídos	3 412	4 986
Demora média	213,25	453,27

Anexo 2 – Principais gastos de 2021 do HML

Secções	Gastos Totais 2021
Internamento	12 952 938,88 €
Hospital Dia	1 790 246,23 €
Consultas Externas	2 882 544,93 €
Serviços Domiciliários	418 151,75 €
Intervenções em Saúde Mental	294 769,91 €
Psiquiatria no Exterior	14 167 461,86 €
Não Imputáveis	1 244 473,45 €
	33 750 587,02 €

Anexo 3 – Gráfico com a percentagem dos principais gastos de 2021 do HML



Anexo 4 – Gastos diretos, indiretos, unitários e respetiva produção pelo Internamento, Hospital de Dia, Consulta Externa, Serviços Domiciliários, Intervenções em Saúde Mental, Psiquiatria no Exterior e Não Imputáveis de 2021 do HML

		Internamento		Hospital Dia	Consulta Externa	Serviços Domiciliários	Intervenções Saúde Mental	Psiquiatria no Exterior	Não Imputáveis	Total	
		Agudos	Residentes								Total
	doentes saídos	2 122									
	doentes equivalentes	1 613									
	dias internamento*	28 077	69 736								
	custo/doente saído	2 451,51 €									
	custo/dia internamento	185,28 €	111,15 €								
	custo/doente equiv.	3 224,25 €									
	nº sessões			27 310							
	custo/sessão			65,55 €							
	1ªs consultas **				3 114						
	consultas subsequentes **				37 611						
	custo/consulta				70,78 €						
	nº visitas					3 480					
	custo/visita					120,16 €					
	nº consultas não médicas						5 684				
custo/consulta						51,86 €					
nº diárias								324 397			
custo/diária								43,67 €			

Contas	Designação										
	Gastos directos										
61	Custo das mercadorias vendidas, das matérias consumidas e dos inventários transferidos	248 439,40 €	357 650,11 €	82 991,84 €	873 720,45 €	160 958,03 €	0,00 €	0,00 €	86,04 €	1 723 845,87 €	
62	Fornecimento e serviços externos	99 630,89 €	1 154 541,55 €	29 710,98 €	8 646,75 €	561,83 €	0,00 €	13 995 876,00 €	299 465,44 €	15 588 433,44 €	
63	Gastos com o pessoal	3 391 395,55 €	3 972 734,76 €	893 804,14 €	1 199 189,87 €	141 069,08 €	239 126,95 €	0,00 €	271 470,61 €	10 108 790,96 €	
64	Gastos de depreciação e de amortização	91 555,84 €	157 228,67 €	16 112,18 €	11 200,13 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	14 715,00 €	290 811,82 €	
67	Provisões do período	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	
65/69	Outros gastos	534,53 €	3 303,67 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	531 652,34 €	535 490,54 €	
	Total dos gastos directos	3 831 556,21 €	5 645 458,76 €	1 022 619,14 €	2 092 757,19 €	302 588,94 €	239 126,95 €	13 995 876,00 €	1 117 389,43 €	28 247 372,63 €	
	Gastos Indiretos										
	Gastos de apoio clínico	206 625,02 €	201 653,07 €	461 272,88 €	256 973,83 €	37 969,81 €	0,00 €	0,00 €	123 132,27 €	1 287 626,88 €	
	Gastos de apoio geral	272 349,67 €	509 500,85 €	73 484,83 €	47 849,67 €	15 064,12 €	0,00 €	0,00 €	3 951,76 €	922 200,90 €	
	Gastos de estrutura	891 572,94 €	1 394 222,36 €	232 869,38 €	484 964,23 €	62 528,89 €	55 642,96 €	171 585,86 €	0,00 €	3 293 386,61 €	
		1 370 547,63 €	2 105 376,28 €	767 627,09 €	789 787,74 €	115 562,81 €	55 642,96 €	171 585,86 €	127 084,02 €	5 503 214,39 €	
	Gastos totais	5 202 103,84 €	7 750 835,04 €	1 790 246,23 €	2 882 544,93 €	418 151,75 €	294 769,91 €	14 167 461,86 €	1 244 473,45 €	33 750 587,02 €	

* dias de internamento de doentes saídos (Agudos) e dias no período (Residentes).

