

Implementação de sistema de controlo de gestão na Unidade de Saúde da Ilha Graciosa

Relatório de Estágio

Paulo Jorge Mendonça Vasconcelos

Mestrado em

Ciências Económicas e Empresariais



Ponta Delgada
2025

Implementação de sistema de controlo de gestão na Unidade de Saúde da Ilha Graciosa.

Relatório de Estágio

Paulo Jorge Mendonça Vasconcelos

Orientadores

Prof. Doutor Gualter Fernandes Martins Câmara

Relatório de estágio submetido como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Ciências Económicas e Empresariais, com especialização em Finanças e Contabilidade.



RESUMO

O presente relatório de estágio resulta da conjugação de duas vertentes complementares. A primeira corresponde ao estágio curricular realizado na Unidade de Saúde da Ilha Graciosa (USIG), ao abrigo do programa Estagiar L, com duração prevista de um ano, iniciado a 1 de novembro de 2024. A segunda vertente relaciona-se com o objetivo académico de obtenção do grau de Mestre em Ciências Económicas e Empresariais, com especialização em Finanças e Contabilidade, pela Universidade dos Açores.

Este relatório integra uma revisão da literatura, na qual são apresentadas as principais definições e abordagens associadas aos sistemas de controlo de gestão, bem como a sua evolução histórica e conceptual. Dada a natureza do trabalho desenvolvido, são igualmente abordados os conceitos de centro de custos e os principais métodos de imputação.

A literatura evidencia que os sistemas de controlo de gestão têm múltiplas definições, algumas convergentes e outras divergentes. O termo “sistema de controlo de gestão” surgiu na Universidade de Harvard, na sequência das tendências observadas entre 1921 e 1922.

Com o avanço das tecnologias e o consequente aumento do peso dos custos indiretos, tornou-se inevitável a evolução dos métodos de imputação, de modo a garantir maior objetividade e precisão, assim surge o método de imputação por atividades (ABC).

A implementação do sistema de controlo de gestão na USIG foi estruturada em duas fases principais. A primeira consiste na apresentação do projeto à entidade, enquanto a segunda fase compreende a execução prática do sistema de controlo de gestão

A adoção de um sistema de custos apresenta vantagens e desafios para a entidade. No presente trabalho, é realizada uma análise crítica dos custos médios por consulta, bem como uma avaliação das dificuldades de implementação, como também uma proposta de melhoria, como por exemplo o Balanced Scorecard (BSC)

Conclui-se que a implementação de um sistema de imputação de custos, especialmente o método de imputação ABC não constitui uma tarefa simples. A sua complexidade decorre da necessidade de adaptação às especificidades de cada organização, tornando inviável a replicação direta de sistemas externos. Assim, em muitos casos, é mais eficaz desenvolver um modelo próprio, ajustado à entidade.

Palavras-chave: controlo de gestão; imputação; custos; utente

ABSTRACT

The present internship report results from the combination of two complementary aspects. The first corresponds to the curricular internship carried out at the Unidade de Saúde da Ilha Graciosa (USIG), under the Estagiar L programme, with an expected duration of one year, which began on November 1, 2024. The second aspect relates to the academic objective of obtaining a Master's degree in Economic and Business Sciences, with a specialization in Finance and Accounting, from the University of the Azores.

This report includes a literature review presenting the main definitions and approaches associated with management control systems, as well as their historical and conceptual evolution. Given the nature of the work developed, the concepts of cost centres and the main cost allocation methods are also addressed.

The literature shows that management control systems have multiple definitions — some convergent, others divergent. The term management control system originated at Harvard University, following trends observed between 1921 and 1922.

With the advancement of technology and the consequent increase in the weight of indirect costs, the evolution of cost allocation methods became inevitable in order to ensure greater objectivity and accuracy, leading to the emergence of the Activity-Based Costing (ABC) method.

The implementation of the management control system at USIG was structured in two main phases. The first consists of presenting the project to the institution, while the second involves the practical execution of the management control system.

The adoption of a cost system presents both advantages and challenges for the institution. In this report, a critical analysis of the average costs per consultation is carried out, as well as an assessment of implementation difficulties and a proposal for improvement — such as the Balanced Scorecard (BSC).

It is concluded that the implementation of a cost allocation system, especially the Activity-Based Costing (ABC) method, is not a simple task. Its complexity arises from the need to adapt to the specific characteristics of each organization, making the direct replication of external systems unfeasible. Therefore, in many cases, it is more effective to develop a customized model tailored to the entity.

Keywords: management control; cost allocation; costs; patient

AGRADECIMENTOS

Quero expressar o meu profundo agradecimento ao meu pai e ao meu irmão pelo apoio constante que sempre me prestaram, bem como à minha mãe, pelo incentivo que me deu. Embora não esteja presente para testemunhar a conclusão desta etapa, sei que ficaria orgulhosa e feliz por mim.

Agradeço igualmente ao meu Orientador, Professor Doutor Gualter Câmara, por ter aceite este desafio desde o início e pela compreensão demonstrada, mesmo durante os períodos em que o contacto e a evolução do relatório foram mais limitados.

Um sincero agradecimento também aos meus amigos, pelo apoio, pela disponibilidade e pela ajuda que me prestaram nos diversos percalços que surgiram ao longo deste ano letivo.

Por fim, e não menos importante, quero agradecer aos meus colegas de trabalho, pelo excelente ambiente em que me acolheram, e à minha orientadora de estágio, pela orientação, colaboração e apoio fundamentais ao longo desta experiência.

ÍNDICE

RESUMO	i
ABSTRACT	ii
AGRADECIMENTOS	iii
ÍNDICE	iv
LISTA DE TABELAS	v
LISTA DE FIGURAS	vi
LISTA DE ABREVIATURAS	vii
CAPÍTULO I - INTRODUÇÃO	1
2.2. A evolução dos sistemas de controlo de gestão	4
2.3. Os objetivos dos sistemas de controlo de gestão.....	5
2.4. Métodos de imputação de centros de custos	6
2.4.1. imputação variável, imputação marginal e imputação direta	6
2.4.2. Método de imputação por absorção.....	7
2.4.3. Método de imputação por atividades ABC	8
CAPÍTULO III – Implementação do sistema de controlo de gestão	10
CAPÍTULO IV – Análise Crítica.....	21
4.1. Análise crítica dos dados obtidos	21
4.2. Impactos e benefícios do sistema	23
4.3. Dificuldades da implementação do sistema de controlo de gestão	24
4.4. Propostas de melhoria	25
CAPÍTULO V - CONCLUSÃO.....	27
REFERÊNCIAS	30

LISTA DE TABELAS

Tabela 1. Classificação dos centros de custo.	11
Tabela 2. Valor e variação das mercadorias consumidas vendidas e das matérias consumidas.	13
Tabela 3. Nº de colaboradores por carreira e termo.	14
Tabela 4. Encargos com colaboradores por carreira.	14
Tabela 5. Preço unitário por refeição para o utente.	16
Tabela 6. Centros de custos com o respetivo critério de imputação.	16
Tabela 7. Nº de consultas por departamento.	19
Tabela 9. Custo médio por consulta de nutrição, terapia da fala, psicologia e internamento.	19
Tabela 10. Custo médio por consulta de nutrição, terapia da fala e psicologia.	21
Tabela 11. Custo médio por consulta de Nutrição com mais um técnico superior e Psicologia com menos um técnico superior.	22
Tabela 12. Custos variáveis médios por consulta de terapia da fala e psicologia....	22
Tabela 13. Custo médio por consulta de terapia da fala e psicologia em outsourcing.	23

LISTA DE FIGURAS

Figura 1. Características de sistemas de controlo e gestão.....	5
Figura 2. Fluxograma dos centros de custos	11
Figura 3. Fluxograma dos departamentos e centros de custos da USIG	18
Figura 4. Fluxograma do Balanced Scorecard.	26

LISTA DE ABREVIATURAS

ABC - Imputação baseada em atividades
CA - Conselho de administração
USIG - Unidade de Saúde da Ilha Graciosa
BSC – Balanced Scorecard

CAPÍTULO I - INTRODUÇÃO

O presente relatório foi elaborado no âmbito do segundo ano do Mestrado em Ciências Económicas e Empresariais, com especialização em Finanças e Contabilidade na Universidade dos Açores. Este relatório resulta do estágio na Unidade de saúde da Ilha Graciosa (USIG) através do Programa Estagiar L, tendo como objetivo a implementação de um sistema de controlo de gestão na entidade empregadora, esta entidade é uma entidade publica prestadora de serviços de saúde.

O relatório tem como principal objetivo a criação e implementação de um sistema de controlo de gestão. Nesse âmbito, há o desenvolvimento e a implementação de um sistema de imputação de custos, com o propósito de determinar o custo de cada departamento que presta serviços aos utentes, juntamente com o custo que cada utente representa para a USIG, expresso através do custo médio por consulta. A apresentação destes custos vem possibilitar uma distribuição eficiente de recursos e melhorar os serviços prestados aos utentes.

O relatório segue a orientação de quatro capítulos, sendo estes na seguinte ordem, a Introdução; a Revisão da literatura abordando os conceitos, a evolução e o objetivo do controlo de gestão como também apresenta algumas formas de imputação de centros de custo; A implementação do sistema de controlo de gestão; A análise critica e por fim a conclusão.

