

UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
Programa de Pós-Graduação em Gestão e Economia da Saúde

IVANA ARRAIS DE LAVOR NAVARRO XAVIER

**Análise de Custos da Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio
Lessa – um estudo de caso**

Recife

2016

IVANA ARRAIS DE LAVOR NAVARRO XAVIER

**Análise de Custos da Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio
Lessa – um estudo de caso**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Gestão e Economia da Saúde – PPGGES, da Universidade Federal de Pernambuco, para obtenção do Título de Mestre em Gestão e Economia da Saúde.

Orientador (a): Prof^a. Dr^a Umbelina Cravo Teixeira Lagioia Torres

Recife

2016

UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE ECONOMIA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM GESTÃO E ECONOMIA DA SAÚDE

PARECER DA COMISSÃO EXAMINADORA DE DEFESA DE DISSERTAÇÃO DO
MESTRADO PROFISSIONAL EM GESTÃO E ECONOMIA DA SAÚDE DE:

Ivana Arrais de Lavor Navarro Xavier

A comissão Examinadora composta pelos professores abaixo, sob a presidência do primeiro, considera o Candidato Ivana Arrais de Lavor Navarro Xavier, **APROVADO**.

Recife, 16 de fevereiro de 2016.

Profª. Dra. Roberta de Moraes Rocha
Examinador Interno / UFPE

Profª. Dra. Vanessa de Lima Silva
Examinador Interno / UFPE

Profª. Dra. Cleide Fernandes Teixeira
Examinador Externo / UFPE

À minha amada filha, Sophia, e ao meu grande amor,
Eduardo, que enchem minha vida de alegria e leveza.
Aos meus queridos pais e irmãos, minha fortaleza.
Aos queridos Benevides e Eli, sempre presentes
mesmo distantes. Vocês moram no meu coração!

AGRADECIMENTOS

À Deus e Nossa Senhora, pelas bênçãos recebidas e conquistas alcançadas ao longo dos anos.

À pequena Sophia, meu tesouro, minha inspiração, meu grande amor.

Ao meu marido, Eduardo, pelo companheirismo, amor e respeito. Pelo incentivo e dedicação a mim e a esta dissertação.

Aos meus pais e irmãos que sempre acreditaram e torceram por mim. Aninha, minha irmã querida, sua ajuda foi essencial.

À Umbelina, minha tão especial orientadora. Por todo o aprendizado, pela confiança e disponibilidade sempre.

Ao Departamento de Fonoaudiologia da UFPE pelo incentivo ao aperfeiçoamento profissional e aos meus colegas de trabalho pelas trocas diárias. Aprendo demais, todos os dias, com cada um de vocês.

À coordenação e funcionários da Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa pelo apoio ao desenvolvimento desta dissertação.

Aos colegas do mestrado, pelas experiências vividas durante esta jornada, em especial à Cláudia, Natália e Flávio que compartilharam comigo o início desta dissertação e me apoiaram até o final.

À coordenação, professores e funcionários do Programa de Pós-Graduação em Gestão e Economia da Saúde.

Aos demais familiares, amigos, colegas que direta ou indiretamente contribuíram para a concretização deste sonho.

RESUMO

A apuração e gestão dos custos na saúde são instrumentos eficazes de gestão e acompanhamento dos serviços. Conhecer os custos de uma instituição é fundamental no sentido de auxiliar na tomada de decisões, pois proporciona ao gestor uma visão mais acurada de como estão sendo gastos os recursos disponíveis, além de ser fonte de informações para o controle, a avaliação e o planejamento das atividades das instituições. Diante do exposto, o presente estudo teve como objetivo caracterizar os custos da Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa e descrever as etapas de apuração dos custos dos procedimentos pelas metodologias de custeio variável e custeio por absorção. Para tal, identificou-se os custos da referida clínica, que foram classificados em fixos, variáveis, diretos e indiretos e apurou-se o custo dos procedimentos através das metodologias de custeio variável e por absorção. A clínica em estudo não possui um sistema de informação de custos, portanto os dados foram coletados através de análise documental, entrevistas não estruturadas e da observação direta e sistemática da rotina na clínica, no ano de 2015 e consolidados em planilhas do Excel, sendo utilizadas as médias mensais para os cálculos. O estudo evidenciou que os custos fixos representam 98,18% dos custos totais da clínica, enquanto que os custos variáveis representam 1,82%. Através do cálculo do custeio variável, inferiu-se que a receita obtida através dos atendimentos realizados, com base na tabela SUS, não é suficiente para cobrir o custo total da clínica, sendo que o resultado apurado é negativo. Evidenciou-se ainda, que os custos diretos representam 83,36% dos custos totais da clínica, enquanto que os custos indiretos representam 16,64%. A partir do cálculo do custeio por absorção encontrou-se o custo unitário de R\$126,10 para os procedimentos em terapia fonoaudiológica, por atendimento realizado e de R\$ 211,54 para audiologia, por exame realizado. Tais dados demonstram que os valores dos procedimentos pagos pelo SUS são insuficientes para cobrir o custo unitário encontrado para cada procedimento. Conclui-se que a clínica funciona com déficit de receita e que a tabela SUS não garante a cobertura integral dos custos desta instituição. Estes dados apontam a necessidade de um gerenciamento de custos eficaz, fundamental quando se tem escassez de recursos e quando se objetiva conter os gastos, sem perder a qualidade do serviço prestado. Sugere-se que as metodologias de apuração de custos sejam utilizadas como modelo para investigação periódica dos gastos dessa instituição, tendo em vista a contribuição no processo de gestão e na tomada de decisões.

Palavras-chave: Gestão de custos na saúde; Clínica de fonoaudiologia; Métodos de custeio.

ABSTRACT

The assessment and management of health costs are effective tools for services management and monitoring. Knowing an institution's costs is essential in order to assist in decision-making as it provides the manager a more accurate view of how the available resources are being spent, in addition to being a source of information for control, evaluation and planning activities of the institutions. Given the above, this study aimed to characterize the costs of the Speech Therapy Clinic Professor Fabio Lessa and describe the calculation steps of the costs of procedures by variable costing methodologies and absorption costing. To this end, we identified the costs of the studied clinic, which were classified into fixed, variable, direct and indirect, and found the cost of procedures through the variable costing methodologies and absorption. The studied clinical does not have a cost information system, so data was collected through documentary analysis, unstructured interviews and direct observation and systematic routine of the clinic in 2015 and consolidated in Excel spreadsheets, the monthly average were used for the calculations. The study showed that fixed costs represent 98.18% of the total costs of the clinic, while variable costs represent 1.82%. By calculating the variable costing, it was inferred that the revenue obtained through the services performed based on the SUS spreadsheet is not enough to cover the total cost of the clinic, the calculated result is negative. The study also showed that direct costs represent 83.36% of the total costs of the clinic, while indirect costs account for 16.64%. Calculations by the absorption costing showed that the unitary cost for the procedures in speech therapy is R\$ 126.10, for appointment provided and in audiology is R\$ 211.54, for each exam realized. This data demonstrates that the values of procedures paid by SUS are insufficient to cover the cost calculated for this same procedure. It is concluded that the clinic works at deficit and that the SUS spreadsheet does not guarantee full coverage of the costs of this institution. This data points to the need for effective cost management, which is essential when you have limited resources and when it is aimed to contain costs without compromising quality of service. It is suggested the cost calculation methodologies to be used as a model for periodic research of spendings in this institution, since it contributes in the management process and decision-making.