** inclui consultas externas de medicina interna e neurologia.

Anexo 5 – Comparação dos gastos das linhas de atividade com os seus proveitos de 2021 do HML

Gasto vs Proveito

	Produção Total	Gasto Unitário Total	Proveito Unitário CP	Deficit/Superavit	Gasto Total	Proveito Total
Total Consultas Externas	40 725	70,78 €	110,81 €	40,03 €	2 882 544,93 €	4 512 703,00 €
Total Internamento Agudos						
GDH Médicos - doentes equivalentes	1 613	3 224,25 €	2 540,08 €	-684,17 €	5 202 103,84 €	4 098 243,86 €
Total Internamento Residentes						
Psiquiatria no Hospital	69 736	111,15 €	75,24 €	-35,91 €	7 750 835,04 €	5 246 886,00 €
Psiquiatria no Exterior	324 397	43,67 €	43,00 €	-0,67 €	14 167 461,86 €	13 949 071,00 €
Total Hospital de Dia						
Psiquiatria	15 386	65,55 €	33,00 €	-32,55 €	1 008 594,97 €	507 738,00 €
Psiquiatria - Unidades Socio - Ocupacionais	11 924	65,55 €	32,00 €	-33,55 €	781 651,27 €	381 568,00 €
Total Serviços Domiciliários	3 480	120,16 €	40,00 €	-80,16 €	418 151,75 €	139 200,00 €
Consultas não médicas	5 684	n.ap.	n.ap.	n.ap.	294 769,91 €	n.ap.
					32 506 113,57 €	28 835 409,86 €
Não imputáveis/Incentivos e Outros Proveitos					1 244 473,45 €	5 012 116,86 €
Total				96 939,70 €	33 750 587,02 €	33 847 526,72 €

Anexo 6 – Listagem dos gastos diretos do HML

Número dado às contas	Designação
61241	Produtos Farmacêuticos
61242	Material de Consumo Clínico
61243	Material de Consumo Hoteleiro
61244	Material Consumo Administrativo
61245	Material de Manutenção e Conservação
61249	Outro Material de Consumo
6126	Produtos Alimentares
621	Fornecimentos e Serviços Externos - Subcontratos
622	Outros Fornecimentos e Serviços Externos
63111	Remunerações dos Órgãos Sociais e de Gestão - Remuneração Base
632111	Pessoal Dirigente - Remuneração Base
632112	Pessoal Médico - Remuneração base
632113	Pessoal de Enfermagem - Remuneração Base
632114	Pessoal Técnico Diagn. e Terapêutica - Remuneração Base
632115	Pessoal Técnico Superior - Remuneração Base
632116	Pessoal Assistente Técnico - Remuneração Base
632117	Pessoal Assistente Operacional - Remuneração Base
632118	Pessoal de Informática - Remuneração Base
632119	Pessoal Docente - Remuneração Base
63212	Subsídios de Férias e Natal
63215	Subsídios de Refeição
632203	Ajudas de Custo
63220411	Pessoal Médico - Trabalho extraordinário
63220412	Pessoal de Enfermagem - Trabalho extraordinário
63220413	Pessoal Técnico Diagn. e Terapêutica - Trabalho extraordinário
63220414	Pessoal Técnico Superior - Trabalho extraordinário
63220415	Pessoal Assistente Técnico - Trabalho extraordinário
63220416	Pessoal Assistente Operacional - Trabalho extraordinário
632205	Outros Gastos com o Pessoal
632206	Abono para Falhas
63220711	Noites e Suplementos - Subsídio de prevenção, trabalho noturno e de turno - Pessoal Médico
63220712	Noites e Suplementos - Subsídio de prevenção, trabalho noturno e de turno - Pessoal de Enfermagem
63220715	Noites e Suplementos - Subsídio de prevenção, trabalho noturno e de turno - Pessoal Assistente Técnico
63220716	Noites e Suplementos - Subsídio de prevenção, trabalho noturno e de turno - Pessoal Assistente Operacional
635	Encargos sobre Remunerações
637	Encargos Sociais Voluntários
639	Prestações Sociais Diretas
64	Gastos de Depreciação e Amortização
65	Outros Gastos e Perdas
67	Provisões do Período

Anexo 7 – Listagem dos gastos indiretos do HML

1	Patologia Clínica
2	Técnicas de Psiquiatria
3	Eletroconvulsoterapia + Anestesiologia
4	Perícias Médico Legais e Médicas
5	Psicologia
6	Serviço Social
7	Serviços Farmacêuticos
8	Serviço de Alimentação e Dietética
9	Serviço de Tratamento Roupa
10	Serviço de Higiene e Limpeza
11	Barbearia
12	Transportes
13	Secções Administrativas

Anexo 8 – Repartição dos gastos do centro de custo – Outros pelos respetivos centros de custo do HML em 2021

		Ano	Conta Considerada	Designação do tipo de gastos	Conta 6	Designação conta 6	Centro de custo	Designação do centro de custo	Valor custo	Valor proveito	Valor resultado	Valor alterado
	-328,10 €	2021	632117	Pessoal Assistente Operacional- Remuneração Base	6321157	Pessoal Assistente Operacional	4299039	Outros	51 246,65 €	51 574,75 €	328,10 €	-328,10 €
110 568,31 €	110 511,23 €	2021	632117	Pessoal Assistente Operacional- Remuneração Base	6321157	Pessoal Assistente Operacional	11806	Unidade de Internamento Psiquiatria Forense	110 568,31 €	0 €	-110 568,31 €	110 568,31 €