O segundo capítulo corresponde à revisão da literatura, onde existe algumas definições, umas mais convexas e outras mais divergentes, devido à ambiguidade do tema em questão que é sistema de controlo de gestão, uma vez que este foi sofrendo algumas alterações ao longo do tempo. De seguida é apresentado a evolução dos sistemas de controlo de gestão, apresentando os “autores” deste conceito, os quais ficaram associados á Universidade de Harvard, como também o que foi realizado para a divulgação e implementação deste conceito ao longo dos anos, também são identificados quais os objetivos dos sistemas de controlo de gestão. Ainda neste capítulo é abordado os centros de custos apesar destes não estarem diretamente ligados ao controlo de gestão, estes são essenciais para o sistema que será implantado, pois trata-se de um sistema de imputação de custos, de tal forma é apresentado alguns sistemas de imputação de custos.

No terceiro capítulo é dado o inicio da implementação do sistema de controlo de gestão, para concretizar esta implementação do sistema é necessário apresentar várias etapas a ter em conta, mas primeiro existe a necessidade de definir os objetivos e o tipo

de sistema de imputação de custos a ser implementado, agora sim é dada a partida à implementação do sistema, na primeira etapa procedesse à classificação dos centros de custos, ou seja, os centros de custos são divididos em quatro grupos, sendo estes administrativo, intermédio, final e unidades externas. A segunda etapa corresponde à apuração dos custos diretos, onde está descrito como se chega ao custo dos materiais diretos tendo como auxílio a utilização do software “Primavera”, como também a obtenção da mão de obra direta, sendo que esta advém de várias formas, sendo estas, através dos colaboradores presentes na USIG, através de contratos de avença e até através de outras entidades empregadoras. A terceira etapa apresenta a distribuição dos custos, onde é descrito como se vai proceder à distribuição do custo da eletricidade, água e comunicações. A quarta etapa corresponde à imputação de custos aos centros de custos, estes são alocados através de critérios de imputação desenvolvidos e criados de forma que esta distribuição seja o mais realista possível, estes critérios são apresentados numa tabela, no entanto, também existe alguns centros de custo que têm uma explicação detalhada de como fazer esta imputação, uma vez que têm um grau de dificuldade superior quando comparados com os restantes centros de custo. Na quinta e última etapa é explicado como é feito para atingir o objetivo deste sistema, ou seja, o sistema finalmente está montado ao adicionar o número de consultas, sendo apresentado o custo médio por cada consulta.

No quarto capítulo existe uma análise crítica, onde contém vantagens e desvantagens da implementação do sistema de custos, como também uma análise crítica referente aos valores dos custos médio por consulta de nutrição, terapia da fala e psicologia, onde existe a possibilidade de os custos em outsourcing serem menores. Ainda também são abordadas as dificuldades de implementação do sistema de custos, há uma comparação entre o método de imputação implementado com os restantes métodos de imputação e existe uma apresentação de melhorias para o sistema de controlo de gestão.

O quinto capítulo corresponde á conclusão, sendo que é referido o cerno deste trabalho, como também é realçado a dificuldade de definir o que é um sistema de controlo de gestão, o quão difícil é a implementação do método de imputação por atividades ABC e que nem todos os centros de custos contém um critério de imputação objetivo.

CAPÍTULO II – REVISÃO DE LITERATURA

Este capítulo torna-se essencial para estabelecer uma base sólida de conhecimento sobre os sistemas de controlo de gestão desde a sua criação até aos dias de hoje. Pondo isto é apresentado várias definições de vários autores ao longo do tempo, sendo algumas destas similares e outras mais divergentes esclarecendo assim, qual a sua definição, objetivo e a sua importância para o controlo de gestão serão explorados diversos sistemas de imputação, ainda se acrescenta que se ser-se-á feita uma referência aos centros de custo.

2.1. Os sistemas de controlo de gestão

Com a evolução da tecnologia juntamente com o decorrer dos tempos, houve e há a necessidade de implementar ou atualizar continuamente os sistemas de controlo de gestão, por parte das empresas. Segundo Fisher (1998, como citado em Malmi & Brown, 2008), o primeiro desafio na análise dos sistemas de controlo de gestão assenta na dificuldade de definir o próprio conceito. Ao longo do tempo, nem todas as diversas abordagens teóricas convergem para a mesma definição, de tal forma há inúmeras interpretações e sobreposições, sendo algumas destas bem divergentes entre si (Anthony, 1965; Flamholtz et al., 1985; Langfield-Smith, 1997) (citados em Malmi & Brown, 2008) e (Lopes, 2019)

Anthony (1965, como citado em Malmi & Brown, 2008) descreve o controlo de gestão como o processo através do qual os gestores garantem a obtenção e utilização total e eficiente dos recursos de modo a cumprir os objetivos organizacionais.

Flamholtz et al. (1985, como citado em Malmi & Brown, 2008) definem o controlo organizacional como o compromisso de alcançar os objetivos estabelecidos através do esforço das organizações para aumentar a probabilidade de que os indivíduos e grupos ajam de modo a alcançá-los. Os autores acrescentam que o sistema de controlo organizacional como um agrupamento de técnicas e processos destinados a esse fim, podendo ser divididos em diferentes níveis de influência comportamental como individual, grupal, departamental e organizacional.

Langfield-Smith (1997) e Otley (1994), como citados em Malmi & Brown, (2008), salientam que, com a implementação dos sistemas de controlo de gestão, os colaboradores de níveis hierárquicos inferiores passam cada vez mais a ser capazes de cooperar nas decisões estratégicas das entidades, o que reduziu as barreiras das hierarquias.

De acordo com Lopes (2019), o controlo de gestão advém de uma área interdisciplinar que integra diversas abordagens científicas, procurando estabelecer uma linguagem

universal de gestão que possibilite a medição do desempenho, como igualmente a implementação e o acompanhamento da estratégia organizacional.

2.2. A evolução dos sistemas de controlo de gestão

O conceito de sistema de controlo de gestão, enquanto termo académico, é particularmente associado à Universidade de Harvard. Esta instituição de ensino foi essencial para a consolidação deste termo, devido à influência de dois dos seus principais protagonistas, Walker e Anthony, (20XXX), cujo contributo marcou a transição da prática contabilística para o estudo formal do controlo de gestão (Zeff, 2008) (citado em Strauß e Zecher, 2013).

Segundo Strauß e Zecher (2013) Walker e Anthony, (20XXX) foram os maiores influenciadores na transformação de contabilidade analítica para o controlo de gestão como hoje o conhecemos. Esta transformação teve como base a tendência de 1921 e 1922 onde Thomas Sanders chamou de controlo um “accounting course”, estes também se basearam na abordagem de Earle Burchell em 1922, tendo sido Walker a primeira pessoa que começou esta transformação. A transformação de contabilidade para controlo de gestão deu-se primeiro na defesa nacional do Reino Unido, sendo que quem estava a gerir era a universidade de Harvard de 1941 a 1945, sendo assim a primeira vez efetivamente que este termo foi aplicado, ao decorrer desta gerência a universidade ensinou a oficiais e a civis executivos o termo “moderno” controlo de gestão.

Strauß & Zecher, (2013) defendem que Walker e Anthony, (20XXX) desempenharam um papel fundamental na evolução da contabilidade analítica para o que hoje conhecemos como controlo de gestão. Essa transformação iniciou por volta das décadas de 1920, quando Thomas Sanders introduziu o termo de “accounting control” nos seus cursos, e Earle Burchell (1922) (citado em Strauß e Zecher, 2013) apoiou a ideia de associar o controlo ao planeamento organizacional. Walker, (20XXX) foi o primeiro a concretizar essa transição, que se desenvolveu durante a Segunda Guerra Mundial, quando a Universidade de Harvard assumiu a gestão da Defesa Nacional do Reino Unido (1941–1945) e estabeleceu o conceito “moderno” de controlo de gestão junto de oficiais e executivos civis.

Anos mais tarde surge um livro em 1965 “Planning and Control Systems” da auditoria de Anthony, resultado do primeiro curso oferecido pelo autor do livro em 1963/1964. Este curso impulsionou a formalização do termo, surgindo assim o ponto de partida para os sistemas de controlo de gestão atualmente. Após um ano o autor renomeou a designação

para “Management Control Systems”, introduzindo oficialmente o termo no meio acadêmico (Otley, 1994) (citado em Strauß e Zecher, 2013).

Anthony (1965) (citado em Strauß e Zecher, 2013) define o controlo de gestão como o processo através do qual os gestores acautelam que os recursos são obtidos e utilizados de forma eficiente e eficaz de encontro com os objetivos organizacionais. O autor apresenta três níveis fundamentais dentro dos sistemas de planeamento e controlo: o planeamento estratégico, o controlo de gestão e o controlo operacional.

2.3. Os objetivos dos sistemas de controlo de gestão

De acordo com Tekavcic et al. (2008, como citado em Martinho, 2020), os sistemas de controlo de gestão podem desempenhar um papel de síntese das atividades e resultados de uma entidade. Estes sistemas recolhem e apresentam as informações essenciais derivadas dos diferentes setores, facilitando a sua análise pelos gestores e salvaguardando a tomada de decisões estratégicas e operacionais.

Figura 1. Características de sistemas de controlo e gestão.

