

## **IMPLANTAÇÃO DE UM SISTEMA DE CUSTEIO HÍBRIDO EM UMA CLÍNICA DE SAÚDE DO CEARÁ**

**MAXWEEL VERAS RODRIGUES** - maxweelveras@gmail.com  
UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ - UFC

**LARISSA QUEIROZ LIMA VERDE** - larissaqlv1@gmail.com  
UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ - UFC

**MANUELLE SOARES RODRIGUES** - manuellesr@gmail.com  
UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ - UFC

**MARCELO ELIAS OKA DE LIMA** - marceloeliasoka@gmail.com  
UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ - UFC

**MAIARA MUSY ARAÚJO** - maiaramusy@gmail.com  
UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ - UFC

**Resumo:** *ESTE ARTIGO TEM COMO OBJETIVO DISCUTIR A APLICAÇÃO DE UMA SISTEMÁTICA DE CUSTEIO HÍBRIDA EM UMA CLÍNICA DE SAÚDE, 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. FORAM LEVANTADAS TODAS AS ATIVIDADES LIGADAS DIRETAMENTE AOS PROCEDIMENTOS EXECUTADOS, ASSIM COMO ÀQUELAS QUE SE RELACIONAM INDIRETAMENTE COM OS OBJETOS DE CUSTEIO. POSTERIORMENTE, FOI CALCULADO O CUSTO UNITÁRIO DAS ATIVIDADES, SENDO CONSIDERADA A MÃO-DE-OBRA DIRETA E INDIRETA, A DEPRECIAÇÃO DOS EQUIPAMENTOS, O MATERIAL DIRETO E OS CUSTOS INDIRETOS. COM ISSO, FORAM 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. O SISTEMA IMPLEMENTADO AUXILIA A TOMADA DE DECISÃO DOS GESTORES, SENDO ÚTIL PARA ANÁLISE DE DESEMPENHO DOS PROCEDIMENTOS E PARA A PRECIFICAÇÃO DAS SALAS A SEREM ALUGADAS.*

**Palavras-chaves:** *CUSTEIO; SAÚDE; HÍBRIDO; ABC; ABSORÇÃO.*

**Área:** 3 - GESTÃO ECONÔMICA

**Sub-Área:** 3.2 - GESTÃO DE CUSTOS

# IMPLEMENTATION OF A COST HYBRID SYSTEM IN A HEALTH CLINIC FROM CEARÁ

**Abstract:** *THIS ARTICLE AIMS TO DISCUSS THE APPLICATION OF A SYSTEM OF HYBRID FUNDING IN A HEALTH CLINIC, USING THE ACTIVITY-BASED COSTING (ABC) AND THE PHILOSOPHY OF ABSORPTION COSTING. TO OBTAIN THE COSTS OF MEDICAL EXAMS OF CLINICAL WAS USED THE ADDAPTED METHODOLOGY OF SYSTEMATIC ABC AND TO FUND THE ROOMS TO BE LEASED BY OTHER PROFESSIONALS THE COSTING METHODOLOGY BY ABSORPTION WAS USED. IN IMPLEMENTING THIS SYSTEM, THE INDIRECT COSTS WERE DIVIDED BETWEEN EXAMINATIONS AND OFFICES BASED ON SEVERAL CRITERIA. ALL ACTIVITIES RELATED DIRECTLY TO PROCEDURES PERFORMED, AS WELL AS THOSE THAT RELATE INDIRECTLY TO THE COST CENTERS HAVE BEEN RAISED. SUBSEQUENTLY, WE CALCULATED THE UNIT COST OF THE ACTIVITIES BEING CONSIDERED HAND-INTENSIVE DIRECT AND INDIRECT, DEPRECIATION OF EQUIPMENT, THE DIRECT MATERIAL AND OVERHEAD COSTS. THUS, THEY OBTAINED THE COST OF THE TEN PROCEDURES PERFORMED BY THE COMPANY. THE HYBRID SYSTEM WAS COMPLETED WITH THE APPORTIONMENT OF INDIRECT COSTS BY ABSORBING EVERY ROOM. THE IMPLEMENTED SYSTEM HELPS DECISION MAKING OF MANAGERS AND IS USEFUL FOR PERFORMANCE ANALYSIS OF THE PROCEDURES AND THE PRICING OF THE ROOMS TO BE RENTED.*

**Keyword:** *COSTING; CHEERS; HYBRID; ABC; ABSORPTION.*

## 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, segundo Martins (2010), 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.