Anexo 9 – Distribuição dos gastos do centro de custo das consultas internas de Neurologia para a UIPF em 2021

Designação do centro de custo	Centro de custo	Nº de consultas internas	%
Unidade de Internamento de Psiquiatria Forense	11806	4	2,34%

		2,34%
		Unidade de Internamento Psiquiatria Forense
6321112_2990912	15 108,12 €	353,41 €
632122_2990912	1 267,08 €	29,64 €
635119_2990912	4 212,91 €	98,55 €
632132_2990912	1 363,65 €	31,90 €
63215_2990912	287,78 €	6,73 €
Total	22 239,54 €	520,22 €

Anexo 10 – Retirar os 136 testes Covid-19 dos utentes no caso da UIPF em 2021

Serviços	Testes Covid Utes sem os 136 retirados	Testes Covid Utes com os 136 retirados
Unidade de Internamento de Psiquiatria Forense	75	64

Anexo 11 – Valor dos testes Covid-19 dos utentes da UIPF em 2021

Serviços	Valor dos testes Covid-19 dos Utes
Unidade de Internamento de Psiquiatria Forense	9 450,00 €

Anexo 12 – Distribuição da água, eletricidade e gás para a UIPF em 2021

Secções Administrativas _2021	Água, Eletricidade e Gás	Secção Administrativa 42
	Gastos diretos	342 513,20 €
11806-Unidade de Internamento Psiquiatria Forense	1 128 867,30 €	29 402,27 €

Anexo 13 – Distribuição do Serviço de Segurança e Apoio para a UIPF em 2021

Secções Administrativas _2021	Segurança e Apoio	Secção Administrativa 42
	Gastos diretos	Restante valor do Serviço de Segurança e Apoio
		223 729,51 €
11806-Unidade de Internamento Psiquiatria Forense	1 128 867,30 €	16 919,97 €
		1/3 do Serviço de Segurança e Apoio
11806-Unidade de Internamento Psiquiatria Forense	1 128 867,30 €	111 864,76 €

Anexo 14 – Distribuição dos restantes gastos das secções Administrativas para a UIPF em 2021

Secções Administrativas _2021		Secção Administrativa 41	Secção Administrativa 42
	Gastos diretos	831 298,39 €	2 029 538,40 €
11806-Unidade de Internamento Psiquiatria Forense	1 128 867,30 €	62 868,54 €	153 487,74 €

Anexo 15 – Junção dos restantes gastos das secções Administrativas da UIPF com o Serviço de Segurança e Apoio da UIPF e com os consumos da UIPF em 2021

Secções Administrativas _2021		Secção Administrativa 41	Secção Administrativa 42
	Gastos diretos	831 298,39 €	2 707 645,87 €
11806-Unidade de Internamento Psiquiatria Forense	1 128 867,30 €	62 868,54 €	311 674,74 €

Anexo 16 – Número de quilómetros da UIPF do centro de custo Transportes em 2021

Viagens Kms	
Rótulos de Linha	2021
11806-Unidade de Internamento Psiquiatria Forense	3 112

Anexo 17 – Repartir o número de quilómetros das secções Administrativas e de Apoio Geral para a UIPF em 2021

	Nº de quilómetros inicial	%	Nº de quilómetros final
			16 049
11806-Unidade de Internamento Psiquiatria Forense	3 112	5,83%	4 048

Anexo 18 – Distribuição dos gastos do centro de custo Transportes para a UIPF em 2021

	Nº kms	€
11806-Unidade de Internamento Psiquiatria Forense	4 048	6 697,34

Anexo 19 – Número de atos e respetiva ponderação da UIPF na secção Psicologia em 2021

Psicologia MCDT	Nº Actos	Ponderação
11806- Unidade de Internamento de Psiquiatria Forense	10	58,2

Anexo 20 – Distribuição dos gastos da secção Psicologia para a UIPF em 2021

	Psicologia - MCDT_2021		
		MCDT	€
11806	11806-Unidade de Internamento Psiquiatria Forense	58,2	1 333,79