Keywords: Cost management in health; Clinical speech therapy; Costing methods.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Classificação dos custos quanto ao critério e quanto ao volume de produção	22
Quadro 2 - Média mensal de atendimentos de 2015. Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa.....	40
Quadro 3 - Classificação dos custos fixos e variáveis. Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa, 2015.....	41
Quadro 4 - Classificação dos custos diretos e indiretos. Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa, 2015.....	41
Quadro 5 - Forma e fonte de coleta dos custos da Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa, 2015.....	42
Quadro 6 - Valor dos procedimentos fonoaudiológicos segundo o SIGTAP/SUS, 2015.....	42
Quadro 7 - Custos fixos. Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa, 2015.....	46
Quadro 8 - Itens do ativo permanente imobilizado, respectivas taxas anuais de depreciação e correspondentes anos de vida útil.....	48
Quadro 9 - Custos variáveis. Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa, 2015.	50
Quadro 10 - Receita Total. Cenário 1. Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa, 2015.....	52
Quadro 11 - Receita Total. Cenário 2. Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa, 2015.....	52
Quadro 12 - Custos diretos da Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa, 2015.....	57
Quadro 13 - Custos indiretos. Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa, 2015.....	57
Quadro 14 - Distribuição dos custos diretos. Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa, 2015.....	58
Quadro 15 - Distribuição dos custos diretos com RH operacional/atendimento. Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa, 2015.....	59
Quadro 16 - Distribuição dos custos diretos com a depreciação de móveis, máquinas e equipamentos. Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa, 2015.....	59
Quadro 17 - Distribuição dos custos diretos com a depreciação de equipamentos fonoaudiológicos. Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa, 2015.....	60
Quadro 18 - Distribuição dos custos diretos com a depreciação de outros materiais fonoaudiológicos. Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa, 2015.....	60
Quadro 19 - Distribuição dos custos diretos com material de consumo. Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa, 2015.....	60
Quadro 20 - Distribuição dos custos diretos com material gráfico. Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa, 2015.....	61
Quadro 21 – Total de equipamentos utilizados por centro de custos – terapia fonoaudiológica e audiológica. Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa, 2015.....	61
Quadro 22 - Média mensal de atendimentos dos centros de custos produtivos – terapia fonoaudiológica e audiológica. Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa, 2015.....	61
Quadro 23 - Rateio dos custos indiretos. Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa, 2015.....	62
Quadro 24 - Rateio dos custos indiretos com energia elétrica. Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa, 2015.....	62

Quadro 25 - Total de custos por centro de custos. Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa, 2015.....	63
Quadro 26 - Valor unitário dos procedimentos por centros de custos, através do cálculo do custeio por absorção. Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa, 2015.....	64

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Percentual dos custos fixos e variáveis. Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa, 2015.	45
Gráfico 2 - Percentual dos custos diretos e indiretos. Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa, 2015.	56

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – MC, PEq e Déficit de Receita/mensal. Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa, 2015 (Cenário 1).....	53
Tabela 2 - Evidenciação da Margem de Contribuição dado Ponto de Equilíbrio encontrado (Cenário 1).....	53
Tabela 3 - MC, PEq e Déficit de Receita/mensal. Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa, 2015 (Cenário 2).....	54
Tabela 4 - Evidenciação da Margem de Contribuição dado ponto de equilíbrio encontrado (Cenário 2).....	55

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	<i>Activing Based Costing</i>
CCS	Centro de Ciências da Saúde
CD	Custos Diretos
CF	Custos Fixos
CI	Custos Indiretos
CV	Custos Variáveis
CIF	Custos Indiretos de Fabricação
CNES	Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde
DES	Departamento de Economia da Saúde
HUE	Hospital Universitário e de Ensino
IES	Instituição de Ensino Superior
MC	Margem de Contribuição
MEC	Ministério da Educação
MO	Motricidade Orofacial
MS	Ministério da Saúde
NUNES	Núcleo Nacional de Economia da Saúde
PEATE	Potencial Evocado Auditivo de Tronco Encefálico
PEq	Ponto de Equilíbrio
PNGC	Programa Nacional de Gestão de Custos
REUNI	Programa de Apoio a Planos de Reestruturação e Expansão das Universidades Federais
RH	Recursos Humanos
RT	Receita Total
SCTIE	Secretaria de Ciência, Tecnologia e Insumos Estratégicos
SIA-SUS	Sistema de Informação Ambulatorial do SUS
SIGTAP-SUS	Sistema de Gerenciamento da Tabela de Procedimentos, Medicamentos, Órteses, Próteses e Materiais Especiais do SUS.
SMS	Secretaria Municipal de Saúde
SUS	Sistema Único de Saúde
UFPE	Universidade Federal de Pernambuco

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO: CONTEXTUALIZANDO A TEMÁTICA	13
1.1	Objetivos	15
1.1.1	Objetivos gerais	16
1.1.2	Objetivos específicos	16
1.2	Justificativa da pesquisa.....	16
2	REVISÃO BIBLIOGRAFICA	18
2.1	A contabilidade de custos	18
2.2	Métodos de custeio	22
2.2.1	Método de custeio variável	23
2.2.2	Método de custeio por absorção.....	24
2.2.3	Custos baseado em atividades (Activity-Based Costing – ABC)	27
2.3	Gestão de custos na saúde	29
2.4	Gestão de custos nos hospitais universitários e de ensino	33
3	METODOLOGIA	38
3.1	Descrição da unidade de análise - Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa.....	38
3.2	Coleta e análise dos dados	40
3.3	Determinação da metodologia de custeio.....	43
4	RESULTADOS E DISCUSSÃO	45
4.1	Custos fixos e variáveis da Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa	45
4.2	Cálculo do custeio variável.....	50
4.3	Custos diretos e indiretos da Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa	56
4.4	Cálculo do custeio por absorção	58
5	CONCLUSÃO	65
	REFERENCIAS	67
	ANEXOS	72
	APÊNDICES.....	74

1 INTRODUÇÃO: CONTEXTUALIZANDO A TEMÁTICA

Diante da crescente complexidade do mundo empresarial, a contabilidade de custos tornou-se cada vez mais importante na área gerencial das empresas, passando a ser utilizada no planejamento, no controle de custos, na tomada de decisões e no atendimento a exigências fiscais e legais (CREPALDI, 2009).

A contabilidade de custos preocupa-se com a resolução de problemas mais complexos de estoques e com o registro detalhado dos custos e despesas permitindo a avaliação dos resultados, desempenhando, portanto, duas funções relevantes: auxiliar no controle dos gastos e na tomada de decisões (MARTINS, 2008; CARPINTÉRO, 1999).

