Implantação de Um Sistema de Custeio Híbrido em Uma Clínica de Saúde no Ceará.

Implementation of A Costing Hybrid System in A Health Clinic in Ceará.

Aplicación de Un Sistema de Coste Híbrido em Una Clínica de Salud em Ceará.

Maxweel Veras Rodrigues¹, Maiara Musy Araújo², Marcelo Elias Oka de Lima³, Manuelle Soares Rodrigues⁴, Larissa Queiroz Lima Verde⁵

Resumo: Esse artigo tem como objetivo discutir a aplicação de uma sistemática de custeio híbrida em uma clínica de saúde, onde são realizados exames médicos e são disponibilizados consultórios médicos para aluguel, utilizando o *Activity-Based Costing* (ABC) e a filosofia de custeio por absorção. Para a obtenção dos custos dos exames médicos da clínica foi utilizada a metodologia adaptada da sistemática ABC e para o custeio das salas a serem locadas por outros profissionais foi utilizada a metodologia de custeio por absorção. Na implementação desse sistema, os custos indiretos foram divididos entre os exames e os consultórios com base em vários critérios de apropriação.

Foram levantadas todas as atividades ligadas diretamente aos procedimentos executados, assim como aquelas que se relacionam indiretamente com os objetos de custeio. Posteriormente, foi calculado o custo unitário das atividades, sendo obtidos os custos dos dez procedimentos realizados pela empresa. O sistema híbrido foi finalizado com o rateio dos custos indiretos por absorção a cada sala e a obtenção do seu custo de disponibilização.

Descritores: Custos de Cuidados de Saúde; Custos e Análise de Custo; Exames Médicos; Aluguel de Propriedade.

Abstract: This article aims to discuss the implementation of a system of hybrid funding in a health clinic, where medical tests and are available physicians' offices for rent, using the Activity-Based Costing (ABC) and the philosophy of absorption costing. To obtain the costs of medical examinations of the clinic was used adapted methodology of systematic and ABC for the cost of the rooms to be rented by other professionals costing methodology for absorption was used. In the implementation of this system, the indirect

¹ Doutor em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina e Mestre em Administração Financeira pela Universidade Federal da Paraíba. Email: maxweelveras@gmail.com

² Graduanda em Engenharia de Produção Mecânica pela Universidade Federal do Ceará, curso do Departamento de Engenharia de Produção Mecânica (DEPRO), com previsão de término para dez/2017. Email: maiaramusy@gmail.com

³ Graduando em Engenharia de Produção Mecânica pela Universidade Federal do Ceará. Email: marceloeliasoka@gmail.com

⁴ Acadêmica de Engenharia de Produção Mecânica pela Universidade Federal do Ceará (UFC), com previsão de término para 2017. Email: manuellesr@gmail.com

⁵ Acadêmica de Engenharia de Produção Mecânica pela Universidade Federal do Ceará (UFC), com previsão de término para 2017.2. Email: larissaqlv1@gmail.com

costs were divided between examinations and practices based on multiple ownership criteria. all related activities have been raised directly to the procedures performed, as well as those that relate indirectly to the cost centers. Subsequently, we calculated the unit cost of the activities, and obtained the costs of the ten procedures performed by the company. The hybrid system was completed with the apportionment of overhead absorption every room and getting the cost of provision.

Key words: Health Care Costs; Costs and Cost Analysis; Medical Examination; Leasing, Property.

Resumen: Este artículo tiene como objetivo discutir la implementación de un sistema de financiación híbrida en un centro de salud, donde las pruebas médicas y consultorios médicos están disponibles para alquiler', utilizando la costes por procesos (ABC) y la filosofía de costeo absorbente. Para obtener los costos de los exámenes médicos de la clínica se utilizó la metodología adaptada del ABC sistemática y por el costo de las habitaciones para ser alquilados por otros profesionales que cuestan metodología de absorción se utiliza. En la implementación de este sistema, los costes indirectos se dividieron entre los exámenes y prácticas basadas en múltiples criterios de propiedad. todas las actividades relacionadas se han

planteado directamente a los procedimientos realizados, así como las que se refieren indirectamente a los centros de coste. Posteriormente, se calculó el costo unitario de las actividades, y se obtuvieron los costos de los diez procedimientos realizados por la empresa. El sistema híbrido se completó con el prorrateo de absorción de gastos cada habitación y conseguir el coste de la prestación.