Anexo 21 – Gastos da UIPF em 2020

11806- Unidade de Internamento de Psiquiatria Forense	Contabilidade de gestão de 2020			
Número dado às contas	Designação	Gasto Total	Gasto Unitário	Peso %
ELEMENTOS DIRETOS				
61241	Produtos Farmacêuticos	56 321,89 €	3,98 €	3,86%
61242	Material de Consumo Clínico	13 854,46 €	0,98 €	0,95%
61243	Material de Consumo Hoteleiro	16 657,84 €	1,18 €	1,14%
61244	Material Consumo Administrativo	2 283,68 €	0,16 €	0,16%
61245	Material de Manutenção e Conservação	805,07 €	0,06 €	0,06%
61249	Outro Material de Consumo	36,92 €	0,00 €	0,00%
6126	Produtos Alimentares	28,75 €	0,00 €	0,00%
621	Fornecimentos e Serviços Externos - Subcontratos	1 277,78 €	0,09 €	0,09%
622	Outros Fornecimentos e Serviços Externos	19 384,65 €	1,37 €	1,33%
63111	Remunerações dos Órgãos Sociais e de Gestão - Remuneração Base	0,00 €	0,00 €	0,00%
632111	Pessoal Dirigente - Remuneração Base	0,00 €	0,00 €	0,00%
632112	Pessoal Médico - Remuneração base	32 761,97 €	2,32 €	2,25%
632113	Pessoal de Enfermagem - Remuneração Base	284 896,43 €	20,13 €	19,53%
632114	Pessoal Técnico Diagn. e Terapêutica - Remuneração Base	13 665,88 €	0,97 €	0,94%
632115	Pessoal Técnico Superior - Remuneração Base	24 417,21 €	1,73 €	1,67%
632116	Pessoal Assistente Técnico - Remuneração Base	4 521,74 €	0,32 €	0,31%
632117	Pessoal Assistente Operacional - Remuneração Base	75 934,88 €	5,37 €	5,20%
632118	Pessoal de Informática - Remuneração Base	0,00 €	0,00 €	0,00%
632119	Pessoal Docente - Remuneração Base	0,00 €	0,00 €	0,00%
63212	Subsídios de Férias e Natal	99 821,26 €	7,05 €	6,84%
63215	Subsídios de Refeição	28 933,89 €	2,04 €	1,98%
632203	Ajudas de Custo	0,00 €	0,00 €	0,00%
63220411	Pessoal Médico - Trabalho extraordinário	141,46 €	0,01 €	0,01%
63220412	Pessoal de Enfermagem - Trabalho extraordinário	8 881,94 €	0,63 €	0,61%
63220413	Pessoal Técnico Diagn. e Terapêutica - Trabalho extraordinário	0,00 €	0,00 €	0,00%
63220414	Pessoal Técnico Superior - Trabalho extraordinário	0,00 €	0,00 €	0,00%
63220415	Pessoal Assistente Técnico - Trabalho extraordinário	0,00 €	0,00 €	0,00%
63220416	Pessoal Assistente Operacional - Trabalho extraordinário	2 162,18 €	0,15 €	0,15%
632205	Outros Gastos com o Pessoal	4 085,12 €	0,29 €	0,28%
632206	Abono para Falhas	0,00 €	0,00 €	0,00%
63220711	Noites e Suplementos - Subsídio de prevenção, trabalho noturno e de turno - Pessoal Médico	0,00 €	0,00 €	0,00%
63220712	Noites e Suplementos - Subsídio de prevenção, trabalho noturno e de turno - Pessoal de Enfermagem	44 500,46 €	3,14 €	3,05%
63220715	Noites e Suplementos - Subsídio de prevenção, trabalho noturno e de turno - Pessoal Assistente Técnico	0,00 €	0,00 €	0,00%
63220716	Noites e Suplementos - Subsídio de prevenção, trabalho noturno e de turno - Pessoal Assistente Operacional	17 030,65 €	1,20 €	1,17%
635	Encargos sobre Remunerações	146 220,69 €	10,33 €	10,02%
637	Encargos Sociais Voluntários	0,00 €	0,00 €	0,00%
639	Prestações Sociais Diretas	0,00 €	0,00 €	0,00%
64	Gastos de Depreciação e Amortização	86 896,90 €	6,14 €	5,96%
65	Outros Gastos e Perdas	3 151,17 €	0,22 €	0,22%
67	Provisões do Período	0,00 €	0,00 €	0,00%
	Total _ Gastos Diretos	988 674,86 €	69,87 €	67,76%
ELEMENTOS INDIRETOS				
1	Patologia Clínica	14 982,68 €	1,06 €	1,03%
2	Técnicas de Psiquiatria	0,00 €	0,00 €	0,00%
3	Eletroconvulsoterapia + Anestesiologia	0,00 €	0,00 €	0,00%
4	Perícias Médico Legais e Médicas	0,00 €	0,00 €	0,00%
5	Psicologia	0,00 €	0,00 €	0,00%
6	Serviço Social	8 994,44 €	0,64 €	0,62%
7	Serviços Farmacêuticos	14 980,05 €	1,06 €	1,03%
8	Serviço de Alimentação e Dietética	90 956,25 €	6,43 €	6,23%
9	Serviço de Tratamento Roupa	20 361,15 €	1,44 €	1,40%
10	Serviço de Higiene e Limpeza	0,00 €	0,00 €	0,00%
11	Barbearia	2 835,06 €	0,20 €	0,19%
12	Transportes	3 877,14 €	0,27 €	0,27%
13	Secções Administrativas	313 405,99 €	22,15 €	21,48%
	Total _Gastos Indiretos	470 392,76 €	33,24 €	32,24%
	Total _Gastos Diretos e Indiretos	1 459 067,62 €	103,11 €	100,00%