Características de Sistemas de Controlo
Verificar os resultados atuais e compará-los com os esperados.
Analisar com objetividade e seletividade as causas e consequências dos acontecimentos.
Aplicar medidas corretivas a possíveis desvios que possam existir.
Alinhar os objetivos de cada setor com os objetivos globais da empresa.
Assegurar que a estratégia da empresa está a ser devidamente seguida.
Deter mecanismos que sejam capazes de relatar, em tempo real, a posição atual da empresa.
Possuir a capacidade de não só conceder análises reais dos últimos trimestres, mas também previsões futuras do rumo da empresa.
Manter um fluxo constante de informação entre os vários setores da empresa.
Permitir que os gestores tenham todas as ferramentas e informação necessária para a formulação de decisões.

Fonte: martinho, 2020

A gestão de custos em entidades hospitalares representa um processo exigente e de elevada complexidade, devido á elevada variação de tarefas e por consequência a diversidade de colaboradores com diferentes especializações. De acordo com Beuren e

Schlindwein (2008, como citado em Souza e Scatena, 2009), para que se promova a eficiência na gestão hospitalar, é indispensável deter informações fiáveis sobre a apuração e o controlo de custos. Apesar dessa relevância, Abbas (2001, como citado em Souza e Scatena, 2009) observa que muitas organizações de saúde ainda não dispõem de um sistema deste carácter. De tal forma os sistemas de gestão de custos vêm auxiliar os gestores nas tomadas de decisões através do fornecimento, apuração de custos fiáveis e de controlo de custos.

2.4. Métodos de imputação de centros de custos

A implementação dos centros de custos pode ser intuitiva ou de cariz com maior complexidade dependendo do tamanho da entidade, número de colaboradores, o número de funções que cada colaborador desempenha e o número de serviços/bens fornecidos pela organização.

Segundo Bertó et al. (2000, como citado em Cardoso et al., 2020), um centro de custo pode ser descrito como uma unidade homogeneidade quanto às suas responsabilidades, funções geradoras de custos e objetivos, dispondo ainda de critérios próprios de mensuração e controlo.

2.4.1. imputação variável, imputação marginal e imputação direta

De acordo com Reginato e Collatto, (2005), a literatura especializada em contabilidade de custos utiliza, por vezes, as designações “imputação variável”, “imputação marginal” e “imputação direta” como sinónimos. No entanto, os autores sublinham que há diferenças conceituais relevantes entre a imputação variável e a imputação direta, o que justifica apresentá-los como métodos distintos.

De acordo com Leone (1997, como citado em Reginato e Collatto, 2005), o método de imputação variável baseia-se no princípio de que apenas os custos e despesas variáveis afetas às atividades produtivas, e que variam em função de uma medida de volume, base ou referência dessa atividade, devem ser considerados, isto é, imputados aos produtos não acabados e acabados.

Segundo Vartanian (2000, como citado em Reginato e Collatto, 2005), o método de imputação variável considera apenas os custos e despesas variáveis como passíveis de serem alocados aos objetos de imputação. Já os custos e despesas fixas são integralmente reconhecidos como resultado do período, não sendo imputados ao valor dos bens ou serviços.

De acordo com Reginato e Collatto, (2005), o método de imputação variável distribui os custos em duas categorias principais, fixos e variáveis, esta separação é aplicada tanto aos custos de produção como às despesas operacionais. O objetivo consiste em gerar informações que apoiem os gestores no desempenho das suas funções e no processo de tomada de decisão. Deste modo, o método facilita o registo e o relato dos custos associados a cada bem ou serviço, permitindo identificar quais contribuem de forma mais significativa, positiva ou negativa, para o resultado líquido da entidade.

A literatura frequentemente trata o método de imputação variável como equivalente ao método de imputação direto, pois ambos partilham origens semelhantes e apresentam vantagens e limitações comparáveis. Contudo, Iudícibus (1998) e Vartanian (2000), como citados por Azevedo et al. (2006), defendem que existem diferenças conceituais entre os dois métodos, o que justifica a sua distinção e apresentação.

O método de imputação variável difere do método de imputação direto, uma vez que, neste último, os custos fixos que possam ser diretamente associados aos objetos de imputação, como linhas de produto, centros de custos ou departamentos, são atribuídos a esses objetos. Em contrapartida, no método de imputação variável, tal procedimento não deve ocorrer, visto que apenas os custos variáveis são contabilizados na imputação (Vartanian, 2000, como citado por Azevedo et al., 2006).

De acordo com Iudícibus (1998, como citado por Azevedo et al., 2006), o método de imputação misto ou intermediário, também conhecido como método de imputação direto, apresenta características presentes nos sistemas de imputação fixo e variável. Este método evita os rateios arbitrários de custos que podem comprometer a precisão das análises, mas inclui, no custo dos produtos, a parcela de custos fixos que possa ser diretamente identificada com o departamento produtivo. Assim, constata-se que o método de imputação direto considera, além dos custos e despesas variáveis, os custos fixos específicos de cada objeto de imputação.

2.4.2. Método de imputação por absorção

De acordo com Gonçalves, Cruz et al. (2014, como citado em Azevedo et al., 2006), o método de imputação por absorção compreende todos os custos diretos associados à produção (bens e serviços), enquanto os custos indiretos são distribuídos proporcionalmente entre os produtos por meio de critérios de imputação adequados.

De acordo com Azevedo et al. (2006), o método de imputação por absorção surgiu da necessidade de atribuir todos os custos de produção aos bens fabricados ou serviços

prestados. Este método imputa tanto os custos diretos como os indiretos aos produtos, no entanto as despesas administrativas, comerciais e financeiras são consideradas como custos de período. O sistema pode ser implementado com ou sem departamentalização. Na ausência de departamentalização, o processo envolve três etapas fundamentais: a separação entre custos e despesas, a apropriação dos custos diretos e a dos custos indiretos. Quando há departamentalização, o procedimento é mais pormenorizado e compreende seis fases principais: a separação entre custos e despesas; a apropriação direta dos custos aos produtos; a atribuição dos custos indiretos aos departamentos; o rateio dos custos comuns e da administração geral; e, por fim, a absorção dos custos totais pelos departamentos produtivos.

Na imputação por absorção sem departamentalização, os valores de custo total por produto tendem a apresentar variações significativas, uma vez que a distribuição dos custos indiretos é menos precisa. Com a adoção da departamentalização, a imputação desses custos torna-se mais equilibrada e realista, refletindo de forma mais fiel o consumo de recursos por cada departamento produtivo. Contudo, os departamentos de serviços não têm os seus custos diretamente apropriados aos produtos, permanecendo, assim, como custos de apoio não distribuídos.

Em conclusão, o sistema de imputação por absorção tem como principal objetivo determinar o custo e, conseqüentemente, o preço dos bens e serviços produzidos pelas entidades. Este método cumpre adequadamente o seu propósito em organizações com estruturas simples, nas quais é possível efetuar a imputação de custos de forma direta. Contudo, à medida que a dimensão e a complexidade das empresas aumentam, torna-se mais vantajosa a implementação do sistema de imputação por atividades (ABC), que proporciona informações mais detalhadas e úteis ao processo de tomada de decisão dos gestores.

2.4.3. Método de imputação por atividades ABC

De acordo com Martins (2000, como citado em Azevedo et al., 2006), o método de imputação por atividades (ABC) constitui uma ferramenta de controlo de gestão que possibilita uma descrição mais precisa da estrutura de custos das entidades, ao analisar as atividades realizadas na entidade e a sua relação direta com os produtos e serviços prestados.

De acordo com Azevedo et al. (2006), a evolução tecnológica e as transformações nas estruturas produtivas ao longo dos anos criaram a necessidade de adotar novos critérios

de imputação de custos. O aumento da proporção dos custos indiretos face aos custos diretos evidenciou distorções nos métodos tradicionais de imputação, decorrentes da arbitrariedade dos critérios utilizados, ou seja, o método de imputação ABC surgiu com o propósito de atenuar essas distorções, proporcionando uma imputação mais precisa e racional dos custos indiretos.

A arbitrariedade do critério de rateio pode ser reduzida usando o método de imputação baseado em Atividades, pois avalia todas as atividades desenvolvidas com a utilização de direcionadores que alocam as despesas e os custos indiretos, de forma mais confiável nos produtos ou serviços prestados Gonçalves et al.,(2014) (como citado em Azevedo et al. 2006).

Segundo Gonçalves et al. (2014, como citado em Azevedo et al., 2006), a arbitrariedade inerente aos critérios tradicionais de imputação pode ser reduzida através do método de imputação ABC. Este método analisa detalhadamente todas as atividades executadas na entidade, utilizando direcionadores de custo que proporcionam uma imputação mais precisa e fiável das despesas e custos indiretos aos produtos e serviços prestados.

De acordo com Martins (2000, como citado em Azevedo et al., 2006), existem dois tipos principais de direcionadores no método de imputação ABC. Os direcionadores de recursos são aqueles que expõem a ocorrência de uma atividade, evidenciando de que forma as atividades consomem recursos e permitindo a sua imputação. Já os direcionadores de atividades caracterizam como os produtos e/ou serviços utilizam as atividades, possibilitando, assim, o cálculo dos custos associados a cada produto ou serviço final.

Nakagawa (2001, como citado em Azevedo et al., 2006, e Gonçalves et al., 2014) define a atividade como um processo complexo que compreende pessoas, tecnologias, materiais, métodos e o ambiente organizacional, com o intuito de gerar produtos ou serviços, ou seja, possibilita que cada elemento colabore para a criação de valor dentro da organização.