Descriptor: Custos de la Atención en Salud; Costos y Análisis de Costo; Exámenes Médicos; Alquiler de Propiedad.

1. Introdução

Atualmente, as empresas enfrentam cada vez maior concorrência setorial, e com isso surge a necessidade de maior eficiência em suas atividades e a melhor utilização de ferramentas gerenciais para tomada de decisão. Nesse âmbito, a gestão de custos passou de mera auxiliar na avaliação de estoques e lucros globais para uma das principais ferramentas gerenciais dentro das empresas modernas, pois as decisões tomadas com base nela dizem respeito às consequências de curto e longo prazo sobre toda a cadeia produtiva⁽¹⁾.

A chamada “Gestão Estratégica de Custos” é cada vez mais pertinente à sobrevivência das empresas e designa a

integração entre o processo de gestão de custos e o processo de gestão da empresa como um todo, e segundo o mesmo autor, o Activity-Based Costing é tanto uma ferramenta precisa para apuração dos custos quanto uma ferramenta de gestão de custos⁽¹⁾.

Este estudo tem como objetivo a implantação de uma sistemática de custeio híbrida, envolvendo o custeio ABC e o custeio por absorção, fornecendo ao corpo gestor de uma clínica de saúde ferramentas de mensuração de custos para tomada de decisões e controle das complexas atividades internas, dada a realidade dos pagamentos realizados pelos convênios e planos de saúde, com seus preços padronizados independentemente do nível de serviço. Isso gera a necessidade de redução de custos e desperdícios, necessária para o aumento da rentabilidade e sobrevivência da empresa.

O presente trabalho mostra a introdução do gerenciamento de custos das duas principais fontes de receita para a clínica: os procedimentos médicos e o aluguel de salas a médicos. O Método de Custeio Baseado em Atividades foi utilizado para os procedimentos e exames clínicos. De forma conjunta, foi utilizado o método de custeio por absorção tradicional na análise de disponibilização de salas da clínica para aluguel e os serviços agregados a ele, como a presença de recepcionistas para os médicos e serviço de call center para marcação e confirmação de consultas.

Para tal trabalho, foi necessário o mapeamento das atividades da clínica, a fim de alocar os custos dessas atividades e outros custos indiretos para os objetos de custeio, por meio de direcionadores (cost drivers).

2. Objetivos

2.1 Objetivo geral

Implantar uma sistemática de custeio híbrida, por meio da utilização das metodologias de custeio ABC e custeio por absorção em uma clínica de saúde em Fortaleza, Ceará.

2.2 Objetivos específicos

- Fornecer aos gestores ferramentas de mensuração de custos;
- Apresentar informações de apoio às tomadas de decisão por parte dos gestores;
- Propor uma metodologia para controle das complexas atividades internas;
- Obter informações quanto à necessidade de redução de custos por áreas da clínica.

3. Revisão de literatura

3.1 Métodos de apropriação de custos em serviços de saúde

A evolução do sistema hospitalar nos últimos anos passou a exigir que as organizações que prestam serviços de saúde e afins fossem marcadas por uma administração mais profissional, organizada e estruturada⁽²⁾, através da adoção de métodos, metas e objetivos que possam fornecer informações

gerenciais de qualidade e que levem a tomadas de decisão que garantam o futuro da organização.

Em organizações que prestam serviços, a dificuldade na implantação de métodos de custeio relaciona-se com a própria característica do serviço que, segundo Kremer, Borgert e Richartz⁽³⁾, “diferentemente do das indústrias, não possui um produto final tangível; esta é uma das principais diferenças entre os serviços e a manufatura”.

Autores como Borget e Silva⁽⁴⁾; Kremer, Borget e Richartz⁽³⁾ e Belli et al⁽⁵⁾ utilizam o conceito denominado custeio híbrido para minimizar as diferenças entre o custo estimado e o real para empresas de serviço. Seus estudos contemplam o custeio híbrido pela junção do método ABC e do UEP (Unidade de Esforço de Produção) em empresas do segmento de beleza, de serviços contábeis e de serviços de colheita florestal, respectivamente. O que os autores propõem é a utilização de mais de um método de custeio em associação para apurar de forma mais assertiva os custos de tais organizações, para “que a utilização conjunta dos métodos resulte numa mensuração mais acurada das atividades e permita um melhor controle dos custos totais da empresa”.⁽⁶⁾

Neste trabalho, em virtude das características dos serviços prestados pela empresa em estudo, foi proposto um modelo híbrido de custeio a partir da junção dos

custeios ABC e por absorção, aplicando o conceito de atividade geradora de custos aos procedimentos realizados pela clínica e a alocação dos custos indiretos segundo um critério de rateio ao custo de aluguel das salas para médicos.