Em outras palavras, a contabilidade de custos passou a ser encarada como uma eficiente forma de auxílio no desempenho de uma nova missão: a gerencial. Assim, para responder às diferentes demandas de informações de custos frente aos diversos propósitos, a contabilidade de custos se apropria dos custos por meio de diversos métodos de custeio. A expressão método de custeio diz respeito à composição do valor de custo de um objeto de custo de interesse do gestor. Computar ou não elementos na mensuração de custos do objeto de custo torna os métodos de custeio diferentes entre si, possibilitando diversas alternativas de decisão (PINZAN, 2013).

Diante dessas considerações, a contabilidade de custos é uma ferramenta fundamental em qualquer tipo de instituição, e vem apresentando maior aproveitamento em outros campos que não o industrial, pois proporciona ao gestor uma visão mais acurada e ampliada da realidade financeira e conseqüentemente traz benefícios relacionados à melhor aplicação de recursos (ALMEIDA; BORBA; FLORES, 2009).

Nas organizações que atuam na área da saúde, o crescimento e aprimoramento desta área apontam para a necessidade de se aperfeiçoar e acompanhar o desenvolvimento técnico e tecnológico ocorrido. Além disso, a saúde é uma área bastante complexa, composta por vários procedimentos e atividades, tornando a administração uma tarefa desafiadora (ALMEIDA; BORBA; FLORES, 2009).

Assim, a partir da adoção da gestão de custos voltada para o controle e a tomada de decisão, as instituições de saúde passaram a ter maior interesse em pesquisar assuntos relacionados a custos, até então pouco explorados (BRASIL, 2006).

Carpintéro (1999) menciona a intensificação das referências sobre custos na área da saúde o que ocorre por influência de aspectos como: os crescentes gastos públicos na área; os problemas relacionados ao financiamento dos gastos; a grande necessidade da apuração adequada de custos; a importância do gerenciamento, controle e uso como instrumento de decisão, análise e escolha de programas, bem como o estabelecimento de políticas para a área.

Dentre as publicações sobre custos em saúde pública destacam-se as publicações sobre gestão de custos em hospitais públicos (ALMEIDA; BORBA; FLORES, 2009). O hospital é apontado como a mais complexa das organizações de saúde, sendo uma tarefa delicada a diminuição dos custos nestas instituições, devido à natureza dos serviços prestados (DALLORA; FORSTER, 2008).

Nessa pesquisa abordaremos mais detalhadamente os Hospitais Universitários e de Ensino (HUE), tendo em vista que o objeto de análise do estudo é uma clínica escola que apresenta características peculiares e que se assemelham às desses hospitais. Enfatizamos, portanto que as organizações de saúde não se resumem a hospitais. São todas as organizações que fornecem materiais e serviços na área da saúde, tais como as clínicas, consultórios, laboratórios em que são realizados exames, consultas e pequenos tratamentos.

Os HUE são definidos como um prolongamento de um estabelecimento de ensino em saúde; provedor de treinamento universitário na área da saúde; reconhecido oficialmente como hospital de ensino e prestador de atendimento médico de maior complexidade (MÉDICI, 2001).

Além de prestar assistência médica, agregam atividades de ensino e pesquisa e devem ser um referencial em tecnologia de ponta. Deste modo, possuem características que incrementam seus custos, tais como: atividades docente-assistenciais e serviços básicos e secundários de saúde, quando sua estrutura é constituída para oferecer atividades de alta tecnologia (DALLORA; FORSTER, 2008; MÉDICI, 2001).

A Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa é uma clínica escola sediada no Departamento de Fonoaudiologia da Universidade Federal de Pernambuco (UFPE). A clínica foi inaugurada em 2002 e, desde então atende a população nas especialidades de Audiologia, Linguagem, Motricidade Orofacial (MO), Voz e Disfagia, sendo o público alvo constituído por pacientes de todas as faixas etárias.

Recentemente a estrutura física da clínica foi ampliada, com inauguração do novo espaço em 21 de outubro de 2013. Com a expansão do espaço físico e aumento na capacidade de

atendimento da clínica houve um aumento dos gastos e uma maior necessidade de conhecer e utilizar as informações de custos para auxiliar no planejamento e gerenciamento das atividades.

Além da nova estrutura física, a clínica celebrou convênio com o Município do Recife, através da Secretaria Municipal de Saúde (SMS), o que proporcionará uma expansão na qualidade e quantidade de atendimentos ofertados.

Neste aspecto, é notória a relevância da apuração dos custos desta instituição, no sentido de subsidiar os gestores na tomada de decisões. Levanta-se, portanto, os seguintes questionamentos: **Quais os custos relacionados ao funcionamento da Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa e quais são as etapas de apuração dos custos dos procedimentos pelas metodologias de custeio variável e custeio por absorção?**

O tema da pesquisa “Análise de custos da Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa – um estudo de caso” surge da necessidade de apurar os custos desta unidade e utilizar estas informações como instrumento de gestão e organização do processo de trabalho dentro da unidade referida, pois acredita-se que a apuração e mensuração dos custos proporcionará a utilização mais eficiente dos recursos a partir do uso das informações na tomada de decisão.

A pesquisa está organizada nos seguintes tópicos: após esta introdução serão apresentados os objetivos gerais e específicos do estudo e a sua justificativa. Na seção 2 apresenta-se a revisão bibliográfica - onde abordou-se a contabilidade de custos e os métodos de custeio, a gestão de custos na saúde e custos nos hospitais universitários e de ensino; na sequência, a seção 3 descreve a metodologia. Os resultados e discussão são apresentados na seção 4, seguidos da conclusão do estudo, exposta na seção 5.

1.1 Objetivos

Os objetivos gerais e específicos a serem alcançados nesta pesquisa são os seguintes:

1.1.1 Objetivos gerais

Caracterizar os custos da Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa e descrever as etapas de apuração dos custos dos procedimentos pelas metodologias de custeio variável e custeio por absorção.

1.1.2 Objetivos específicos

- Apresentar a estrutura da Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa;
- Identificar quais são os custos fixos e variáveis, diretos e indiretos que estão relacionados ao funcionamento da clínica;
- Contribuir como referencial para o desenvolvimento de um sistema de custos para a clínica.

1.2 Justificativa da pesquisa

A Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa é uma clínica escola sediada no Departamento de Fonoaudiologia da UFPE. Por ser uma instituição pública de ensino agrega, além da prestação de assistência fonoaudiológica à população, atividades de ensino, pesquisa e extensão e, é referência em tecnologia, características que incrementam seus custos quando é crescente a exigência do governo e da sociedade pela racionalização dos custos e despesas. Vale ressaltar, que a complexidade dos atendimentos, a concentração de serviços fonoaudiológicos especializados com forte demanda por atualização tecnológica e a existência de cursos de pós-graduação fazem com que a clínica tenha grande necessidade de investir em novos espaços físicos, tecnologia e equipamentos.

Além das características apontadas, a clínica celebrou convênio com o município do Recife, através da Secretaria Municipal de Saúde do Recife, o que proporcionará uma expansão na qualidade e quantidade de atendimentos ofertados. Por sua vez, o convênio exigirá um maior rigor no registro das informações dos pacientes e quantidade de atendimentos prestados, no preenchimento de protocolos e relatórios de prestação de contas.