Em conclusão, no método de imputação ABC deve considerar-se todos os bens e serviços utilizados em qualquer fase do processo produtivo, o que implica o registo de todos os custos associados às atividades desempenhadas.

CAPÍTULO III – Implementação do sistema de controlo de gestão

A implementação do sistema de controlo de gestão, com base nas orientações de Souza e Scatena, (2006), requer a consideração de várias etapas fundamentais. Antes do início do processo, é essencial sensibilizar o Conselho de Administração, definir o método de imputação de custos a adotar e clarificar os objetivos específicos da implementação do sistema.

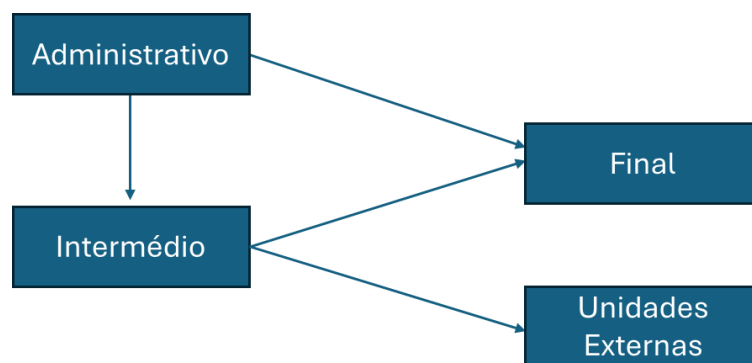
Numa primeira fase, foi realizada uma reunião com o CA com o objetivo de apresentar e explicar o propósito do sistema de controlo de gestão a implementar.

Em segundo lugar, é necessário selecionar o método de imputação de centros de custos mais adequado para a USIG. Inicialmente, considerou-se o método de imputação ABC; contudo, este revela-se um sistema complexo e exigente de implementar. De acordo com Souza et al., (2023), a literatura recente identifica 32 fatores que dificultam a implementação deste método, agrupados em cinco categorias: (1) determinação dos direcionadores de custo, (2) elevado nível de controlos internos, (3) resistência da média gestão, (4) custo de implementação e manutenção, e (5) falta de incentivo da alta gestão. Assim, optou-se pela implementação do método de imputação por absorção, conforme as orientações de Souza e Scatena, (2009).

Em terceiro lugar, define-se o objetivo de imputação, que consiste em determinar o valor médio por consulta por utente que utiliza os serviços prestados pelo centro de saúde. Em outras palavras, pretende-se apurar o custo médio associado a cada atendimento, considerando diferentes tipologias de serviços, como urgência, internamento, consultas de especialidade, sala de tratamentos, atendimentos domiciliários, pensos, nutrição, psicologia e terapia da fala.

Passando à fase de implementação do sistema de controlo de gestão propriamente dita, inicia-se a primeira etapa: a classificação dos centros de custos. De acordo com Souza e Scatena, (2009), estes centros são agrupados em quatro categorias principais: administrativo, intermédio, final e unidades externas.

Figura 2. Fluxograma dos centros de custos



Fonte: Elaboração própria.

Tabela 1. Classificação dos centros de custo.

Administrativo	Intermédio	Final	Unidades externas
Administração	Centro de mat. esterilizado	Nutricionista	HSEIT
Aprisionamento	Laboratório	Psicologia	HDES
Aprovisionamento (Farmácia)	Raio X	Materno	Hospital da Horta
Contabilidade	Lavandaria	Consulta	Polícia
Recursos humanos	Limpeza	Internamento	
Manutenção	Alimentação	Urgência	
Receção		Especialidades	
Telefones		Sala de tratamentos	
Transporte		Domicílios	
Gasoterapia		Pensos	
Secretariado		Terapia da Fala	
Deslocação de doentes			
Informática			

Fonte: Elaboração própria.

A segunda etapa corresponde à apuração dos custos diretos. Estes podem ser expressos em termos monetários ou em unidades físicas, sendo que, neste último caso, é necessário proceder à sua conversão para unidades monetárias, de forma a permitir a sua integração no sistema de controlo de gestão.

Os componentes físicos correspondem aos elementos contabilizados em unidades físicas, como a quantidade de material consumido, o número de exames realizados, o peso da roupa (em quilogramas), entre outros.

Os custos diretos são aqueles usados para realizar o serviço em questão, ou seja, mão de obra direta, materiais diretos, etc.

Os custos diretos são os recursos utilizados diretamente na execução de um determinado serviço, como a mão de obra direta e os materiais diretamente aplicados na sua realização.

Os custos com materiais correspondem a todos os recursos físicos utilizados direta ou indiretamente na prestação dos serviços. Entre estes incluem-se medicamentos, pensos, gases medicinais e material de escritório, entre outros. Estes custos representaram um total de 321.092,15 € para a USIG.

Face à diversidade de serviços prestados pela USIG, ainda que esta não apresente uma grande dimensão organizacional, torna-se essencial dispor de softwares que simplifiquem a contabilização dos stocks e do material consumido por cada serviço, ou seja, por cada centro de custos. O software Primavera é utilizado pelos departamentos de farmácia e aprovisionamento para registar o material fornecido aos restantes centros de custos, permitindo determinar o valor do material atribuído a cada um. Importa ainda salientar que os centros de custos que utilizam material direto devem operar no mesmo sistema, de modo a identificar com precisão os recursos utilizados em cada consulta, possibilitando

assim conhecer o custo efetivo do material direto aplicado em cada serviço prestado ao utente.

Tabela 2. Valor e variação das mercadorias consumidas vendidas e das matérias consumidas.

Custos das mercadorias consumidas vendidas e das matérias consumidas	2023		2024		Variação %
	Valor	%	Valor	%	
	333 060,37	7,90	321 092,15	6,19	-3,59%
Medicamentos	75 809,77	1,80	80 337,23	1,55	5,97%
Reagentes e produtos de diagnóstico	175 309,31	4,16	189 345,77	3,65	8,01%
Outros produtos farmacêuticos	22 829,44	0,54	27 908,56	0,54	22,25%
Material de consumo clínico	37 739,64	0,90	5 546,28	0,11	-85,30%
Produtos alimentares	769,58	0,02	930,79	0,02	20,95%
Material de consumo hoteleiro	5 651,40	0,13	6 144,55	0,12	8,73%
Material de consumo administrativo	7 365,45	0,17	5 625,85	0,11	-23,62%
Material de manutenção e conservação	7 367,02	0,17	5 078,03	0,10	-31,07%
Outro material de consumo	218,76	0,01	175,09	0,00	-0,20

Fonte: Conta de gerência de 2024 da USIG

A imputação da mão de obra direta é realizada em junção com o departamento de recursos humanos, com o objetivo de identificar o número de colaboradores afeto a cada centro de custos. É igualmente importante determinar o nível de cada colaborador na Tabela Remuneratória Única, bem como eventuais suplementos remuneratórios aplicáveis. O valor total correspondente a este custo ascende a 2.674.240,14 €. Seguidamente, são apresentados dois registos (print screens) extraídos da conta de gerência de 2024 da USIG, nos quais se especifica o número de trabalhadores por carreira e o respetivo custo associado.

Tabela 3. Nº de colaboradores por carreira e termo.

Grupo profissional	Comissão serviço	CTFP p/tempo indeterminado	CTFP termo Resolutivo certo	CTFP termo Resolutivo incerto	Total
Dirigente	3				3
Médico		1	1		2
Técnico Superior		7			7
Técnico Superior de Saúde		1			1
Técnico Diagnóstico e Terapêutica		12	1		13
Enfermagem		20			20
Informática		1			1
Assistente Técnico		8			8
Assistente Operacional		7		3	10
Técnico Auxiliar de Saúde		15			15
Total	3	72	2	3	80

Fonte: Conta de gerência de 2024 da USIG

Tabela 4. Encargos com colaboradores por carreira.

Carreira	Órgão Direção	Médico	Enfermagem	Téc. Diag. Terapêutica	Técnico Sup./Tec. Sup. Saúde	Assistente Técnico	Assistente Operacional	Informática	Total
Remuneração Base	86 400,90	14 007,81	355 860,09	250 206,03	132 972,59	100 801,03	244 393,28	23 506,29	1 308 148,12
Horas extraordinárias	0,00	61354,82	44 824,10	126,54	0,00	0,00	4 239,49	0,00	110 544,95
Prevenção	0,00	82 867,80	0,00	1538,96	0,00	0,00	0,00	0,00	214 406,76
Subsídio Trabalho Noturno	0,00	0,00	65 101,36	8 930,48	0,00	0,00	33 291,22	0,00	107 323,06
Subsídio de férias	8 269,93	9 911,47	31029,83	21073,67	11854,35	9 564,59	20 658,35	2 046,22	114 408,41
Subsídio de Natal	8 243,46	10 821,85	32 373,43	24 028,24	11 669,86	9 493,21	20 670,24	2 041,95	119 342,24
Total	102 914,29	278 963,75	529 188,81	435 904,02	156 496,80	119 858,83	323 252,58	27 594,46	1 974 173,54

Fonte: Conta de gerência de 2024 da USIG

Na USIG existem alguns colaboradores contratados em regime de avença, para os quais é necessário solicitar o apoio do departamento de gestão na análise dos respectivos custos. Além disso, a USIG mantém contratos com uma entidade prestadora de serviços médicos, no valor de 153.615,00 €, correspondentes ao período de 1 de junho a 31 de dezembro de 2024. Este contrato prevê a disponibilização de médicos pela empresa contratada, conforme os termos definidos no acordo. Os custos associados variam em função da especialidade dos profissionais, do número de horas prestadas e do tipo de serviço realizado. Assim, para o correto apuramento dos custos relacionados com a aquisição destes serviços, é indispensável a colaboração do departamento de recursos humanos.