Anexo 23 – Atividades orientadas para o utente dos Médicos da UIPF em 2020

Atividades		Descrição
Acolhimento do utente		Preenchimento da folha de avaliação inicial; Folha de prescrição; Sistema alargado de exames; Revisão do processo clínico; Preenchimento da nota de admissão médica.
Assegurar os cuidados de saúde ao utente		Elaborar requisições para se efetuarem MCDT, exames e tratamentos; Analisar os resultados de MCDT, exames e tratamentos; Prescrever a terapêutica; Prestar esclarecimentos clínicos ao utente e à família.
Relações com os tribunais/ Atividades no exterior para o utente		Reuniões com o Conselho da Unidade; Reunião mensal do Conselho Técnico (presença de Técnicas de Reinserção Social e Representantes do Ministério da Justiça); Reuniões para discussão em equipa (médico, terapeuta ocupacional, assistente social, enfermeiros de referência do utente) do PTR.
	Licença de Saída Jurisdicional (LSJ)	Assinar mandados de LSJ; Acompanhar o utente; Avaliar LSJ; Efetuar registos em sistema informático.
	Liberdade para prova (LPP)	Elaborar pareceres e avaliações multidisciplinares para LPP.
Efetuar Relatórios/Reuniões/ Organização do Trabalho/Trabalho em equipa	Formação em serviço	Identificar necessidades formativas; Colaborar na elaboração do plano anual de formação; Assistir às ações de formação.
	Reuniões de serviço	Participar nas reuniões; Reunião de equipa multidisciplinar, utente e representante legal; Reunião de serviço (discussão de férias, ações formativas).
	Elaborar relatórios e	Elaborar e preencher a folha médica de Internamento diariamente; Efetuar relatórios de alta;

	formar utentes/familiares para Alta	Elaborar a avaliação médica multidisciplinar com necessidade de deslocação dos médicos a outros serviços internos e externos e com eventual realização de MCDT; Construção da parte médica no Plano Terapêutico e de Reabilitação (PTR).
--	--	--

Anexo 24 – Atividades orientadas para o utente dos Enfermeiros da UIPF em 2020

Atividades		Descrição
Acolhimento do utente		Acolher o utente; Realizar entrevista inicial de avaliação; Realizar teste de despiste de drogas e álcool; Inventariar bens; Elaborar plano individual de cuidados; Encaminhar utente a quarto individual; Definir enfermeiro (s) de referência; Prestar informações/esclarecimentos ao utente e família.
Vigilância e observação do utente	Dinâmicas de serviço	Providenciar telefonema de 10 minutos para pessoa de referência e outra chamada para o advogado (sem limite temporal), diariamente; Assegurar a entrega e a recolha de bens pessoais; Garantir o cumprimento da hora de café (2 vezes ao dia); Gerir a hora do café; Acompanhar utentes atribuídos na manutenção do espaço verde do serviço; Garantir realização das tarefas diárias definidas previamente.
	Visitas	Prestar informações/esclarecimentos ao utente e à família; Proceder ao registo informático; Verificar certificados e teste covid; Verificar bens de acordo com normas e regras do serviço; Supervisionar a visita.
	Acontecimentos adversos	Registar informaticamente eventos adversos.
Prestação de cuidados ao utente		Distribuir máscara individual; Garantir o uso devido da máscara;

	Medidas Contenção Covid-19	Vigiar higienização das mãos.
	Cuidados de saúde	Reavaliar plano individual de cuidados; Garantir cuidados: satisfação dos autocuidados; realização de tratamentos e colheitas; verificação de sinais vitais; preparação e administração de terapêutica; realização de ensinamentos, entre outros; Treinar adesão e gestão ao regime medicamentoso, individualmente; Fornecer, vigiar e assegurar retorno de lâminas/máquinas de barbear e corte de cabelo; Preparar utentes para a realização de MCDT's; Efetuar registos informáticos; Transmitir informação clínica ao médico do utente; Prestar informações/esclarecimentos ao utente e família.
	Dietas e kits de alimentação	Formalizar pedido à cozinha; Requerer serviço de nutrição; Realizar pedido informático (dietas ou kits de alimentação).
	Transportes	Realizar pedido informático; Informar assistente operacional responsável.
Atividades no exterior para o utente/Relações com os Tribunais	Licença de Saída Jurisdicional (LSJ)	Assinar mandado de LSJ; Acompanhar utente; Registar data/hora de saída/regresso em mandado e verificar entrega de documentos; Realizar teste de despiste de drogas e álcool; Recolher bens de valor ou de risco; Avaliar LSJ; Efetuar registos em sistema informático.
	Liberdade para prova (LPP)	Realizar ensinamentos para LPP; Elaborar parecer e avaliação multidisciplinar para LPP.
	Treino de competências	Acompanhar o utente em atividades com vista à reabilitação e reinserção social (ida ao banco; ATM; realizar compras; utilização de meios de transporte).
		Reuniões com o Conselho da Unidade; Reuniões do Conselho Técnico;