3.2 Métodos de apropriação de custos indiretos em sistema híbrido: ABC e Custeio por Absorção

A combinação dos dois diferentes métodos apropria-se das peculiaridades, vantagens e desvantagens de cada um.

3.2.1 Metodologia de custeio baseado em atividades e *Time-driven* ABC

Em meio às dificuldades e limitações dos métodos de custeio tradicionais, o método de custeio ABC (Activity-Based Costing) tem se apresentado como uma das melhores alternativas para fornecer informações gerenciais às organizações. O ABC busca identificar o curso dos gastos da organização, para analisar e monitorar a rota do consumo de recursos das atividades mais relevantes e destas para produtos ou serviços⁽⁷⁾. Este consumo de recursos é identificado por meio de direcionadores (cost drivers), fatores de associação entre os recursos e as atividades custeadas ou entre atividades e produtos custeados, ou seja, são fatores determinantes da ocorrência de uma atividade⁽⁸⁾.

O ABC visa reduzir as distorções que são provocadas pelos rateios de custos indiretos, realizados arbitrariamente⁽⁹⁾. Em 2004, uma nova abordagem para o custeio

baseado em atividades foi apresentada, por Robert Kaplan e Steven Anderson como uma forma de simplificá-lo. Os idealizadores da ideia propuseram um sistema de custos baseado em dois parâmetros: o custo por unidade de tempo da capacidade de fornecimento de recursos e as unidades de tempos de consumo dos recursos por produtos, serviços e clientes⁽¹⁰⁾. Dessa forma, a nova abordagem geraria taxas de direcionadores com maior precisão, uma vez que permitiria a estimativa de tempos unitários até para transações mais complexas e especializadas, procurando que não haja uma perda da essência do controle, além de trabalhar com a possibilidade de avaliar a ociosidade da produção⁽¹⁰⁾.

3.2.2 Custeio por Absorção

O custeio por absorção é caracterizado pela apropriação de todos os custos de produção, sejam eles diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, aos produtos elaborados. Todos os gastos relativos aos esforços de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços realizados⁽¹¹⁾.

Segundo Wernke⁽¹²⁾, o custeio por absorção “designa o conjunto de procedimentos realizados para atribuir todos os custos fabris [...] aos produtos fabricados em um período. Com isso, os produtos “absorvem” todos os gastos classificáveis como custos – matérias-primas, salários e encargos sociais, depreciação das máquinas, aluguel do prédio industrial etc. -,

independente de sua natureza, se custo fixo ou não, se custos diretos ou não”.

Para que haja a distribuição necessária dos custos aos produtos deve-se haver a separação de custos diretos e indiretos. Os custos diretos serão apropriados de forma objetiva mediante apontamento. Em contrapartida, a apropriação dos custos fixos aos produtos implicará na utilização de rateio. Para realização do rateio é definido um critério adequado por onde os custos passarão a ser alocados. É válido ressaltar que, segundo Dubois, Kulpa e Souza⁽¹³⁾, o que torna imprecisos os custos apurados por meio do uso de bases de rateio é a arbitrariedade e a subjetividade que permeia o processo de ratear custos. Com isso, o custeio por absorção pode gerar distorções nos valores de custos finais dos produtos ou serviços.

4. Métodos

Essa pesquisa se caracteriza como exploratória, pois, segundo Gil⁽¹⁴⁾ “tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a constituir hipóteses”, sendo sua problemática a implantação de um sistema de custeio híbrido em uma clínica de saúde. Outra classificação que pode ser atribuída a essa pesquisa é a de estudo de caso, o qual se caracteriza pela concentração em poucos objetos, estudados de maneira a permitir um vasto conhecimento na aplicação do método⁽¹⁴⁾.

O trabalho foi aplicado na clínica de

saúde Otos, localizada em Fortaleza, no Ceará, a qual tem como especialidade principal a otorrinolaringologia. A clínica possui 14 anos de mercado e, juntamente à otorrinolaringologia, existem outras especialidades contempladas, como pediatria, odontologia, oftalmologia, cardiologia, urologia, endocrinologia, alergologia e cirurgia plástica.