Diante desse contexto, há uma maior exigência quanto à utilização dos recursos, sendo

importante a mensuração adequada do custo dos procedimentos, relacionando volume de serviços prestados com o consumo de recursos. O conhecimento dos custos da clínica de fonoaudiologia é fundamental no sentido de auxiliar na tomada de decisão, pois proporcionará uma visão mais acurada de como estão sendo gastos os recursos disponíveis no intuito de promover maior eficiência e qualidade na alocação dos recursos e suas aplicações nos diversos serviços prestados, beneficiando assim a população.

Deste modo, o presente estudo justifica-se pelo impacto que poderá trazer a partir do conhecimento e maior aproveitamento das informações dos custos da clínica, de modo a auxiliar no planejamento e organização desta e promover maior eficiência na utilização dos recursos, bem como maior qualidade do serviço prestado e consequente satisfação dos usuários e servidores da instituição.

Pretende-se contribuir para um melhor desempenho das atividades de gestão com base na análise dos custos dos procedimentos, no gerenciamento dos custos e contenção dos gastos junto aos demais profissionais da clínica, trazendo resultados não apenas econômicos e financeiros, mas no aprimoramento dos instrumentos de gestão e melhoria da qualidade dos serviços prestados.

O estudo contribui, ainda, para a literatura de custos em saúde, uma vez que os estudos nessa área são escassos e mais voltados para organizações hospitalares.

2 REVISÃO BIBLIOGRAFICA

Para fundamentar a pesquisa apresenta-se, neste capítulo, uma síntese da literatura pertinente aos seguintes temas: contabilidade de custos; métodos de custeio; gestão de custos na saúde; e gestão de custos em hospitais universitários e de ensino. Inicialmente, apresenta-se um breve histórico sobre a contabilidade de custos e seu uso como ferramenta fundamental para a tomada de decisões gerenciais e de gestão, assim como é apresentada a terminologia utilizada na contabilidade de custos. Em seguida, discorre-se sobre os métodos de custeio, enfatizando as principais metodologias utilizadas e as vantagens e desvantagens de cada uma delas. Posteriormente, faz-se uma explanação sobre a gestão de custos na saúde, sendo ressaltada a crescente demanda pela implantação de sistemas de apuração de custos nessas instituições. Por fim, aborda-se a gestão de custos em hospitais universitários e de ensino, com foco nas suas principais especificidades.

2.1 A contabilidade de custos

A contabilidade de custos surgiu com a revolução industrial, na Inglaterra, no final do século XVIII. Surgiu da contabilidade geral ou financeira, pela necessidade de se ter um maior controle dos valores a serem atribuídos aos estoques de produtos na indústria, ou seja, de se conhecer os custos dos produtos para avaliar estoques e apurar o resultado da indústria (CREPALDI, 2009).

A partir do surgimento da indústria e conseqüente produção em grande escala, tornou-se complexa a tarefa de avaliar os estoques dos produtos existentes na empresa e por ela produzidos, pelo fato de que os produtos incorporavam diversos fatores de produção utilizados para sua obtenção. Assim, a preocupação inicial dos contadores, auditores e fiscais foi a de fazer da contabilidade de custos uma forma de resolver seus problemas de mensuração monetária dos estoques e do resultado, não a de fazer dela um instrumento gerencial ou de administração (CREPALDI, 2009; MARTINS, 2008).

Com o crescimento das empresas e o conseqüente aumento na complexidade do sistema produtivo, constatou-se que as informações fornecidas pela contabilidade de custos eram potencialmente úteis ao auxílio gerencial, função esta tão importante na maioria das empresas, quanto a determinação do resultado do período (ABBAS, 2001).

Assim, devido à crescente complexidade do mundo empresarial nas últimas décadas, a contabilidade de custos torna-se cada vez mais importante na área gerencial da empresa, passando de uma simples ferramenta de mensuração e controle de estoques, de custos e de lucro, para uma ferramenta fundamental na tomada de decisões gerenciais e de gestão empresarial, num ambiente de mudanças rápidas, cada vez mais competitivo (CAMARGOS; GONÇALVES, 2005).

A contabilidade de custos faz parte, portanto da contabilidade gerencial ou administrativa, para a qual contribui com duas funções muito importantes: auxílio ao controle dos gastos e suporte às tomadas de decisões (MARTINS, 2008; VICECONTI; NEVES, 2003).

A contabilidade de custos auxilia na determinação dos custos dos fatores de produção, dos custos de determinado setor da empresa, no controle e observação dos desperdícios, horas ociosas de trabalho, equipamentos mal utilizados, na quantificação exata da matéria prima utilizada, dentre outros (CREPALDI, 2009; MARTINS, 2008).

De acordo com Crepaldi (2009) “é uma técnica utilizada para identificar, mensurar e informar os custos dos produtos e/ou serviços” e tem a função de gerar informações precisas e rápidas para a administração, para a tomada de decisões.

Voltada para a análise de gastos da entidade no decorrer de suas operações, a contabilidade de custos coleta, acumula, organiza, analisa, interpreta e informa os custos dos produtos, dos serviços, dos estoques, dos componentes operacionais e administrativos, dos planos operacionais, dos programas, das atividades especiais e dos segmentos de distribuição para determinar a rentabilidade e avaliar o patrimônio da empresa, para que esta possa controlar seus custos e operações e para auxiliar no processo de planejamento e tomada de decisões (LEONE, 2012). Deste modo, uma organização necessita ter uma contabilidade de custos bem estruturada para acompanhar e atingir seus objetivos em um mercado dinâmico e organizado.

Nesse sentido, torna-se essencial o entendimento sobre a terminologia utilizada na contabilidade de custos, que possui terminologia própria e cujos termos muitas vezes são usados com diferentes significados.

O termo **gasto**, de acordo com Martins (2008) é um compromisso ou o sacrifício financeiro assumido por uma empresa para obtenção de um produto ou serviço, sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro). O gasto se

concretiza quando os produtos ou serviços adquiridos pela empresa são prestados ou passam a ser de sua propriedade (VICECONTI; NEVES, 2003).

O gasto implica no **desembolso**, que é o pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço e que pode ocorrer antes, durante ou após a entrada da utilidade comprada (MARTINS, 2008). Por outro lado, o **investimento** “é o gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuros períodos (BRUNI; FAMÁ, 2006, p.81).” De acordo com Brasil (2013, p. 33) “representam todos os sacrifícios ocorridos pela aquisição de bens ou serviços (gastos) que são “estocados” nos ativos da empresa para baixa ou amortização quando de sua venda, consumo, desaparecimento ou desvalorização”.

O **custo**, por sua vez, é o “gasto relativo ao consumo de recursos (bem ou serviço) utilizados na produção de outros bens ou serviços (CARDOSO; MÁRIO; AQUINO, 2007, p.22).” Ou seja, é um gasto reconhecido como custo no momento da fabricação de um produto ou da execução de um serviço, é o gasto relativo à atividade de produção (CREPALDI, 2009; VICECONTI; NEVES, 2003).