Para Martins (2010), 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.

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. Referencial Teórico

## 2.1 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 (ARASHIRO, 2004, p. 32), 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 (2012), “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 (2005); Kremer, Borget e Richartz (2012) e Belli et al (2013) 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” (Beuren e Oliveira, 1996, p.39).

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.

## 2.2 Métodos de apropriação de custos indiretos em sistema híbrido: ABC e Custeio por Absorção.

### 2.2.1 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. Segundo Nakagawa (2001), 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. 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, segundo Bruni e Famá (2012).

Para Martins (2000), o ABC visa reduzir as distorções que são provocadas pelos rateios de custos indiretos, realizados arbitrariamente. Cavalcanti et al (2011) explica que a informação gerada sobre o objeto a ser custeado está relacionada à atividade, ao recurso ou à etapa da prestação do serviço, além de ter sua base em uma visão sistêmica da organização, a qual permite a fragmentação dos serviços prestados em atividades para sua realização.

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, (KAPLAN e ANSERSON, 2004, p. 2). Dessa forma, ainda segundo Kaplan e Anderson (2004), 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.

### 2.2.2 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 (Martins, 2006).

Segundo explica Wernke (2006, p. 19) 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 (2009), 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.

### **3. Metodologia**

#### **3.1 Classificação da pesquisa**

Essa pesquisa se caracteriza como exploratória, pois “têm como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a constituir hipóteses” (Gil, 2002, p.41), 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, segundo Gil (2002), 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.

#### **3.2 Ambiente da pesquisa**

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 m<sup>2</sup> 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 “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” (URDAN e URDAN, 2013, p.204). 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, segundo Souza e Diehl (2009, p. 148), 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. 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.

### **3.3 Etapas de implantação**

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-se 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 (2012). Portanto, depois de decidido que iria se 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.

## **4. Apresentação e Discussão dos Resultados**

### **4.1 Escolha dos objetos de custeio**

Inicialmente, foram escolhidos os objetos de custeio do sistema a ser implantado, os quais, segundo Dubois, Kulpa e Souza(2009), são valores que a organização irá arcar para ser apurado um custo unitário de produto ou serviço. 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 salaurgia 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: Nasolaringoscopia, Laringoscopia VED, Espirometria, Polissonografia, Colonoscopia, Endoscopia, Pequenas cirurgias, Teste Alérgico, Audiometria e Pronto-Atendimento pediátrico. É válido ressaltar que esses procedimentos compõe cerca de 98,2% do total de procedimentos realizados pela empresa.

#### **4.2 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: o primeiro foi que 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 (Dubois, Kulpa e Souza, 2009), o qual na clínica era feito somente com pesquisa de mercado.

Para os procedimentos médicos foi utilizado o ABC, pois segundo Souza e Diehl, 2009, o ABC é recomendado 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.

No sistema formulado, não foi realizada a departamentalização, que apesar de, segundo Dubois, Kulpa e Souza (2009), 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.

#### **4.3 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 feita 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, segundo Crepaldi (2010), deve ser um fator que indique o consumo dos recursos pela atividade e pelo produto. 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

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%
<b>TOTAL</b>		<b>119835</b>		

Fonte: autor.

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.

#### 4.4 Identificação das atividades

As atividades consistem em “uma combinação de recursos humanos, tecnológicos e financeiros para se produzirem bens ou serviços” (Bruni e Famá 2012). Segundo Souza e Diehl (2009), 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.

Nesse contexto, foram levantadas as atividades associadas a cada procedimento, as quais totalizam 98 atividades em 10 processos. Para melhor entendimento, será mostrada abaixo a colonoscopia, 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 dos processos de procedimento.

SETOR		Atividade
<b>Endoscopia</b>	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	
	Digital laudo	
	Sala de repouso	Imprimir laudo
		transportar paciente para a sala de repouso
Sala de Expurgo	Lavar	
	Enxugar	
	Empacotar	

Fonte: autor.

#### 4.5 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 aos médicos, fato que diminui consideravelmente o valor da mão-de-obra direta total.

Os custos diretos da clínica somam 44% dos custos totais, quanto os indiretos representam 56%. O que, segundo Souza e Diehl (2009), 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.