A terceira etapa corresponde à distribuição dos custos. Independentemente de se tratar de uma entidade pública ou privada, existem geralmente três tipos de custos comuns: água, eletricidade e comunicações.

Os custos com comunicações podem ser imputados com base no número de telefones fixos existentes em cada centro de custos.

A imputação dos custos com eletricidade segue o mesmo modelo proposto por Souza e Scatena, (2009), com exceção dos equipamentos que funcionam por períodos inferiores a oito horas diárias, em substituição das doze horas originalmente consideradas pelo autor. Para este efeito, são definidos quatro níveis de ponderação:

- Peso 1: identificação de cada ponto de luz existente em cada centro de custos.
- Peso 2: identificação dos equipamentos com consumo inferior a oito horas diárias, como computadores, impressoras e aparelhos de ar condicionado instalados em centros com horário laboral até oito horas.
- Peso 3: identificação dos equipamentos que permanecem ligados 24 horas por dia, atribuindo-lhes o triplo do valor dos equipamentos classificados no Peso 2.
- Peso 4: identificação dos equipamentos com maior exigência energética, como as máquinas utilizadas na lavandaria.

A quarta etapa consiste na apropriação e imputação dos custos aos respetivos centros de custos. Nesta fase, os custos registados nos centros administrativos e intermédios são imputados aos centros de custos finais e externos, de forma a refletir com maior precisão o consumo efetivo de recursos em cada área operacional.

Os custos associados às terapias respiratórias devem ser divididos em duas componentes. A primeira diz respeito aos custos suportados por determinados utentes nos seus domicílios, os quais são facilmente identificáveis, uma vez que a sua realização depende de requisição médica. Estes serviços são terceirizados através do que era um contrato público de aprovisionamento celebrado pela Secretaria Regional da Saúde, representando um custo total de 32.211,54 €. A segunda componente corresponde ao consumo interno da unidade de saúde, com um valor anual de 13.493,22 €, o qual deve ser imputado de acordo com o número de pontos de distribuição existentes em cada centro de custos e a frequência de utilização de cada ponto, classificados em três níveis: 1 (baixo), 2 (médio) e 3 (elevado).

A imputação dos custos de limpeza, que totalizam 45.483,84 € em 2024, deve ser imputado com base na área correspondente a cada centro de custos. Contudo, as diferentes

zonas da USIG não apresentam o mesmo grau de necessidade de limpeza, o que exige a sua distribuição por quatro grupos, definidos segundo a frequência de intervenção: grupo 1 (diária), grupo 2 (semanal), grupo 3 (quinzenal) e grupo 4 (mensal). Estes critérios de classificação encontram-se estabelecidos no caderno de encargos, retirados o Portal Base.

No caso da alimentação, a imputação é efetuada com base nos valores definidos no caderno de encargos para cada refeição, conforme demonstrado no registo (print screen) seguinte. Esta diferenciação justifica-se pelo facto de cada tipo de refeição não necessitar da mesma quantidade de recursos.

Tabela 5. Preço unitário por refeição para o utente.

Fornecimento de Refeições a Doentes	Quantidade Mensal	Preço Unitário	Preço Unitário por Extenso
Pequenos-almoços	149	1,43	Um euro e quarenta e três cêntimos
Almoços	164	3,70	Três euros e setenta cêntimos
Lanches para Doentes	142	0,68	Sessenta e oito cêntimos
Jantares	163	3,70	Três euros e setenta cêntimos
Ceias para Doentes	138	0,68	Sessenta e oito cêntimos

Fonte: Caderno de encargos para o contrato de alimentação, retirado do Portal Base

No que respeita à alimentação, existe um valor fixo mensal de 1.800 €, que deve ser imputado de acordo com o total de refeições atribuídas a cada centro de custos. Para o ano de 2024, o custo total estimado com alimentação ascende a 40.960,44 €.

A imputação dos custos de transporte baseia-se num valor fixo atribuído a cada viagem realizada por utente, acrescido de um valor variável por quilómetro percorrido.

A imputação dos custos dos restantes centros de custo é de carácter objetivo. Assim, a tabela abaixo apresenta os diferentes tipos de centros de custos, bem como os respetivos critérios de imputação.

Tabela 6. Centros de custos com o respetivo critério de imputação.

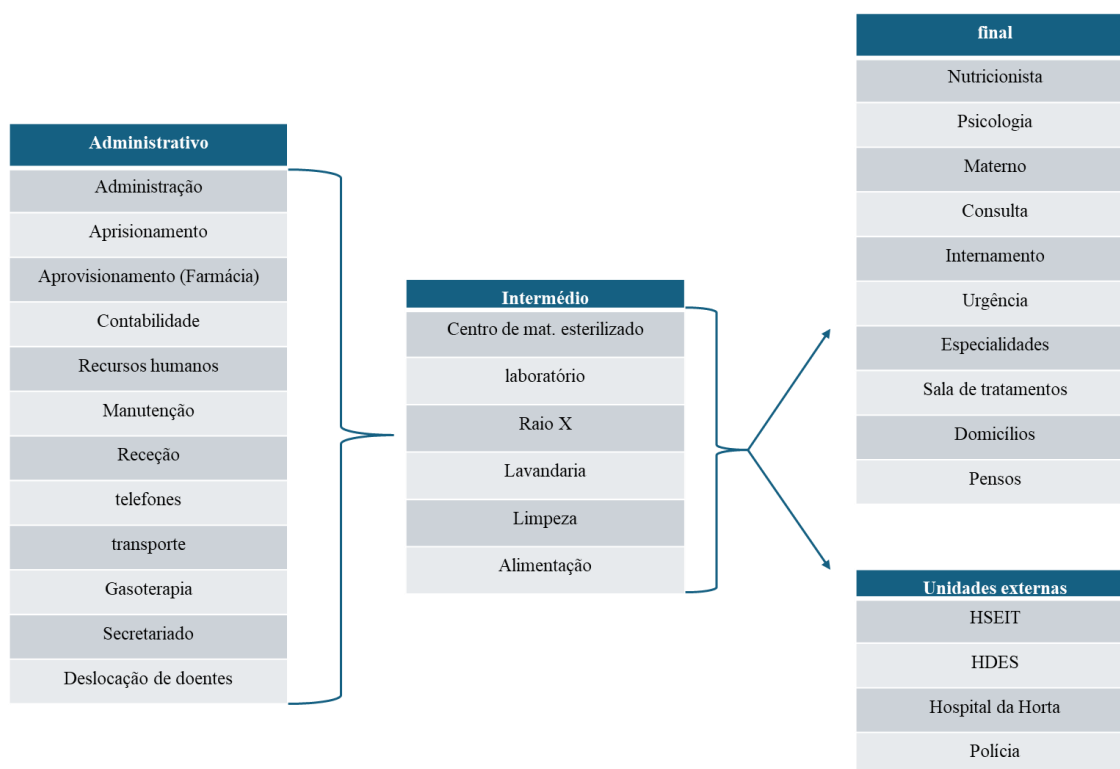
tipo centro de custos	Centro de custos	Critério de imputação
Administrativo	Administração	Serviços por centro de custo
Administrativo	Aprisionamento	Nº de processos
Administrativo	Aprovisionamento (Farmácia)	Nº de processos
Administrativo	Contabilidade	Nº de documentos processados
Administrativo	Recursos humanos	Nº de trabalhadores
Administrativo	Manutenção	Metros quadrados por centro de custo
Administrativo	Receção	Nº de processos executados (consultas)

Administrativo	Telefones	Nº de telefones por centro de custo
Administrativo	Transporte	Nº de requisições de transporte
Administrativo	Gasoterapia	Nº de pontos de fluxímetro ponderados pelo grau de utilização
Administrativo	Secretariado	Nº de consultas agendadas
Administrativo	Deslocação de doentes	Nº de cadenciais por cada centro de custo
Administrativo	informática	Nº de equipamentos informáticos
Intermédio	Centro de mat. esterilizado	Nº de “kit” esterilizado enviado para cada centro de custo
Intermédio	Laboratório	Nº de requisições por cada centro de custo
Intermédio	Raio X	Nº de requisições por cada centro de custo
Intermédio	Lavandaria	Kg de roupa lavada destinada a cada centro de custo
Intermédio	Limpeza	Metros quadrados por centro de custo, tendo em conta o grau de necessidade de limpeza
Intermédio	Alimentação	Nº de refeições
Final	Nutricionista	Nenhum
Final	Psicologia	Nenhum
Final	Materno	Nenhum
Final	Consulta	Nenhum
Final	Internamento	Nenhum
Final	Urgência	Nenhum
Final	Especialidades	Nenhum
Final	Sala de tratamentos	Nenhum
Final	Domicílios	Nenhum
Final	Pensos	Nenhum
Unidades externas	HSEIT	Nenhum
Unidades externas	HDES	Nenhum
Unidades externas	Hospital da Horta	Nenhum

Fonte: Elaboração própria.