As **despesas** são gastos com bens ou serviços não utilizados nas atividades produtivas e consumidos direta ou indiretamente para a obtenção de receitas. São itens que reduzem o patrimônio e que têm essa característica de representar sacrifícios no processo de obtenção de receitas (MARTINS, 2008; CREPALDI, 2009).

As **perdas** são bens ou serviços consumidos de forma anormal. São gastos não intencionais decorrentes de fatores externos extraordinários ou da atividade produtiva normal da empresa. (BRUNI; FAMÁ, 2006).

De acordo com Torres (2006), dependendo do tipo de análise de custos que se queira fazer, utilizar-se-á uma classificação de custeio diferente, que melhor demonstre o resultado que se quer alcançar. Assim, dependendo do objetivo, os custos podem ser classificados de várias maneiras. Para os objetivos propostos neste estudo, serão utilizadas as duas classificações abaixo.

- 1) **Quanto ao critério de alocação**, ou em relação a sua aplicação aos produtos fabricados (aplicabilidade):
 - a) **Custos diretos** - são aqueles que podem ser diretamente (sem rateio) apropriados a um objeto de custo, bastando que seja mensurável de maneira objetiva. Para isso, exige uma medida de consumo: quilogramas de materiais consumidos, embalagens utilizadas, horas de mão de obra utilizadas e até quantidade de força consumida (HONG;

MARQUES; PRADO, 2010). Na opinião de Crepaldi (2009), são os custos que variam com a quantidade produzida e podemos relacioná-los diretamente aos produtos. Sem ele o produto não existiria.

- b) **Custos indiretos** - são aqueles que, por dificuldade de apropriação, irrelevância ou por sua própria natureza, não se identificam com o produto final. Não oferecem condição de uma medida objetiva e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de maneira estimada, isto é, algum critério de alocação (rateio) para serem atribuídos aos produtos (BRASIL, 2013).

Leone (1999) afirma que para se definir se um item de custo é direto ou indireto é preciso, antes de tudo, saber qual o objeto de custeio. Assim, o custo é direto quando a contabilidade não encontra dificuldade em identificá-lo com o custo do objeto que está sendo analisado; por outro lado, o custo é indireto quando a contabilidade não consegue identificá-lo com o custo do objeto que se quer custear.

- 2) **Quanto ao volume de produção**, ou em relação ao volume de produtos fabricados (comportamento):
 - a) **Custos fixos** – são aqueles cujo valor não se altera quando se modifica o volume produzido em determinado período de tempo e em certa capacidade instalada. Existem mesmo que não haja produção.
 - b) **Custos variáveis** - são aqueles cujo valor se altera na mesma proporção das oscilações nos volumes produzidos, quanto maior a quantidade produzida, maior o consumo (BRASIL, 2013).

Torres (2006) complementa esse raciocínio ao afirmar que os custos fixos são aqueles em que sua ocorrência independe do volume de atendimento, enquanto que os custos variáveis dependem do volume de atendimento.

Contudo, de acordo com Leone (1999), só é possível saber se um item de custo varia se forem comparadas suas modificações com as de uma variável tomada como marco referencial. Ou seja, para o autor o custo variável é “o custo que se modifica de acordo com o comportamento de uma base de referência” (LEONE, 1999).

O quadro 1, abaixo, resume a classificação supracitada:

Quadro 1 - Classificação dos custos quanto ao critério e quanto ao volume de produção

CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS			
Quanto ao critério de alocação		Quanto ao volume de produção	
Custos diretos	Custos indiretos	Custos fixos	Custos variáveis
Diretamente apropriados aos produtos e mensurável de maneira objetiva.	Para serem incorporados aos produtos, necessitam utilizar algum critério de rateio.	Valor não se altera quando se modifica o volume produzido	Variam proporcionalmente ao volume produzido.

Fonte: elaborado pela autora

Segundo Martins (2008), todos os custos podem ser classificados em fixos e variáveis e em diretos e indiretos ao mesmo tempo. O autor destaca ainda, que a maioria dos custos diretos são variáveis, bem como a maioria dos custos indiretos são fixos. Por outro lado, os custos variáveis são sempre diretos por natureza, embora possam ser tratados, algumas vezes, como indiretos por razões de economia.

De acordo com Gonçalves, Zac e Amorim (2009) para responder às diferentes demandas de informações de custos frente aos diversos propósitos, a contabilidade de custos se apropria dos custos por meio de diversos métodos de custeio. Estes determinam a maneira como os custos devem ser alocados aos produtos, isto é, como deve ser feito o custeio dos produtos, quanto a seus custos e despesas, embasando-se na classificação e comportamento dos mesmos.

A seguir, serão apresentados alguns dos principais métodos de custeio, bem como os pontos positivos e negativos de cada um.

2.2 Métodos de custeio

A apuração dos custos resulta da relação entre informações monetárias e físicas exigindo-se para ambas um adequado processo de coleta, registro, processamento e compilação (TOMMASI, 2000).

Para Martins (2008), a decisão sobre qual método utilizar depende de quem vai receber as informações e que uso dará a elas. Uma vez definidos os objetivos do custeio, torna-se mais fácil determinar que método utilizar, bem como seu nível de detalhamento.

O termo custear significa “coletar, acumular, organizar, analisar, interpretar e informar custos e dados de custos, com o objetivo de auxiliar a gerência da empresa” (BARCELLOS; BOAS, 2005).

A expressão método de custeio diz respeito à composição do valor de custo de um objeto de custo de interesse do gestor. Computar ou não elementos na mensuração de custos do objeto de custo torna os métodos de custeio diferentes entre si, possibilitando diversas alternativas de decisão (PINZAN, 2013).

De acordo com Crepaldi (2009), **método de custeio** “é o método usado para a apropriação de custos”, maneira pela qual se procede a acumulação e apuração dos custos. Para Camargos e Gonçalves (2005) os métodos de custeio determinam como deve ser feito o custeio dos produtos, ou seja, como e quais custos devem ser alocados aos produtos.

Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012) afirmam que os métodos de custeio são utilizados, dentre muitas outras informações, para “determinar o valor dos objetos de custeio; reduzir custos, melhorar os processos; eliminar desperdícios; decidir entre produzir ou terceirizar; e eliminar, criar e aumentar, ou diminuir, a linha de produção de certos produtos”.

Vários métodos de custeio foram desenvolvidos no intuito de atender diferentes necessidades, os mais utilizados para a apuração de custos na área da saúde são: custeio direto ou variável, custeio por absorção e custeio baseado em atividades.

2.2.1 Método de custeio variável

No método de custeio variável ou custeio direto, os custos totais são divididos em custos fixos e custos variáveis, sendo apropriados aos produtos e serviços somente os custos que variam com o seu volume de produção, ou seja, apenas os gastos variáveis (tanto custos como despesas) são apropriados aos produtos. Os custos fixos, pelo fato de existirem mesmo que não haja produção, não são considerados como custo de produção, portanto são lançados como despesas do período, tendo seus valores alocados diretamente ao resultado do período (CREPALDI, 2009; MARTINS, 2008).