#### 4.6 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, segundo Dubois, Kulpa e Souza (2009), deve auxiliar na mensuração de como uma atividade vai consumir certos recursos.

O tempo considerado de cada atividade foi elaborado de acordo com uma média das medições apuradas. Somando todas as atividades de cada procedimento foi obtido o tempo total de cada um, sendo o resultado mostrado abaixo, na Tabela 3:

TABELA 3 – Tempo total médio dos procedimentos

Procedimento	Tempo Total (s)
Audiometria	479
Colonoscopia	2447,42
Endoscopia	2253,53
Espirometria	1454,8
Nasolaringoscopia	971,6
Laringoscopia VED	1437
Pequenos Procedimentos	900,1
Polissonografia	1519
Teste Alérgico	524
Pediatria	720,2

Fonte: autor.

#### 4.7 Determinação dos custos dos procedimentos médicos

Segundo Souza e Diehl (2009), 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. Contabilizando todos os dados coletados, para cada procedimento foi gerada uma tabela de custos semelhante à do procedimento de endoscopia, mostrada a seguir:

TABELA 4– Exemplo de custeio de procedimento

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

Fonte: autor.

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 5 – Custos dos procedimentos

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

Fonte: autor.

A Tabela 5 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.

#### 4.8 Determinação dos custos das salas alugadas

Para a utilização do sistema híbrido, foi utilizado também o método de custeio por absorção, que de acordo com Dubois, Kulpa e Souza (2009) incorpora todos os custos ao produto, possibilitando a extração do custo unitário de cada um deles. Encontrada a parcela dos custos indiretos relacionados aos procedimentos e à disponibilização das salas com os

serviços agregados para aluguel, é necessário alocá-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 6 mostra os valores encontrados:

TABELA 6 – Custo unitário das salas

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

Fonte: autor.

## 5. 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, conseqüentemente, 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

- ARASHIRO, L.A. Gestão do custo hospital: estudos de caso do município de São Paulo. São Paulo, 2004.
- BELLI, A.P; ANDRUCHECHEN, J.R; 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 - v. 9, n. 3, Jul/Set, 2013.
- BEUREN, Ilse Maria; OLIVEIRA, Hilamar Voigt. Mensuração das atividades empresariais: custeio baseado em atividades x método da unidade de esforço de produção. Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, v. 25, n. 84, p. 31-39, jan./mar. 1996.
- BORGET, A.; SILVA, M.Z. Método de custeio híbrido para gestão de custos em uma empresa prestadora de serviços. IX Congresso Internacional de Custos - Florianópolis, SC, Brasil, 2005.
- BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. Gestão e Custos e Formação de Preços: Com aplicação na calculadora HP12C e Excel. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- CREPALDI, S.A. Curso básico de contabilidade de custos.5 ed. São Paulo:Atlas,2010.
- DUBOIS, Alexy; KULPA, Luciana; SOUZA, Luiz Eurico. Gestão de Custos e Formação de Preços. Editora Atlas, 2009.
- GIL, A. C. Como elaborar projetos de pesquisa/Antônio Carloskaplan. 4. ed. São Paulo :Atlas, 2002.
- KAPLAN, Robert S.; ANDERSON, Steven R. Time-driven activity-based-costing. 2004. Havard Business Review. Disponível em: <<https://hbr.org/2004/11/time-driven-activity-based-costing>>. Acesso em: 14.06.2015.
- KREMER, A.W.; BORGERT, A.; RICHARTZ, F. Desenvolvimento de um modelo de custeio híbrido para empresas prestadoras de serviço por encomenda. Revista Catarinense da Ciência Contábil. Florianópolis, v. 11, n. 31, p. 57-71, 2012.
- MARTINS, D. Custos e orçamentos hospitalares. São Paulo: Atlas, 2000.
- MARTINS, E.. Contabilidade de Custos. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- MARTINS, Eliseu, 1945. Contabilidade de custos. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- NAKAGAWA, Masayuki. ABC: custeio baseado em atividades. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- SOUZA, M. A. de; DIEHL,C.A. Gestão de custos: uma abordagem integrada entre contabilidade, engenharia e administração. São Paulo, Atlas: 2009.
- URDAN, F.T.; URDAN, A.T. Gestão do composto de marketing. 2.ed.São Paulo:Atlas,2013.
- WERNKE, Rodney, Análise de custos e preços de venda. São Paulo: Saraiva, 2006.