A empresa possui cinco sócios e 53 funcionários, apresenta uma área de 1.400 m² e uma estrutura que envolve a realização de exames médicos e a locação de salas para diversas especialidades. Os dois se caracterizam como serviços, pois são, para Urdan e Urdan⁽¹⁵⁾ “resultados de uma atividade ou série de atividades que, normalmente, envolvem interações entre clientes, funcionários e outros elementos do prestador e atendem necessidades e desejos dos clientes”. No entanto, têm naturezas diferentes associadas à composição de custos. Enquanto a realização de exames está conectada principalmente ao denominado custo de diversidade, o qual se constitui em custo decorrente de múltiplas possibilidades de configuração de bens e serviços, a locação de salas está mais relacionada à própria disponibilização de recursos da clínica⁽¹⁶⁾. Nesse contexto, a implantação de um sistema híbrido concede mais precisão à alocação de custos aos objetos de custeio e facilita a tomada de decisão com base nos dados obtidos.

Esse sistema envolve o método ABC, com o tempo sendo o direcionador principal de custos das atividades aos exames, e o sistema tradicional por absorção para a locação de salas, tendo como bases de rateio a área ocupada e o valor das salas. É válido ressaltar que os serviços abordados são fontes de custos e de receitas para a clínica, compartilhando serviços e o mesmo espaço físico.

Iniciada em 2015, quando foram realizadas as primeiras visitas na clínica para levantamento de informações sobre estrutura, processos, gerenciamento e controle de dados, a pesquisa verificou que o sistema inicial de custeio por absorção que estava sendo implantado poderia causar grandes distorções nas informações para a análise de lucratividade, podendo gerar conclusões equivocadas, conforme a abordagem de Bruni e Famá⁽⁸⁾. Portanto, após a decisão de implantar o sistema híbrido, foram realizadas as seguintes etapas:

- Definição dos objetos de custos;
- Levantamento e mapeamento dos processos;
- Definição dos direcionadores;
- Custeamento das atividades;
- Atribuição do custo das atividades aos exames;
- Custeamento das salas a serem locadas.

5. Resultados

5.1 Escolha dos objetos de custeio

Inicialmente, foram escolhidos os objetos de custeio do sistema a ser implantado, os quais são valores que a organização irá arcar para ser apurado um custo unitário de produto ou serviço⁽¹³⁾. Para isso, foram analisadas quais as formas de receita da clínica e quais os processos gerenciais e operacionais existentes. Notou-se que a clínica obtinha receitas operacionais provenientes de duas operações: aluguel de salas e procedimentos médicos, os quais, portanto, foram escolhidos como os objetos de custeio do sistema.

Em relação aos procedimentos, apesar do preço fixado pelos convênios, necessitava-se de um controle maior sobre os custos relacionados e um conhecimento mais profundo sobre a lucratividade de cada um. Já considerando as salas alugadas, a apuração dos custos de cada sala urgia como uma base para tomada de decisão sobre preços de aluguel.

Para os procedimentos, foram escolhidos aqueles que possuíam uma representação mais expressiva perante a quantidade total de exames da clínica, sejam eles: Nasofaringoscopia, Laringoscopia VED, Espirometria, Polissonografia, Colonoscopia, Endoscopia, pequenas cirurgias, Teste Alérgico, Audiometria e Pronto-Atendimento pediátrico. É válido ressaltar que esses procedimentos compõem cerca de 98,2% do

total de procedimentos realizados pela empresa.

5.2 Escolha dos métodos de custeio

Em relação às salas, foram custeadas todas as disponíveis para locação, excluindo, portanto, as salas de exame. Para esse caso, foi utilizado o custeio por absorção, o qual se julgou mais adequado, por dois motivos: esse método incorpora todos os tipos de custos aos produtos ou serviços, o que permite o cálculo do custo unitário de cada sala, além de, com a base do custo total, ser possível a formação do preço de venda⁽¹³⁾, o qual na clínica era feito somente com pesquisa de mercado.

Para os procedimentos médicos foi utilizado o ABC, pois sua utilização é recomendada quando se tem alta proporção de custos indiretos na composição dos custos totais e grande diversidade de produtos, especialmente acompanhada de complexidade e diferentes volumes de produção⁽¹⁶⁾.

No sistema formulado, não foi realizada a departamentalização, que apesar de ser uma forma de determinar os custos com menor nível de subjetividade, aumentando a eficiência do controle, não era viável na clínica, pois os setores não eram tratados como unidades organizacionais⁽¹³⁾.