O custeio variável pressupõe que uma organização, para funcionar, já deve estar comprometida com os custos fixos, que não sofrem alterações caso haja aumento ou diminuição da produção, ou, até mesmo, caso não haja produção. Uma vez preparada a estrutura fixa da

organização para atender aos clientes, a decisão relevante está relacionada com os custos variáveis (ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012).

Por meio do método do custeio variável é realizada a análise dos gastos variáveis (diretos e indiretos, custos ou despesas) e sua confrontação com as receitas, resultando na Margem de Contribuição (MC) de cada produto ou serviço. Por priorizar os gastos variáveis, fornece um indicador (MC), muito útil para a tomada de decisões gerenciais sobre a lucratividade de cada produto, bem como sobre a eliminação daqueles deficitários (CAMARGOS; GONÇALVES, 2005).

Em outras palavras, no custeio variável todos os custos e despesas variáveis são deduzidos da receita, resultando na MC. Esta representa o valor que cobrirá os custos e despesas fixas da empresa e proporcionará o lucro, ou seja, é a diferença entre a receita total e os custos variáveis. A instituição está no Ponto de Equilíbrio (PEq) quando não tem lucro ou prejuízo; nesse ponto, as receitas totais são iguais aos custos totais ou despesas totais (CREPALDI, 2009).

O método de custeio variável não é aceito na elaboração de relatórios contábeis, mas é utilizado para fins internos e gerenciais, como ferramenta de auxílio à administração para a tomada de decisões em razão da obrigatoriedade legal de uso do custeio por absorção (BRASIL, 2006).

Segundo Tregansin (2004), o custeio variável é usado para apoio a decisões de curto prazo, em que os custos variáveis tornam-se extremamente relevantes. Não sendo recomendada a sua utilização como base para a tomada de decisões no longo prazo, pois os custos fixos tendem a diminuir no longo prazo e muitas decisões envolvem custos fixos.

2.2.2 Método de custeio por absorção

O método de custeio por absorção consiste na apropriação integral dos custos de produção aos bens produzidos e serviços prestados. Inicialmente os custos são classificados em diretos e indiretos, sendo os diretos identificados diretamente aos produtos e serviços; enquanto os indiretos são apropriados de maneira indireta, mediante bases de apropriação arbitrárias, critérios de rateio, previsão de comportamento de custos ou estimativas (HONG; MARQUES; PRADO, 2010).

De acordo com Martins (2008), o custeio por absorção “consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos”. Assim, “os gastos que não pertencem ao processo produtivo, como as despesas, são excluídos” (CREPALDI, 2009).

Deste modo, o custeio por absorção segue as seguintes etapas: separação entre custos e despesas; classificação dos custos em diretos e indiretos; apropriação de custos diretos ao produto; e atribuição dos custos indiretos aos produtos, segundo bases de rateio previamente estabelecidas (BONACIM; ARAÚJO, 2010).

Para a aplicação do rateio dos custos indiretos, o sistema de custeio por absorção realiza a departamentalização, que consiste na separação das atividades de uma empresa de acordo com um critério específico de homogeneidade de atividades, ou mesmo de tecnologia empregada na produção, visando maior eficiência nas operações (DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2009).

Segundo Crepaldi (2009) a departamentalização é o procedimento de dividir ou segmentar a empresa em departamentos ou centros de custos, aos quais são debitados todos os custos de produção nele incorridos. O departamento “é a unidade mínima administrativa para a contabilidade de custos, representada por pessoas e máquinas (na maioria dos casos), em que se desenvolvem atividades homogêneas”. (MARTINS, 2008).

Na maioria das vezes um departamento é um centro de custos, ou seja, nele são acumulados os custos indiretos para posterior alocação aos produtos (departamentos de produção) ou a outros departamentos (departamentos de serviços).

Os departamentos de produção são os que atuam sobre os produtos e tem seus custos apropriados diretamente a estes. Já os departamentos de serviços não atuam diretamente na produção e sua finalidade é prestar serviços aos departamentos de produção (VICECONTI; NEVES, 2003).

Dallora (2007), afirma que os centros de custos podem ser classificados em produtivos ou especiais, auxiliares e administrativos. Os centros de custos produtivos são representados pelas unidades assistenciais, que desenvolvem as atividades fins do hospital, ou seja, que prestam um serviço direto ao paciente. Os centros de custos auxiliares e administrativos correspondem aos serviços de apoio e às funções de natureza administrativas. Estes se caracterizam pela prestação de serviços internos.

Nos estabelecimentos de saúde, a departamentalização (ou divisão dos custos por unidades) é fundamental e tem como objetivos básicos o controle do custo/paciente e a determinação dos custos totais (TORRES, 2006).

A departamentalização dos custos vai permitir o estabelecimento de taxas de absorção departamentais, conferindo maior confiabilidade à apropriação dos custos indiretos (Leone, 2012). Com a empresa departamentalizada pode-se obter maior sucesso no gerenciamento dos recursos, controle e avaliação de desempenho do pessoal, sendo possível determinar os custos com menor nível de subjetividade e maior eficiência no processo de controle (DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2009).

Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012) ressaltam que a departamentalização tem a finalidade de aumentar a eficiência de controle de custos das organizações uma vez que os custos são apurados em níveis departamentais. Deste modo, possibilita a apresentação de relatórios e dados com o desempenho dos diversos departamentos, antes mesmo de atribuir o custo ao bem ou serviço.

O custeio por absorção é o mais utilizado pelas instituições por atender os critérios contábeis, societários fiscais na apresentação de relatórios externos, além de ser aceito pela legislação brasileira. Além disso, incorpora os custos fixos e indiretos aos produtos, traduzindo esses gastos em custo unitário através de procedimentos de rateio das despesas (GONÇALVES; ZAC; AMORIM, 2009).

Para Castro e Marinho (2007), o custeio por absorção pode trazer grandes vantagens para as instituições, em especial àquelas que não possuem condições de informatizar todas as suas informações e cujo custo indireto não é preponderante no custo total.

Outra vantagem do custeio por absorção é que, como os estoques são avaliados por seu custo total, possibilita a formação do preço de venda de cada produto a partir do seu custo, que servirá de referência para a atuação no mercado (DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2009).

Todavia, o sistema de custeio por absorção apresenta algumas deficiências na sua utilização gerencial, entre elas a obscuridade na apropriação dos custos fixos e variáveis, pois estes são elementos importantes na apuração do custo final do produto/serviço. Também peca por trabalhar intensivamente com os custos indiretos, distribuindo-os por meio de bases duvidosas entre os departamentos e entre os produtos, sendo os critérios de rateio desses custos objeto de discussão, em razão do nível de arbitrariedade que eles compreendem (LEONE, 2012).