Tendo identificado o critério de imputação correspondente a cada centro de custos, torna-se possível atribuir os custos a todas as categorias de centros de custos, bem como determinar o valor dos custos associados aos centros de custos finais e às unidades externas. Este processo está representado no fluxograma seguinte.

Figura 3. Fluxograma dos departamentos e centros de custos da USIG



Fonte: Elaboração própria.

A quinta etapa permite alcançar o principal objetivo da implementação do sistema de controlo de gestão. Uma vez identificados os custos associados aos centros de custos finais, procede-se ao cálculo do valor em custos por cada unidade de medida definida nos objetivos. Estas unidades de medida são obtidas através do sistema MedicineOne ou da Conta de Gerência da USIG, de onde foi extraída a tabela apresentada a seguir.

Tabela 7. Nº de consultas por departamento.

Designação	2020	2021	2022	2023	2024
1. Número de consultas de MGF	21 542	22 280	23 340	22 394	21 486
Planeamento Familiar	30	118	184	117	173
Saúde Materna	228	338	316	306	246
Saúde Infantil	822	1 066	1 587	1 573	1 349
Adultos	20 462	20 758	21 253	20 398	19 718
2. Número Consultas no UBU	4 292	4 666	4 326	3 661	5 771
3. Número Consultas de Especialidades (anestesiologia, dermatovenereologia, endocrinologia, gastroenterologia, ginecologia/obstetrícia, neurologia, oftalmologia, pediatria, psiquiatria, urologia, imunoalergologia, cardiologia)	440	1 943	1 768	2 215	2 700
4. Número de Consultas de Medicina Dentária	1 220	2 171	1 801	1 810	1 438
5. Número Consultas realizadas por Técnico Superior	8 149	11 674	9 577	8 217	6 017
Fisioterapia	4359	5831	3934	3566	2233
Psicologia	687	708	544	892	947
Nutrição	541	1157	1363	1979	1121
Terapia da Fala	694	800	853	628	548
Terapia Ocupacional	1274	2154	1611	36	0
Cardiopneumologia	594	1024	1272	1116	1168
Total de Consultas	35 643	42 734	40 812	38 297	37 412

Fonte: Conta de gerência de 2024 da USIG.

Uma vez conhecidos os custos de cada tipo de centro de custos final e o respetivo número de consultas, dispõem-se das ferramentas necessárias para alcançar o objetivo proposto por este sistema de controlo de gestão. A tabela seguinte apresenta os resultados obtidos, não incluindo todos os centros de custos finais. Importa salientar que, no caso do internamento, cada consulta corresponde a um dia de utilização do serviço pelo utente.

Tabela 8. Custo médio por consulta de nutrição, terapia da fala, psicologia e internamento.

	Nutrição	Terapia da Fala	Psicologia	Internamento
Nº de consultas	1121	548	947	970
Custo total	27 545,24 €	25 579,71 €	47 411,77 €	449 216,39 €
Custo médio por consulta	24,57 €	46,68 €	50,07 €	463,11 €

Fonte: Elaboração própria.

Para concluir, a implementação deste sistema não é de caráter fácil, uma vez que existe ausência de alguns dados, e os dados disponíveis não são totalmente fiáveis nem claros. Ainda assim, conclui-se que o departamento de Nutrição apresenta um custo total de 27.545,24 € e um custo médio por consulta de 24,57 €, sendo o mais baixo entre os serviços analisados. A Terapia da Fala regista um custo total de 25.579,71 € e um custo médio por consulta de 46,68 €. Já a Psicologia apresenta um custo total de 47.411,77 € e um custo médio por consulta de 50,07 €, sendo este o mais elevado entre a Nutrição, a Terapia da fala e a Psicologia. O Internamento é o serviço que apresenta os custos mais elevados, uma vez que cada “consulta” corresponde a um dia completo de internamento. O custo total atinge 449.216,39 €, enquanto o custo médio por dia é de 463,11 €.

CAPÍTULO IV – Análise Crítica

A implementação de um sistema de controlo de gestão constitui uma mais-valia não apenas para a USIG, mas também para a gestão pública regional. Este sistema contribui para a modernização dos processos de gestão e possibilita a identificação dos custos associados a cada centro de custos, apoiando assim a tomada de decisão e a distribuição eficiente dos recursos disponíveis.

4.1. Análise crítica dos dados obtidos

No caso específico da USIG, a implementação do sistema de controlo de gestão permite clarificar os centros de custos existentes e os respetivos critérios de imputação, com o objetivo de determinar o custo médio por consulta e por serviço. Este sistema também possibilita a identificação de áreas com potenciais desperdícios, promovendo a adoção de medidas de eficiência operacional.

Tabela 9. Custo médio por consulta de nutrição, terapia da fala e psicologia.

	Nutrição	Terapia da Fala	Psicologia
Nº de consultas	1121	548	947
Custo total	27 545,24 €	25 579,71 €	47 411,77 €
Custo médio por consulta	24,57 €	46,68 €	50,07 €

Fonte: Elaboração própria.

Ao analisar o valor médio por consulta apresentado na Tabela 10, conclui-se que o departamento de Nutrição demonstra a melhor eficiência na utilização dos seus recursos, apresentando o menor custo médio por consulta. Embora o valor total dos custos seja semelhante ao departamento de Terapia da Fala, a Nutrição realiza um volume superior de consultas, o que reduz o custo médio por consulta quando comparado com a Terapia da Fala.

Por outro lado, o departamento de Psicologia regista o custo médio por consulta mais elevado, apesar de apresentar um número de consultas semelhante ao de Nutrição. Esta diferença deve-se principalmente à existência de dois técnicos superiores afetos à Psicologia, enquanto os departamentos de Nutrição e Terapia da Fala contam apenas com um profissional cada. Assim, conclui-se que o fator determinante para o aumento do custo médio por consulta é o número adicional de técnicos.

Desta forma, é calculado o impacto da adição de um técnico superior no departamento de Nutrição e da remoção de um técnico superior do departamento de Psicologia, conforme apresentado na tabela seguinte.

Tabela 10. Custo médio por consulta de Nutrição com mais um técnico superior e Psicologia com menos um técnico superior.

	Nutrição	Psicologia
Nº de consultas	1121	947
Custo total	48 003,23 €	26 949,28 €
Custo médio por consulta	42,82 €	28,46 €

Fonte: Elaboração própria.

A tabela evidencia, como esperado, um aumento no custo médio por consulta do departamento de Nutrição, resultante do acréscimo da mão de obra direta e de outros custos imputados, nomeadamente os associados aos recursos humanos. Apesar desse aumento, o custo médio por consulta de Nutrição mantém-se inferior ao de Terapia da Fala, que, por sua vez, é inferior ao custo médio por consulta do departamento de Psicologia.

No caso da Psicologia, a remoção de um técnico superior resulta num custo médio de 28,46 € por consulta, valor 3,89 € superior ao custo médio registado na Nutrição. Esta diferença deve-se essencialmente ao número de consultas realizadas, dado que o custo total de ambos os departamentos são semelhantes.

A análise da tabela 10 evidencia ainda que os custos médios por consulta da Terapia da Fala e da Psicologia são aproximadamente o dobro dos observados na Nutrição. Tal situação levanta a possibilidade de avaliar a viabilidade de recorrer a outsourcing para estes serviços. Contudo, uma decisão desse tipo deve considerar apenas os custos variáveis, isto é, a mão de obra direta e o material direto. A tabela seguinte ilustra os custos variáveis associados a cada departamento.

Tabela 11. Custos variáveis médios por consulta de terapia da fala e psicologia

	Terapia da Fala	Psicologia
Nº de consultas	548	947
Mão de obra Direta	19 562,10 €	39 124,20 €
Material Direto	40,00 €	80,00 €
Custo total	19 602,10 €	39 204,20 €
Custo médio por consulta	35,77 €	41,40 €

Fonte: Elaboração própria.

Assumindo um valor de 30 € por consulta em regime de outsourcing para ambos os departamentos, é necessário acrescentar os custos associados a ajudas de custo, passagens aéreas e estadia. Adicionalmente, deve ser considerado o custo do material direto, uma

vez que este é, na maioria das vezes, suportado pela USIG. A tabela seguinte apresenta a estimativa total resultante desta análise.

Tabela 12. Custo médio por consulta de terapia da fala e psicologia em outsourcing.

	Terapia da Fala	Psicologia
Nº de consultas	548	947
Mão de obra Direta	16 440,00 €	28 410,00 €
Material Direto	40,00 €	80,00 €
Passagens aéreas	360,00 €	360,00 €
Estadia	2 520,00 €	4 620,00 €
Outros gastos de deslocação	250,00 €	500,00 €
Custo total	19 610,00 €	33 970,00 €
Custo médio por consulta	35,78 €	35,87 €

Fonte: Elaboração própria.

A análise da Tabela 12 e 13 demonstra que o custo médio por consulta do departamento de Terapia da Fala é praticamente idêntico, quer no modelo de outsourcing, quer no regime de prestação direta de serviços, registando-se apenas uma diferença de 0,01 €. Assim, conclui-se que é financeiramente mais vantajoso manter o modelo atual de prestação direta, em vez de recorrer ao outsourcing. Importa ainda referir que o número de consultas realizadas em 2024 foi inferior aos anos anteriores; com o aumento previsto das consultas, torna-se ainda mais evidente a vantagem de manter o serviço interno.