5.3 Critérios para divisão de custos indiretos entre procedimentos e salas alugadas.

Após a definição dos objetos e da sistemática de custos a serem adotados, foi realizada a coleta, análise e classificação dos

custos em relação aos procedimentos e às salas alugadas. Posteriormente à classificação de todos os custos e despesas da clínica, precisava-se escolher um critério direcionador de custos primário para a divisão dos custos indiretos totais entre as duas principais fontes de receita da empresa, esse direcionador deve ser um fator que indique o consumo dos

recursos pela atividade e pelo produto⁽¹⁷⁾. Como não foi possível adequar apenas um critério a todas as contas, foram então determinados vários critérios direcionadores com o intuito de diminuir distorções. Portanto, foram definidos os seguintes direcionadores de custos indiretos:

TABELA 1 – Direcionadores primários dos custos indiretos, valor das contas e percentual alocado para cada objeto de custeio. Ceará – 2015. Fonte: autor.

Contas MENSAIS	Direcionador	Valor	Percentual de CIF alocado	
			Salas Alugadas	Procedimentos
Aluguéis e Arrendamentos	Área	17518,9	81,59467%	18,40533%
IPTU	Área	1781,13	81,59467%	18,40533%
Internet e Links	Número de computadores	264	76,66667%	23,33333%
Outros Custos com Serviços	Número de atendimentos	2288,83	63,84977%	36,15023%
Telefonia Fixa	Tempo de utilização	611,167	17,78242%	82,21758%
Energia Elétrica	Pontos de energia	6973,33	80,38585%	19,61415%
Licença e Manutenção de Sistemas	Número de computadores	3608,17	76,66667%	23,33333%
Consultorias e Assessorias	Receitas	5135,79	17,78242%	82,21758%
Serviços Segurança	Área	4435,96	81,59467%	18,40533%
Seguros Patrimoniais	Área	135,853	81,59467%	18,40533%
Estacionamentos Transp. Administrativo	Número de atendimentos	47,6667	63,84977%	36,15023%
Materiais de Copa	Número de atendimentos	327,417	63,84977%	36,15023%
Limpeza e Incineração de Resíduos	Área	370,668	81,59467%	18,40533%
Reformas e Manutenções de Mobiliário	Valor do mobiliário	122,802	17,78242%	82,21758%
Reformas e Manutenções Prediais	Tempo de manutenção	3471,52	17,78242%	82,21758%
Manutenção e Locação de Equipamento	Receitas	4099,25	17,78242%	82,21758%
Saúde e Medicina do Trabalho	Receitas	0	17,78242%	82,21758%
Telefonia Móvel	Tempo de utilização	1191	17,78242%	82,21758%
Água e Esgoto	Receitas	729,343	17,78242%	82,21758%
Materiais de Escritório	Número de atendimentos	848,793	63,84977%	36,15023%
Materiais de Informática	Número de atendimentos	919,977	63,84977%	36,15023%
Cópias e Reproduções	Número de atendimentos	4	63,84977%	36,15023%
Materiais de Limpeza e Higiene	Área	3209,19	81,59467%	18,40533%
MÃO-DE-OBRA		61740,5	59,02522%	40,97478%
TOTAL		119835		

Assim, uma parte dos custos indiretos totais foi atribuída aos procedimentos e outra parte às salas a serem alugadas, de forma a, posteriormente, serem alocados a cada exame e a cada consultório.

5.4 Identificação das atividades

As atividades consistem em “uma

combinação de recursos humanos, tecnológicos e financeiros para se produzirem bens ou serviços”⁽⁸⁾. Quando se refere ao custeio baseado em atividades, os custos são provenientes da execução das atividades, as quais aportam os recursos de material, mão de obra e custos indiretos⁽¹⁶⁾.

Nesse contexto, foram levantadas as atividades associadas a cada procedimento, as quais totalizam 98 atividades em 10 processos. Para melhor entendimento, será mostrado abaixo o exemplo da Endoscopia, na TABELA 2. Além das atividades relacionadas diretamente aos objetos de custeio, foram coletadas as atividades

relacionadas a processos de apoio, como recepção, faturamento e call center, das quais se obteve um Quadro Divisão do Trabalho (QDT). Com a posse dos QDTs, foram alocadas as atividades consideradas indiretas aos procedimentos e aos aluguéis, reduzindo o rateio arbitrário da mão-de-obra indireta.