	Reuniões para discussão em equipa (médico, terapeuta ocupacional, assistente social, enfermeiros de referência do utente) do PTR.	
Intervenções Psicoterapêuticas (em grupo ou individuais)	Identificar necessidades; Planear a sessão; Executar intervenções psicoterapêuticas; Avaliar intervenções psicoterapêuticas implementadas; Efetuar registos em sistema informático.	
Efetuar Relatórios/Reuniões/ Organização do Trabalho/Trabalho em equipa	Integração de novos enfermeiros no serviço	Apresentar serviço, normas e protocolos; Explicar dinâmica dos turnos; Garantir período de acompanhamento.
	Formação	Identificar necessidades formativas; Colaborar na elaboração do plano anual de formação; Assistir às ações de formação.
	Enfermeiro Formador em Serviço	Identificar necessidades formativas; Elaborar plano anual de formação; Elaborar o relatório das atividades.
	Enfermeiro orientador de estágios no serviço	Supervisionar cuidados desenvolvidos pelos alunos; Avaliar desempenho; Avaliar sessões de atividades.
	Gestão de atividade do Internamento	Gerir os recursos humanos e materiais; Garantir boas práticas e normas; Participar nas auditorias internas e externas; Recolher informação para estatísticas; Avaliar o desempenho profissional dos enfermeiros; Emitir pareceres; Exercer funções de assessoria técnica; Distribuir tarefas e funções da equipa de trabalho; Analisar e definir procedimentos internos; Convocar e moderar reuniões de trabalho; Elaborar escalas de horário e mapa de férias do serviço.
	Responsável de turno	Assegurar stocks; Distribuir tarefas e funções da equipa de trabalho;

		Comunicar e/ou verificar intercorrências; Gerir a distribuição interna de equipamentos/material.
	Enfermeiro Gestor de Risco Local	Sensibilizar os profissionais; Elaborar, implementar e rever normas; Identificar problemas; Realizar avaliação de risco; Fazer formação em serviço; Colaborar nas auditorias internas e externas; Acompanhar notificações de acidentes e incidentes clínicos e não clínicos; Reportar situações de risco; Participar em reuniões.
	Reuniões de serviço	Reunião de equipa multidisciplinar, utente e representante legal; Reunião de serviço (discussão de férias, ações formativas); Passagem de turno.
	Manutenção de equipamentos do internamento	Assegurar a manutenção dos equipamentos; Elaborar pedidos de reparação; Gerir a distribuição interna de equipamentos.
	Higiene, limpeza e desinfecção do internamento	Garantir protocolos.
	Gestão serviços farmacêuticos	Realizar pedidos; Controlar stocks (quantidades, prazos de validade).
		Elaborar e preencher folha de enfermagem diariamente; Construção da parte da enfermagem no Plano Terapêutico e de Reabilitação (PTR).

Atividades	Descrição	
Assegurar os cuidados ao utente	Distribuir as refeições aos utentes.	
	Transporte do utente	Acompanhar os utentes para outras unidades hospitalares e para os tribunais.
Efetuar Relatórios/Reuniões/ Organização do Trabalho/ Trabalho em equipa	Formação	Obrigatórias e facultativas.
	Participação na reunião de serviço anual. Efetuar a limpeza e higiene da Unidade de Internamento de Psiquiatria Forense tanto no 1º Andar como no Rés do Chão. Nos dois andares no turno da manhã (das 8 horas às 14 horas), por exemplo, às segundas-feiras e às quintas-feiras os assistentes operacionais têm programado pela Responsável limpar e desinfetar os colchões, os estrados e as estruturas das camas, às terças-feiras limpar as umbreiras e os vidros das portas interiores, às quartas-feiras lavar e efetuar a manutenção da máquina da loiça na copa e às sextas-feiras limpar e desinfetar as salas. Para além disso, aos sábados têm definido limpar os cacifos, as janelas de vidro interiores e as umbreiras da porta de vestuários dos homens e aos domingos espanar os tetos, limpar as umbreiras, os caixilhos das portas, as janelas, o mobiliário radiador e os candeeiros das enfermarias e dos quartos. No turno da tarde (das 14h às 20h), nos dois andares, para além de outras tarefas, às segundas-feiras, quartas-feiras e sextas-feiras têm delineado recolher e acondicionar toda a roupa hoteleira, vestuário e fardamento e às terças-feiras limpar e higienizar todas as superfícies da área de enfermagem. Ademais, às quintas-feiras e às sextas-feiras no 1º Andar têm estipulado limpar as janelas e os vidros do refeitório e no Rés do Chão limpar as janelas e vidros da sala do pessoal e dos gabinetes. Aos sábados e aos domingos no 1º Andar têm estipulado limpar o mobiliário, as janelas, os vidros e o pavimento da sala da administrativa e da sala da terapêutica e no Rés do Chão limpar e fazer a manutenção ao frigorífico e das janelas e pavimento da sala do café. No turno da noite (das 20h às 8h) têm programado no 1º Andar às segundas-feiras limpar e desinfetar o mobiliário e o pavimento da sala de visitas e das casas de banho, às terças-feiras limpar os vidros e janelas da sala da área do dia e às quartas-feiras, quintas-feiras e sextas-feiras limpar e desinfetar o mobiliário e piso do Gabinete Social, Médico e da Psicóloga. No Rés do Chão está planeado às segundas-feiras limpar os vidros e janelas da sala da área do dia, às terças-feiras limpar o mobiliário, as janelas e os vidros da sala de visitas e às quartas-feiras limpar as umbreiras das portas do espaço adufa.	