2.2.3 Custos baseado em atividades (Activity-Based Costing – ABC)

O custeio por atividades, denominado ABC (do inglês *Activing Based Costing*), está baseado nas atividades que a empresa efetua no processo de fabricação de seus produtos e proveio do significativo aumento dos chamados Custos Indiretos de Fabricação (CIF) (*overhead cost*) na produção industrial nas últimas décadas (VICECONTI; NEVES, 2003).

Com o aumento dos CIF, que passaram a representar, em muitos casos, a maior parcela dos custos de produção de uma empresa, houve uma maior preocupação em reduzir as distorções provocadas pelo rateio arbitrário desses custos, uma vez que os gerentes poderiam cometer erros na tomada de decisões caso fossem cometidos erros no rateio dos CIF aos produtos fabricados pela empresa (VICECONTI; NEVES, 2003).

O custeio ABC surge nesse cenário no intuito de tentar alocar os recursos produtivos da empresa de forma mais eficiente. É, portanto, um método de custeio que descarta as distorções provocadas pelo rateio indiscriminado dos custos indiretos, uma vez que todas as atividades de produção são consideradas importantes para determinar o custo do produto (DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2009).

Esse método possibilita avaliar com acurácia as atividades desenvolvidas em uma empresa utilizando direcionadores para atribuir os gastos indiretos de uma forma mais realista aos produtos e serviços, e tem como objetivo estabelecer meios de relacionar os CIF com as atividades e assim rastrear quais atividades da empresa consomem de forma mais significativa seus recursos (DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2009).

Para Pitela et al. (2010), o fundamento básico do ABC é a identificação, por meio de rastreamento, do agente causador do custo para lhe imputar tal valor. Os custos são atribuídos inicialmente às atividades e, posteriormente aos produtos. O objeto de custeio deixa de ser o produto e passa a ser a atividade, pois estas é que consomem recursos.

Em outras palavras, o ABC parte do princípio de que não são os recursos que são consumidos pelo produto, mas as atividades; e estas, por sua vez, consomem os recursos. Logo, baseia-se na visão sistêmica da empresa e na fragmentação destes sistemas (ou processos) em atividades (BRASIL, 2013).

Assim, o primeiro passo no custeio ABC é relacionar quais as atividades relevantes dentro de cada centro de custo, uma vez que o custo da atividade compreende todos os sacrifícios de

recursos necessários para desempenhá-la: salários com encargos, materiais de consumo, depreciação, água, energia, etc. (BONACIM; ARAÚJO, 2010).

Em seguida, é realizada a apropriação dos custos de cada uma dessas atividades, criando informação sobre “quais” e “como” os recursos são consumidos em cada atividade mapeada ao longo do processo. Estes recursos podem ser recursos humanos, material de consumo ou equipamentos. A partir daí, identifica-se as atividades que agregam valor ao produto ou serviço prestado. Cada uma destas atividades vai gerar informação gerencial para subsidiar a tomada de decisão (GONÇALVES; ZAC; AMORIM, 2009; BRASIL, 2013).

O ABC é um sistema de custeio ainda muito novo e pouco testado, principalmente no Brasil. Sua grande desvantagem é representada por sua complexidade, portanto é mais adequado para organizações com elevados custos indiretos e processo de produto dotado de alta complexidade (BRASIL, 2006; PITELA et al., 2010). Além disso, é de difícil implantação em função de seu alto grau de detalhamento (BONACIM; ARAÚJO, 2010).

O ABC e os demais métodos de custeio apresentados anteriormente podem ser utilizados mutuamente. Para cada um deles são apontadas vantagens e desvantagens, portanto cabe à instituição analisar qual metodologia melhor se adequa às suas necessidades, ou seja, qual metodologia será mais apropriada para alcançar seus respectivos objetivos (BRASIL, 2006).

A aplicação desses métodos deverá ser coerente com o tipo de empresa, com as características de suas atividades, com as suas necessidades gerenciais e com o custo-benefício resultante do sistema adotado (Crepaldi, 2009).

Borba, Ulhôa e Lisboa (2009 apud Pimentel, 2011) afirmam que a metodologia do custeio a ser implantada vai depender da decisão da instituição em definir qual é o objetivo esperado, pois um sistema de custos pode gerar diferentes informações dependendo da metodologia utilizada. Para os autores o custeio por absorção é o mais recomendado para formação de preço e o único aceito pelos princípios contábeis; por sua vez o custeio variável é o mais indicado para o desenvolvimento de informações nos processos decisórios, enquanto que o ABC propicia uma visão detalhada dos processos.

Ressalta-se que, independente da metodologia, o sucesso de um sistema depende fundamentalmente da coleta de informações. Com a evolução dos trabalhos e através de treinamento e prática a metodologia pode ser aperfeiçoada (BORBA, ULHÔA e LISBOA, 2009 apud PIMENTEL, 2011).

Os métodos de custeio são ferramentas importantes para a geração de informações relevantes para a tomada de decisões. Esse fato evidencia a importância de se entender bem os diferentes métodos, pois a utilização destes deve ser compatível com os objetivos e as características das organizações. Em outras palavras, a escolha do método deve ser baseada na necessidade e interesse do gestor, de modo a fornecer informações de custos que respondam às diferentes demandas e propósitos da instituição (ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012). Nesse sentido, será apresentada, a seguir, a aplicação das informações de custos na área da saúde, ou seja, como está sendo abordada a gestão de custos na área da saúde.

2.3 Gestão de custos na saúde

A gestão de custos em qualquer tipo de organização é útil e proporciona ao gestor uma visão mais acurada e ampliada da realidade financeira, permitindo um olhar diferenciado sobre como são gastos os recursos disponíveis, identificando os excessos e proporcionando uma melhor aplicação dos recursos, no intuito de gastar melhor e não somente gastar menos (ALMEIDA; BORBA; FLORES, 2009).

Conhecer os custos de uma instituição aprimora o gerenciamento dos serviços, pois racionaliza o uso dos recursos e faz uso dessas informações para apoiar o planejamento a médio e longo prazo. A aplicação de um método de custeio tem como objetivo principal servir de fonte de informações para o controle, a avaliação e o planejamento das atividades das instituições (CASTRO; MARINHO, 2007).

Além das empresas industriais, também passaram a utilizar a gestão de custos as organizações nas áreas de prestação de serviços, comércio e as organizações sem fins lucrativos, tais como hospitais, escolas, bibliotecas, museus e agências governamentais. Os gestores e contadores dessas organizações têm muito em comum com suas contrapartes em organizações com fins lucrativos porque há dinheiro a ser ganho e gasto, orçamentos a serem elaborados e analisados, e há necessidade de sistemas de controle, além da obrigação de usar os recursos adequadamente (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2004).

Na área da saúde, houve uma crescente preocupação com o controle dos custos e uma ampliação das referências sobre custos nos últimos anos, o que pode ser justificado, dentre

outros aspectos, pelos crescentes gastos públicos na área da saúde. (CARPINTÉRO, 1999; CARPINTÉRO; WALTER, 2001).