TABELA 2 – Exemplo de mapeamento das atividades de um procedimento Ceará – 2015.

Fonte: autor.

SETOR		Atividade
Endoscopia	sala de cirurgia 1	Limpar sala
		Cadastrar paciente
		Fazer anamnese
		Aplicar simeticona
		Colocar acesso
		Preparar solução sedativa
		Injetar medicação sedativa
		Aplicar spray
		Colocar bocal
		Realizar Exame
		Fazer Biópsia
		Fazer Urease
		Finalizar exame
		Laudar exame
	Digitar laudo	
	Sala de repouso	Imprimir laudo
		transportar paciente para a sala de repouso
Sala de Expurgo	Lavar	
	Enxugar	
	Empacotar	

5.5 Levantamento dos recursos consumidos

Foram levantados os custos de material direto e de mão-de-obra direta relacionada aos procedimentos, pois as salas a serem alugadas não envolvem mão-de-obra direta. É válido ressaltar que os médicos que realizam os procedimentos na clínica não foram considerados fontes de custos, pois os convênios pagam diretamente a eles, fato que

diminui consideravelmente o valor da mão-de-obra direta total.

Os custos diretos da clínica somam 44% dos custos totais, enquanto os indiretos representam 56%. O que condiz com a alteração na estrutura de custos sofrida pelas empresas atuais, pois nas últimas décadas, a proporção de custos indiretos aumentou significativamente, superando a proporção de custos diretos, devido, principalmente, aos

maiores gastos com atividades de apoio e ao avanço nos processos produtivos⁽¹⁶⁾.

5.6 Definição do direcionador de recurso indireto

Para se obter o custo de cada atividade foram considerados os custos de material direto, de mão-de-obra direta, de depreciação e de CIF de cada uma. O custo proveniente da depreciação de equipamentos é contabilizado apenas no custo da atividade que utiliza o referido equipamento. Para apropriação dos CIFs a cada atividade dos procedimentos, foi definido como direcionador o tempo. O direcionador deve auxiliar na mensuração de como uma atividade vai consumir certos recursos⁽¹³⁾.

O tempo considerado de cada atividade foi elaborado de acordo com uma média das medições apuradas. Somando todos

os tempos referentes às atividades de cada procedimento foi obtido o tempo total de cada um deles.

5.7 Determinação dos custos dos procedimentos médicos

Após mapear os processos e atividades, definir os direcionadores de atividades, relacionar os recursos às atividades e calcular seus custos, calcular o custo das atividades e escolher os objetos de custos, deve-se associar esses custos aos objetos de custo⁽¹⁶⁾. Contabilizando todos os dados coletados, para cada procedimento foi gerada uma tabela de custos semelhante à do procedimento de endoscopia, mostrada a seguir:

TABELA 3 – Exemplo de custeio de procedimento, por tipo de custo

Ceará – 2015. Fonte: autor

SETOR	Atividade	CUSTO MOD/s	MATERIAL DIRETO	DEPRECIACÃO	CIF/s	CUSTO TOTAL/s	TEMPO DAS ATIVIDADES (segundos)	CUSTO TOTAL DAS ATIVIDADES	
Colonoscopia	sala de cirurgia 1	Limpar e preparar sala	0,00429325	0	0,01553068	0,019823936	34,5	0,683925808	
		Explicar exame	0,00429325	0	0,01553068	0,019823936	64	1,268731933	
		Fazer anamnese	0,00429325	1,88333	0,01553068	0,019823936	24	2,359107808	
		Pulsionar o Acesso	0,00429325	56,5023	0,01553068	0,019823936	67	57,83049041	
		Aplicar anestesia	0,00429325	33,4	0,01553068	0,019823936	67	34,72820374	
		Exame	0,00429325	2,5	24,4444	0,01553068	0,019823936	990	46,57014153
		Aplicar medicação	0,00429325	7,78	0,01553068	0,019823936	40	8,572957458	
		Finalizar exame	0,00429325	0	0,01553068	0,019823936	50	0,991196823	
		Laudar exame	0,00429325	0	0,01553068	0,019823936	206	4,08373091	
		Digitar laudo	0,00429325	0	0,01553068	0,019823936	128,25	2,54241985	
	Sala de repouso	Imprimir laudo	0,00429325	0	0,01553068	0,019823936	31	0,61454203	
		Encaminhar paciente para repouso	0,00214663	0	0,01553068	0,01767731	81,67	1,443705891	
	Sala de Expurgo	Lavar colonoscópio	0,00214663	0	0,01553068	0,01767731	392	6,929505441	
		Enxugar	0,00214663	0	0,01553068	0,01767731	242	4,277908971	
		Empacotar	0,00214663	0	0,01553068	0,01767731	30	0,530319294	
CUSTO TOTAL								173,4268879	