No caso do departamento de Psicologia, verifica-se ser mais vantajoso recorrer ao modelo de outsourcing, dado que o custo médio por consulta é 5,53 € inferior ao custo variável médio, que se situa em 41,40 €. No entanto, caso o departamento reduza um técnico superior, a prestação direta de serviços torna-se economicamente mais favorável.

O modelo de outsourcing apresenta simultaneamente vantagens e desvantagens. A principal vantagem consiste na redução de custos operacionais. Contudo, entre as desvantagens destacam-se a impossibilidade de manter os departamentos em funcionamento a tempo inteiro, o aumento dos custos fixos quando imputados e o acréscimo do custo transferido entre centros de custos.

4.2. Impactos e benefícios do sistema

A implementação do sistema de controlo de gestão proporciona diversas vantagens para a otimização da tomada de decisões por parte do CA. Do mesmo modo, a adoção do sistema de custos representa uma mais-valia para a USIG, uma vez que permite identificar os centros de custos com menor eficiência na utilização dos recursos e, em contrapartida, aqueles que apresentam melhor desempenho operacional. Este sistema também

possibilita avaliar a necessidade de redistribuição de pessoal entre centros de custos, de modo a equilibrar a carga de trabalho e a produtividade. Além disso, o sistema constitui uma ferramenta de apoio à planificação orçamental, contribuindo para uma elaboração mais precisa e fundamentada dos orçamentos nos períodos subsequentes.

4.3. Dificuldades da implementação do sistema de controlo de gestão

A implementação de um sistema de custos não é um processo simples. Para além da sua complexidade técnica, requer a aprovação do órgão de gestão e, posteriormente, a formação dos colaboradores ou a contratação de profissionais já qualificados. Ambas as opções representam custos significativos para a instituição. Acresce ainda a dificuldade em obter dados fiáveis, concretos e homogêneos, essenciais para o correto funcionamento do sistema.

A implementação deste sistema torna-se especialmente desafiante devido à escassez de informação sobre o consumo de materiais e de mão de obra direta, dados que não se encontram totalmente refletidos na Conta de Gerência. Por exemplo, esta inclui apenas as remunerações de colaboradores a termo, desconsiderando outros tipos de vínculos, como contratos de avença, programas da Segurança Social ou prestações de serviço provenientes de outras entidades empregadoras.

Outro entrave relevante é a complexidade na imputação de custos, sobretudo em centros que já recebem custos provenientes de outros centros, o que pode gerar duplicações. Além disso, verifica-se a falta de informação qualitativa, uma vez que o sistema não distingue departamentos que requerem maior tempo médio por consulta para garantir a qualidade do serviço prestado. Por exemplo, o departamento de Psicologia pode necessitar de consultas mais longas do que o de Nutrição, o que justificaria a existência de duas psicólogas.

Verifica-se, ainda, a limitação na interpretação de determinados resultados produzidos pelo sistema. Por exemplo, o custo médio do internamento não pode ser comparado diretamente com o de outros centros de custos finais, uma vez que nenhum destes possui a mesma área de atuação. Esta limitação poderá, contudo, ser ultrapassada através da comparação com outras entidades de saúde que já tenham implementado um sistema de custos semelhante.

Por fim, regista-se a ausência de rastreabilidade da matéria direta utilizada em cada consulta, devido ao facto de os centros de custos finais não utilizarem softwares de gestão de stock, como o Primavera, dificultando a imputação precisa dos custos de materiais.

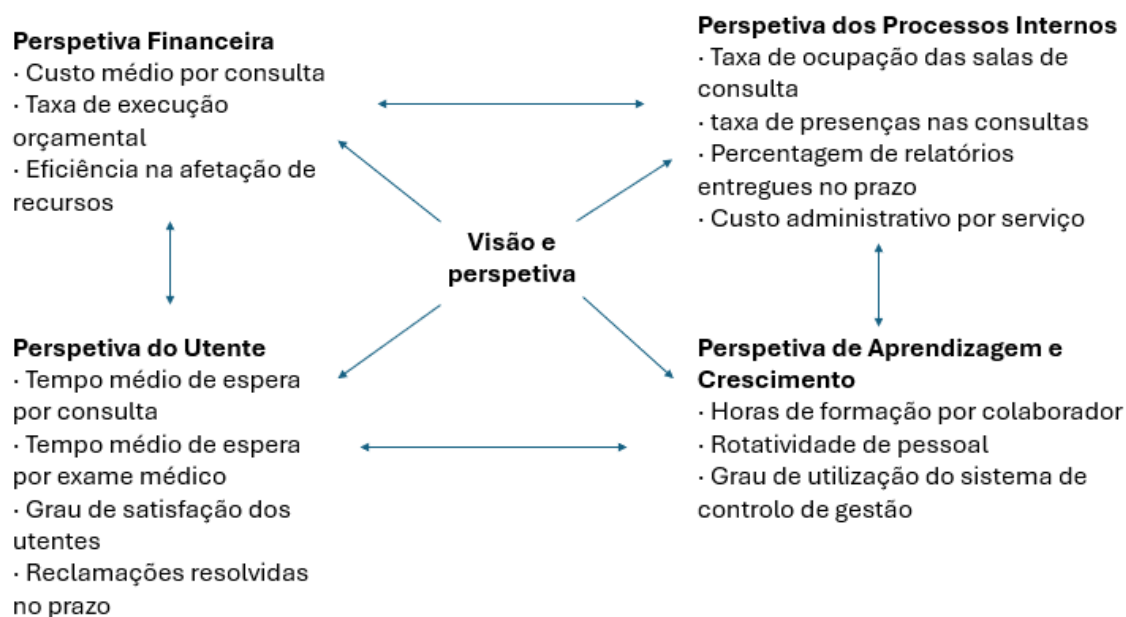
4.4. Propostas de melhoria

A análise do processo de imputação por absorção demonstra uma melhoria significativa no tratamento dos dados quando comparado com os métodos de imputação direta e imputação variável. No entanto, este método revela-se menos eficiente do que a imputação ABC uma vez que o sistema ABC fornece uma análise mais detalhada e precisa dos custos, facilitando a tomada de decisão. Assim, a implementação do método de imputação ABC representaria uma mais-valia para a USIG, permitindo obter uma imputação de custos mais rigorosa e adequada à complexidade e diversidade dos serviços prestados pela instituição.

Recomenda-se, igualmente, que a USIG adote um software de contabilização de custos uniforme em toda a organização. Embora a maioria dos centros de custos administrativos e intermédios já utilize o sistema Primavera, torna-se indispensável que os restantes centros, especialmente os centros de custos finais, implementem o mesmo sistema. Esta uniformização permitirá garantir o registo rigoroso da utilização de matéria direta e mão de obra direta, além de assegurar a existência de um sistema único e integrado de imputação de custos, contribuindo assim para uma maior transparência e eficiência na gestão financeira. Importa salientar que o software deverá ser capaz de realizar a imputação de custos de forma autónoma, reduzindo a intervenção manual e aumentando a fiabilidade dos registos contabilísticos.

Importa sublinhar que um sistema de custos constitui apenas a etapa inicial de um sistema de controlo de gestão mais abrangente. Para potenciar os seus benefícios, é essencial desenvolver indicadores de desempenho que permitam avaliar a eficiência das operações e identificar áreas de melhoria. No sentido de evoluir o sistema de controlo de gestão, é necessária a implementação do Balanced Scorecard (BSC), uma ferramenta estratégica essencial para alinhar os objetivos operacionais com a missão institucional da USIG. A adoção do BSC permitirá promover a qualidade dos serviços, otimizar a utilização dos recursos e aumentar a satisfação dos utentes. O fluxograma seguinte sintetiza esta proposta de evolução.

Figura 4. Fluxograma do Balanced Scorecard.



Fonte: Elaboração própria, com base em Kaplan e Norton (1997).

Contudo, o método de imputação por absorção constitui um apoio estratégico essencial para a tomada de decisões e para a monitorização do desempenho organizacional, permitindo alinhar os objetivos da USIG com as boas práticas de gestão pública. Assim, embora o custo inicial e o esforço de implementação do sistema possam ser significativos, estes investimentos tendem a gerar benefícios sustentáveis, refletindo-se numa utilização mais eficiente dos recursos e numa melhoria do atendimento e da prestação de serviços à população.

CAPÍTULO V - CONCLUSÃO

Concluindo o presente relatório de estágio, e conforme afirma Fisher (1998), definir o que é um sistema de controlo de gestão constitui um grande desafio, dada a diversidade de definições existentes, muitas das quais não apresentam consenso e divergem entre si.

Com o passar do tempo, as organizações expandiram a sua dimensão e abrangência de serviços, e o avanço das tecnologias de informação tornou imperativo inovar e aperfeiçoar continuamente os sistemas de gestão, com o objetivo de apoiar e otimizar os processos de tomada de decisão nas entidades.

Durante o processo de implementação do sistema de controlo de gestão, verificou-se que o método de imputação ABC confirmou as dificuldades apontadas por Sousa et al., (2023), que identificam diversos obstáculos que tornam esta metodologia mais complexa e exigente de aplicar. Por essa razão, optou-se pela imputação por absorção, a qual permite quantificar e distribuir todos os custos da USIG.