Anexo 26 – Atividades orientadas para o utente da Assistente Técnica da UIPF em 2020

Atividades	Descrição
Receção e registo do utente	Assegura a abertura/atualização do processo clínico do utente; Prepara termos de responsabilidade para efeitos de realização de tratamentos no exterior; Apoia a função de Direção do Serviço.
Efetuar Relatórios/Reuniões/ Organização do Trabalho/ Trabalho em equipa	Efetua o expediente do serviço; Nas precárias agiliza o processo através da digitalização e envio dos documentos;
Relações com os tribunais/Atividades no exterior	Apoia as restantes classes profissionais antes do Conselho Técnico; Receciona os Planos Terapêuticos e de Reabilitação e redige os ofícios; Efetua os mapas das Licenças Saída Judicial e de Liberdade Para Prova; Envia os documentos da Licença de Saída Judicial; Efetua a ata do Conselho da Unidade.

Anexo 27 – Atividades orientadas para o utente da Terapeuta Ocupacional da UIPF em 2020

Atividades	Descrição
Acolhimento do utente	Acesso ao processo judicial e processo clínico do utente; Avaliação dos utentes (Entrevista individual com cada utente, Observação em Contexto e Aplicação de Instrumentos de Avaliação).
Realização de atividades de terapia ocupacional	Atividades de grupo Culinária, Tratamento da roupa, etc.
	Atividades individuais Preparação do currículo; Exploração de Projeto de Vida (formação empregabilidade), etc.
	Atividades através de parcerias (supervisão) Upcycling (Reutilização de resíduos, transformação de resíduos em brinquedos de criança, etc.); Projeto Incorpora; Projeto Reveste com o Centro Social de Soutelo (Rio Tinto); Na horta com o Serviço Intermunicipalizado de Gestão de Resíduos do Grande Porto (Lipor).

		Formação em parceria com CEFPI, IIEFP e Centro Qualifica.
		Sessões de teatro e educação física.
Efetuar Relatórios/Reuniões/ Organização do Trabalho/Trabalho em equipa	Formação	Orientação dos estagiários; Avaliação dos estagiários.
		Registos e relatórios das atividades; Construção da parte da terapia ocupacional no Plano Terapêutico e de Reabilitação (PTR); Reuniões de serviço; Reuniões comunitárias; Relatórios de desempenho dos utentes; Articulação e Logística com parceiros externos para a dinamização de atividades.
Relações com os tribunais/ Atividades no exterior para o utente		Reuniões com o Conselho da Unidade; Reuniões com o Conselho Técnico; Reuniões para discussão em equipa (médico, terapeuta ocupacional, psicóloga, enfermeiros de referência do utente) do PTR. Colaborar na Licença de Saída Judicial Colaborar na Liberdade Para Prova

Anexo 28 – Atividades orientadas para o utente da Assistente Social da UIPF em 2020

Atividades	Descrição
Averiguar as condições sociais e económicas do utente	Contactar os familiares; Contactar as instituições de solidariedade social e outras instituições; Gerir o dinheiro do utente (acompanhar o doente ao multibanco, entre outras); Comprar tabaco (15 em 15 dias); Comprar bens essenciais (roupa, aparelhos eletrónicos, entre outras); Abrir conta no banco CTT para os utentes que frequentam a formação financiada pelo Instituto do Emprego e Formação Profissional Assegurar a emissão/renovação dos Cartões de Cidadão; Reativação de pensões, entretanto suspensas; Diligenciar na atribuição de Apoios/Prestações Sociais; Acompanhamento na integração do doente na comunidade/família, aquando da alta.