Dessa forma, é possível ter uma ferramenta gerencial para calcular os custos dos exames por atividade, ou seja, saber em

que atividades estão alocados os maiores custos dentro de todo o procedimento. É possível, por exemplo, achar o custo de

cadastrar o paciente no sistema próprio para o exame.

TABELA 4 – Custo total de realização por procedimento - Ceará 2015 Fonte: autor.

Procedimento	Custo Total (R\$)
Audiometria	8,596429931
Colonoscopia	173,4268879
Endoscopia	126,7130862
Espirometria	25,9558605
Nasolaringoscopia	19,24013941
Laringoscopia VED	27,40196884
Pequenos Procedimentos	34,42873676
Polissonografia	133,6253074
Teste Alérgico	9,262910335
Pediatria	11,18209186

A Tabela 4 contém os valores dos custos totais, em reais, de todos os procedimentos, frisando o fato do médico não caracterizar custo de mão-de-obra nesses procedimentos.

5.8 Determinação dos custos das salas alugadas

Para a utilização do sistema híbrido, foi utilizado também o método de custeio por absorção, que incorpora todos os custos ao produto, possibilitando a extração do custo unitário de cada um deles⁽¹³⁾. Encontrada a parcela dos custos indiretos relacionados aos

procedimentos e à disponibilização das salas com os serviços agregados para aluguel, é necessário aloca-los a cada uma das salas separadamente. O critério de rateio utilizado para alocar todos os custos indiretos foi à área construída, pois se considera que a maior parte dos custos indiretos relacionados à sala é proporcional a ela. A Tabela 5 mostra os valores encontrados:

TABELA 5 – Custo unitário de disponibilização por sala Ceará – 2015. Fonte: autor.

Sala	Sala 1	Sala 3	Sala 4	Sala 5	Sala 6	Sala 7	Sala 8	Sala 10	Sala 11	Sala 14
Área	17,11	20,3	20,3	20,3	20,3	20,335	16,17	20,83	14,715	22,91
Custo	3039,1625	3605,786	3605,786	3605,786	3605,786	3612,0029	2872,195	3699,9272	2613,7508	4069,387
Sala	Sala 15	Sala 16	Sala 17	Sala 18	Sala 19	Sala 20	Sala 21	Sala 22	Sala 23	Total
Área	22,91	22,91	22,91	22,91	22,91	22,91	27,19	18,62	18,13	394,67
Custo	4069,387	4069,387	4069,387	4069,387	4069,387	4069,387	4829,6217	3307,3761	3220,3399	70103,229

6. Discussão

Ao utilizarmos somente do método por absorção para os dois objetos, teríamos uma

análise distorcida e superficial do custo dos procedimentos. Analisando os dados de simulações realizadas somente por esse

método, constatou-se uma aproximação entre os custos de realização de cada exame, apesar das claras diferenças nos usos de recursos, tempo e complexidade. Esse resultado deve-se ao direcionamento inadequado de custos indiretos quando há uma grande heterogeneidade entre os objetos a serem custeados por absorção.

Utilizando apenas do método de custeio por atividade, não seria possível custear as salas a serem alugadas, pois esses custos são relacionados basicamente à disponibilização de recursos, e não de atividades exercidas pelos funcionários ou sócios da clínica.

Portanto, a combinação dos métodos de custeio mostrou-se uma melhoria, pois possibilitou uma análise mais apurada e adequada de cada objeto a ser custeado.

7. Conclusão

A aplicação de um sistema híbrido de custeio em uma empresa de saúde, envolvendo o método ABC (Activity-Based Costing) e o absorção parcial, foi realizada durante o período de janeiro a junho de 2015 na clínica OTOS em Fortaleza, empresa que, até o início do trabalho, utilizava apenas um sistema de custeio simples por absorção parcial.