A implementação deste sistema de controlo de gestão vem confirmar a premissa de que os sistemas de controlo de gestão não se adquirem, constroem-se (Boralho, 2023). Tal constatação reforça que, embora a presente implementação tenha sido inspirada no modelo proposto por Souza (2009), foi necessário proceder a adaptações, principalmente nos critérios de imputação. Ainda que as entidades em análise pertençam ao setor da saúde, a adoção integral revela-se inviável, uma vez que cada entidade apresenta características estruturais e operacionais próprias. Assim, a personalização do sistema constitui um fator determinante para a fiabilidade dos resultados.

A implementação de um sistema de custos na USIG constitui uma ferramenta estratégica essencial para apoiar a tomada de decisão e promover uma distribuição mais eficiente dos recursos organizacionais. Tal eficácia resulta da capacidade do sistema de controlo de gestão em disponibilizar informações detalhadas sobre o custo médio por consulta, permitindo identificar áreas de ineficiência ou desperdício e orientar medidas corretivas fundamentadas.

A análise da Tabela 10 evidencia que o principal determinante dos custos no departamento de Psicologia é a mão de obra direta. Já no caso da Terapia da Fala, observa-se um aumento significativo no custo médio por consulta, explicado pela ausência temporária de um profissional durante parte do período analisado. Essa limitação reduziu o número total de consultas realizadas em comparação com anos anteriores, o que, associado à manutenção dos custos fixos, resultou no aumento do valor médio das consultas.

O custo médio por consulta levanta igualmente a questão de saber se o recurso ao outsourcing poderia representar uma alternativa economicamente mais vantajosa. No caso da Terapia da Fala, essa hipótese revela-se neutra, uma vez que o custo médio por consulta em regime de outsourcing é praticamente idêntico ao custo variável médio do serviço interno. Importa, contudo, salientar que houve uma ausência de técnico e é expectável que o custo médio por consulta diminua com a normalização da atividade.

Por outro lado, no departamento de Psicologia, o outsourcing apresenta-se como uma opção potencialmente mais vantajosa, desde que não ocorra uma redução na mão de obra direta interna, situação que ficaria mais favorável.

Apesar das vantagens do sistema implementado, este apresenta algumas limitações, nomeadamente a necessidade de convencer o Conselho de Administração quanto à importância da implementação e aos benefícios decorrentes, além dos custos associados à criação de um sistema desta natureza.

Ainda assim, o método de imputação por absorção poderá não oferecer o máximo de eficiência à USIG, uma vez que o método de imputação ABC proporciona uma análise de custos mais detalhada e precisa, aumentando a confiabilidade dos resultados e constituindo uma base sólida para a tomada de decisões. O objetivo final consiste em alocar os recursos de forma eficiente e melhorar a qualidade dos serviços prestados à população.

Durante a implementação do sistema, foram identificados alguns constrangimentos. Destaca-se a falta de informação clara e fiável, uma vez que os centros de custos finais não dispõem de software específico para a contabilização de recursos utilizados. As informações disponíveis foram extraídas da Conta de Gerência de 2024, a qual, contudo, não contempla todos os dados referentes à mão de obra direta, dado que alguns colaboradores têm contratos de avença ou vínculos temporários. Acresce que a Conta de Gerência é publicada com atraso, dificultando a elaboração atempada do relatório de estágio.

Adicionalmente, o sistema de imputação de custos apresenta limitações na interpretação de certos resultados, como o tempo médio necessário para a realização de uma consulta ou o valor médio por dia de internamento, sendo este último apenas comparável com outras entidades da área da saúde, uma vez que não existe serviço equivalente dentro da USIG.

Recomenda-se que a USIG implemente o método de imputação ABC em conjunto com a adoção do software Primavera ou de outro sistema de controlo de material direto

nos centros de custos finais. Tal medida aumentaria significativamente a fiabilidade do valor médio por consulta. O ideal seria que o software selecionado realizasse a imputação de custos de forma autónoma, reduzindo a intervenção manual e os potenciais erros de registo.

Para garantir a melhoria contínua, a USIG deverá desenvolver e monitorizar indicadores de desempenho que permitam identificar áreas de baixo desempenho e definir medidas corretivas adequadas. Por fim, é recomendada a implementação do BSC, com o propósito de promover o desenvolvimento estratégico da organização através de quatro eixos fundamentais: a sustentabilidade financeira e eficiência na utilização de recursos; o aumento da satisfação e confiança dos utentes através de um serviço humanizado e eficaz; a melhoria da eficiência operacional e da qualidade dos processos internos; e a promoção do desenvolvimento contínuo dos colaboradores e da modernização tecnológica.

Este relatório de estágio constituiu uma mais-valia significativa para o meu percurso profissional, representando a primeira experiência prática no mercado de trabalho. Esta oportunidade permitiu-me aprofundar o conhecimento sobre os sistemas de controlo de gestão, um tema complexo, cuja compreensão e implementação exigem rigor técnico e capacidade analítica, especialmente devido à ausência de uma definição única e consensual.

O sistema de custos revelou-se igualmente desafiante, sobretudo no que respeita ao método de imputação ABC cuja complexidade justificou a opção pelo método de imputação por absorção, considerado mais acessível e viável no contexto da USIG. No entanto, reconhece-se que este método não proporciona o mesmo nível de detalhe e suporte à tomada de decisão que o método ABC poderia oferecer.

Por último, o método de imputação por absorção apresenta diversas vantagens, nomeadamente a capacidade de identificar os centros de custos com maior eficiência na utilização dos recursos. No entanto, prevê-se que o método de imputação ABC, uma vez implementado, proporcione um desempenho superior ao sistema atual, compensando o tempo e os recursos necessários à sua implementação e promovendo maior clareza e precisão nos resultados obtidos.

Importa salientar que a posterior implementação do BSC representará um complemento evolutivo aos sistemas de custos, permitindo que a USIG continue a crescer de forma sustentável, tanto na eficiência da gestão de recursos como na melhoria da qualidade dos serviços prestados aos utentes.

REFERÊNCIAS

Azevedo, A. P. F., & Gouvêa, J. B. (2006). *Custeio por absorção × custeio ABC*. In III Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia – SEGET (Resende, RJ). Recuperado de

http://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos06/871_CUSTEIO%20POR%20ABSORCAO%20X%20CUSTEIO%20ABC.pdf

Cardoso, A. A. B., Souza, L. M., Reis, A. O., & Palha, V. M. (2020). *Gestão de custos em organizações hospitalares: sistemática por centro de custos*. *Semina: Ciências Sociais e Humanas*, 41(1), 123–138. <https://doi.org/10.5433/1679-0383.2020v41n1p123>

Gonçalves, B. D. N., Cruz, V. L., de Moraes, R. S., da Silva Meireles, J. M., Junior, R. de L. B., & de Almeida Peixoto, E. P. (2014, novembro 17-19). *Comparativo entre o custeio por absorção, custeio variável e o custeio ABC em uma escola estadual*. In Anais do XXI Congresso Brasileiro de Custos – ABC. Recuperado from <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3773>

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1997). *A estratégia em ação: Balanced Scorecard* (Trad. da obra *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*, 1996). Rio de Janeiro: Campus.

Lopes, I. L. (2019). *Controlo de gestão: Visão integrada do desempenho empresarial*. Leya.

Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). *Management control systems as a package: Opportunities, challenges and research directions*. In C. S. Chapman, A. G. Hopwood, & M. D. Shields (Eds.), *Handbook of management accounting research* (Vol. 2, pp. 287–300). Elsevier.

Martinho, J. F. V. A. (2020). *Desenvolvimento de um sistema de controlo de gestão para a empresa Reúnia – Gestão de Ativos Imobiliários, Lda*. [Dissertação de Mestrado, ISCTE Instituto Universitário de Lisboa]. Repositório ISCTE. <http://hdl.handle.net/10071/20955>

Portal BASE – Contratos Públicos Online. (s.d.). Recuperado em 10/10/2025, de <https://www.base.gov.pt/Base4/pt/>

Reginato, L., & Collatto, D. C. (2005, novembro 28-30). *Método de custeio variável, custeio direto e teoria das restrições no contexto da gestão estratégica de custos: Um estudo aplicado ao Instituto de Idiomas Unilínguas*. In Anais do IX Congresso Internacional de Custos (Florianópolis, SC, Brasil). Recuperado de <https://anaiscbc.abcustos.org.br/anais/article/view/2127>

Souza, D., Cruz, J., Carvalho, J., & Silva, A. (2023). *Dificuldades na implementação do custeio ABC nas empresas*. *Revista Científica Acertte*.

Vista do DIFICULDADES NA IMPLEMENTAÇÃO DO CUSTEIO ABC NAS EMPRESAS

Souza, P., & Scatena, J. (2009). *Implantação de sistema de gestão de custos em hospitais públicos*. Qualit@s Revista Eletrônica, 10(1), 45–58. <https://www.qualitas.com.br/artigo.pdf>

Strauß, E., & Zecher, C. (2013). *Management control systems: A review*. *Journal of Management Control*, 23(4), 233–268. <https://doi.org/10.1007/s00187-012-0158-7>

UNIVERSIDADE DOS AÇORES
Faculdade de Economia e Gestão

Rua da Mãe de Deus
9500-321 Ponta Delgada
Açores, Portugal



RE

2025

A avaliação do impacto da guerra na Ucrânia na implementação de sistema de controlo de gestão na Unidade de Saúde da Ilha Graciosa

Paulo Jorge Mendonça Vasconcelos