Efetuar Relatórios/Reuniões/ Organização do Trabalho/Trabalho em equipa	Efetuar a parte da Assistente Social no Programa Terapêutico e de Reabilitação (PTR); Colaboração nos processos de maior acompanhado, quando necessário; Relatórios multidisciplinares; Reuniões de serviço; Reuniões comunitárias; Referenciar os utentes para as outras estruturas sociais; Dinamizar eventos de carácter social; Acompanhamento dos utentes para as formações fora do Hospital de Magalhães Lemos, E.P.E.
Relações com os tribunais/ Atividades no exterior para o utente	Reuniões com o Conselho da Unidade; Reuniões com o Conselho Técnico; Reuniões com as Técnicas de Reinserção Social; Reuniões para discussão em equipa (médico, terapeuta ocupacional, psicóloga, enfermeiros de referência do utente) do PTR.

Anexo 29 – Atividades orientadas para o utente da Psicóloga da UIPF em 2020

Atividades	Descrição
Admissão e entrevista ao utente	Ter acesso ao processo judicial e processo clínico; Efetuar entrevistas clínicas aos utentes (história de vida e exame mental).
Realizar consultas de psicologia (intervenção psicológica)	Efetuar a avaliação psicológica (intelectual, neuropsicológica, psicopatológica e de personalidade); Realizar intervenções terapêuticas (individual ou em grupo); Elaborar consultas de psicoterapia/apoio psicológico individual a cada utente; Psicoeducação (sessões individuais ou em grupo); Estimulação/Remediação cognitiva (individual ou em grupo).

Efetuar Relatórios/Reuniões/ Organização do Trabalho/ Trabalho em equipa	Construção da parte da psicologia no Plano Terapêutico e de Reabilitação (PTR); Relatórios de avaliação psicológica; Relatório de alta do utente; Reuniões de serviço; Reuniões comunitárias; Apoio em atividades terapêuticas/ocupacionais (na unidade ou fora) ou outras, nomeadamente acompanhamento de saída com o utente (consultas, CC, etc.); Articulação com parceiros externos para a dinamização de atividades na unidade ou fora (por exemplo, Instituto do Emprego e Formação Profissional, Centros Qualifica, parceiros sociais – projeto incorpora, reveste); Registos no Sclínico.
Relações com os tribunais/ Atividades no exterior para o utente	Reuniões com o Conselho da Unidade; Reuniões do Conselho Técnico; Reuniões para discussão em equipa (médico, terapeuta ocupacional, assistente social, enfermeiros de referência do utente) do PTR.

Anexo 30 – Tempo despendido pelas classes profissionais da UIPF nas atividades realizadas em 2020

Atividades	Enfermeiros	Assistentes Operacionais	Médicos	Assistente Técnico	Terapeuta Ocupacional	Assistente Social	Psicóloga
Acolhimento do utente no Internamento / Receção e registo do utente/Admis são e entrevistas aos utentes	0,46h		1h	5h	3h		3,2h
Assegurar os cuidados de saúde ao utente no Internamento /Prestar	264,6h	3h	18,575h				

cuidados de saúde							
Relações com os tribunais/ Atividades no exterior para o utente	2h		9h	2h	3h	2,3h	1,7h
Efetuar Relatórios/ Reuniões/ Organização do Trabalho/ Trabalho em equipa	78,3h	592h	14,5h	28h	8h	15h	7,3h
Vigilância e observação do utente	296,64h						
Intervenções Psicoterapêuticas (em grupo ou individuais)	3h						
Realizar atividades de terapia ocupacional					19h		
Realizar consultas de psicologia (intervenção psicológica)							12,8h
Averiguar as condições sociais e económicas do utente						11,75h	

Total Semana							
Tipo	645h	595h	43,075h	35h	33h	29,05h	25h

Anexo 31 – Comparação da estatística da UIPF com a Unidade de Internamento de Psiquiatria Forense do CHPL de 2020 e 2021

	CHPL		HML		Diferença do CHPL relativamente ao HML	
Dados Estatísticos	2020	2021	2020	2021	2020	2021
Doentes Tratados	53	60	56	50	-3	10
Dias de Internamento	15919	15829	14150	14466	1769	1363
Demora Média	1768	989	213	453	1555	536
Lotação	44	44	40	40	4	4
Taxa de Ocupação	98,60%	98,80%	96,65%	99,08%	1,95%	-0,28%

Anexo 32 – Comparação da estatística da UIPF com a Unidade de Internamento de Psiquiatria Forense do CHUC de 2020 e 2021

	CHUC- Sobral Cid		HML		Diferença do CHUC relativamente ao HML	
Dados Estatísticos	2020	2021	2020	2021	2020	2021
Dias de Internamento	34778	35912	14150	14466	20628	21446
Lotação	110	110	40	40	70	70
Doentes entrados	36	17(Até 5 de maio)	35	10	1	7