Primeiramente, foram definidos os objetos de custeio da empresa, que consistiram nos exames com maior participação na quantidade total de procedimentos da clínica e nas salas a serem

locadas por médicos de variadas especialidades. Com essa definição, foi proposta a implantação de um sistema híbrido, utilizando o ABC para custear procedimentos e o absorção para apurar os custos das salas para consultas. Após essa etapa, foram definidos os critérios para divisão dos custos indiretos entre procedimentos e salas para locação, sendo para isso, definidos critérios de acordo com cada conta obtida no sistema na clínica.

Para dar prosseguimento à implantação do sistema proposto, foram levantadas todas as atividades inerentes a cada procedimento realizado pela clínica. Além das atividades que possuem ligação direta com os objetos de custo, foram levantadas as atividades relacionadas à mão-de-obra indireta da empresa, procedimento feito com base no Quadro de Distribuição do Trabalho (QDT). Posteriormente, foram apurados todos os custos relacionados à mão-de-obra direta e indireta, calculando o custo por segundo de cada uma das atividades produtivas e de apoio. Juntamente a isso, foram levantados os custos de saída do estoque de materiais diretos das atividades.

Com todas essas informações apuradas, foi decidido usar o direcionador tempo para alocar os recursos indiretos aos procedimentos pelo método ABC, sendo mensurado o tempo dispendido em cada atividade dos procedimentos. Diante disso, se obteve o custo de cada atividade,

consequentemente, o custo de cada procedimento. Por fim, com base no critério de rateio área, foram alocados os custos indiretos relacionados às salas para locação a cada um dos consultórios, os quais possuem, na maioria dos casos, áreas diferentes.

Portanto, o sistema de custeio implantado servirá como base para tomada de decisões gerenciais, possibilitando uma melhoria nos processos da clínica e uma precificação de aluguéis mais condizente com a realidade dos custos da empresa.

Referências

1. Martins E. Contabilidade de Custos. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.
2. Arashiro LA. Gestão do custo hospital: estudos de caso do município de São Paulo [dissertação na internet]. São Paulo: Escola de Administração de Empresas de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas; 2004. Disponível em:<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/2356/42986.pdf?sequence=2>.
3. Kremer AW, Borgert A, Richartz F. Desenvolvimento de um modelo de custeio híbrido para empresas prestadoras de serviço por encomenda. Revista Catarinense da Ciência Contábil. 2012; 11(31):57-71.
4. Borgert A, Silva MZ. Método de custeio híbrido para gestão de custos em uma empresa prestadora de serviços. In: IX Congresso Internacional de Custos; 2005 nov. 28-30; Florianópolis.
5. Belli AP, Andruchehen JR, Richartz F, Borgert A. Estruturação de um sistema de custeio híbrido em uma empresa prestadora de serviços de colheita florestal. Custos e @gronegocio on line [periódico na internet]. 2013; 9(3):174-195. Disponível em: <http://www.custoseagronegocioonline.com.br/numero3v9/custeio.pdf>.
6. Beuren IM, Oliveira HV. Mensuração das atividades empresariais: custeio baseado em atividades x método da unidade de esforço de produção [monografia na internet]. Santa Catarina: Centro Sócio-Econômico; 1996. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/108960/CCN0383-M.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.
7. Nakagawa M. ABC: custeio baseado em atividades. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.
8. Bruni AL, Famá R. Gestão e Custos e Formação de Preços: com aplicação na calculadora HP12C e Excel. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.
9. Martins D. Custos e orçamentos hospitalares. São Paulo: Atlas, 2000.
10. Kaplan RS, Anderson SR. Time-driven activity-based-costing. Harvard Business Review [serial on the internet]. 2004. Available from: <https://hbr.org/2004/11/time-driven-activity-based-costing>.
11. Martins E. Contabilidade de custos. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.
12. Wernke R. Análise de custos e preços de venda. São Paulo: Saraiva, 2006.
13. Dubois A, Kulpa L, Souza LE. Gestão de Custos e Formação de Preços. Editora Atlas, 2009.
14. Gil AC. Como elaborar projetos de

pesquisa/Antônio Carlos Kaplan. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

15. Urdan FT, Urdan AT. Gestão do composto de marketing. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2013.

16. Souza MA, Diehl CA. Gestão de custos: uma abordagem integrada entre contabilidade, engenharia e administração. São Paulo, Atlas: 2009.

17. Crepaldi SA. Curso básico de contabilidade de custos. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

Recebido: 25.06.2016

Revisado: 10.12.2016

Aprovado: 01.02.2017