Um dos fatores que contribui para o aumento destes gastos são o crescimento e aprimoramento na área da saúde. As organizações de saúde tiveram a necessidade de se aperfeiçoar para acompanhar o desenvolvimento técnico e tecnológico ocorrido. Tais avanços, que garantem maior qualidade de vida aos usuários dos serviços de saúde, o aumento na expectativa de vida e da cura para doenças, trazem consigo um aumento proporcional nos custos dos produtos e serviços prestados (SCARAMELLI, 2015).

Contribuíram ainda para o crescimento de gastos com a saúde, fatores como a expansão da cobertura e a melhoria no acesso aos serviços, bem como a diversificação da oferta pública de serviços, a maior exigência do usuário, o envelhecimento da população, a incorporação e desenvolvimento de novas técnicas de tratamento ou diagnóstico, e a alta de preços de bens e serviços, refletindo a inexistência de escolha por parte do usuário e do setor público no tratamento a ser realizado (MÉDICI; MARQUES, 1996).

Com o aumento dos custos em saúde, os governos passaram a encorajar um melhor gerenciamento das instituições de saúde. Isso, sem dúvida, exige uma formatação dos custos, com foco na realidade da organização, para que as medidas de controle possam ser mais efetivas (SILVA, 2013).

De acordo com Taveira (1999), o avanço tecnológico, os custos crescentes dos serviços de atenção à saúde e a situação de escassez de recursos a que estão submetidos os serviços públicos impõem que seus gestores procurem assegurar que a utilização dos recursos existentes ocorra da forma mais racional possível, aceitando que a eficiência deva constituir-se em um dos objetivos destas organizações.

Para Barcellos e Boas (2005), as organizações de saúde, pela complexidade apresentada no processo de trabalho, requerem um acompanhamento gerencial rigoroso e necessitam de dados reais para auxílio na tomada de decisão e na implementação de alternativas que visem a otimização dos recursos, sem comprometer a qualidade dos serviços prestados à população.

Além disso, “a otimização dos recursos, sem comprometer a funcionalidade e a qualidade dos produtos e serviços, deve ser um objetivo permanente nas instituições que buscam a excelência” (BRASIL, 2006).

Diante de tais circunstâncias, é crescente a demanda pela implantação de sistemas de apuração de custos nas instituições de saúde, no intuito de complementar as informações gerenciais necessárias ao processo de tomada de decisões.

O sistema de apuração de custos constitui-se em ferramenta básica para o conhecimento, acompanhamento e avaliação sistemática das despesas e custos das diversas atividades desenvolvidas pelas unidades de saúde, representando, portanto, uma significativa fonte de informações para a tomada de decisão na prática gerencial (TAVEIRA, 1999).

Em outras palavras, “análise de custos é uma ferramenta gerencial para a melhoria do desempenho da organização em termos de fornecer a informação necessária para a tomada de decisões objetivas, visando à diminuição de gastos ou ao aumento na receita, ou ambos” (FALK, 2001).

Diante do exposto, ressalta-se a importância da apuração e gestão dos custos na saúde tendo em vista que são instrumentos eficazes de gestão e acompanhamento dos serviços; e permitem a implantação de medidas que visem ao melhor desempenho das unidades, com base na redefinição das prioridades, no aumento da produtividade e na racionalização do uso de recursos, entre outras medidas administrativas (BRASIL, 2006).

A análise de custos pode ser utilizada para gerenciamento dos resultados das instituições e para o planejamento de suas atividades: os estudos de “preços x custos x volumes ou quantidades de serviços” podem apontar, por exemplo, o resultado no uso de horários, instalações e espaços ociosos; da mesma forma que o cálculo das margens obtidas por tipo de procedimento poderia levar ao melhor atendimento e direcionamento do trabalho em cada unidade, na busca da otimização dos resultados das diferentes instituições (CARPINTERÓ, 1999).

No caso do planejamento econômico-financeiro das instituições de saúde, no qual a definição de políticas e diretrizes gerais orienta a ação de suas diferentes áreas, novamente o conhecimento dos custos é fundamental, constituindo informação básica para orientar inclusive o estudo de viabilidade de novos investimentos, necessários à contínua modernização de instalações e equipamentos (CARPINTERÓ, 1999).

Falk (2001) afirma que um sistema de contabilidade de custos facilita um controle mais preciso dos mesmos para fins de diminuição ou substituição de itens mais onerosos na composição dos custos, permite melhor análise de lucratividade, estabelecimento de taxas de

serviço, planejamento estratégico e gerenciamento dos profissionais de saúde ou não, em termos de produtividade e perfis de atendimento.

Nos serviços públicos de saúde, em que o objetivo não é a obtenção de lucros, a busca pelo controle dos custos estaria mais voltada para uma melhor aplicação dos recursos, o que iria promover uma distribuição mais eficiente dos gastos públicos, de forma a atender o maior número de usuários do serviço (SILVA, 2013).

A gestão de custos permitirá ao gestor da instituição de saúde otimizar a utilização dos recursos financeiros, sem comprometer a qualidade dos serviços prestados. Conhecer o custo das atividades realizadas e dos departamentos e setores responsáveis pela prestação dos serviços de saúde é essencial no intuito de verificar se o valor repassado pelo governo federal remunera, em parte ou totalmente, estas atividades, além de apontar se ocorrem desperdícios, ineficiência ou corrupção, e ainda, fornecer dados que permitam comparar com os valores que seriam pagos, caso determinado serviço fosse terceirizado, como já ocorre em alguns casos (ALMEIDA; ALBERTON, 2005).

Cabe destacar ainda, a criação, no âmbito do Sistema Único de Saúde (SUS), do Programa Nacional de Gestão de Custos (PNGC), de iniciativa do Núcleo Nacional de Economia da Saúde (NUNES), do Departamento de Economia da Saúde (DES), vinculado à Secretaria de Ciência, Tecnologia e Insumos Estratégicos (SCTIE), do Ministério da Saúde (MS), DES/SCTIE/MS.

No intuito de concretizar o programa foi elaborado um manual a fim de difundir, em nível nacional, aspectos importantes e benefícios que a gestão de custos proporciona às instituições de saúde, bem como homogeneizar conceitos e metodologias de sua apuração (BRASIL, 2006).

No manual ressalta-se que para a implantação de um sistema de custos em instituições de saúde é preciso quebrar o paradigma de que só é possível sua implantação com o apoio de um sistema informatizado, integrado com os sistemas corporativos da instituição. Destaca-se ainda, que para apurar custos são necessários: uma metodologia simples, boa vontade e muita persistência, pois este processo lida com pessoas e mudança organizacional (BRASIL, 2006).

A gestão dos custos na saúde é de grande relevância, pois possibilita ao gestor público da saúde “estimar os custos de um novo serviço e/ou procedimento a ser disponibilizado à população; apurar e estimar os custos dos procedimentos já incorporados; analisar regionalmente o desempenho dos estabelecimentos, serviços e redes assistenciais; elaborar o planejamento dos recursos disponíveis para a atenção à saúde; fortalecer o controle social por

meio da transparência na utilização dos recursos e, acima de tudo, tomar decisões tendo como subsídio a informação de custo e melhorar a gestão dos recursos disponíveis” (BRASIL, 2013).

Constituiu-se, portanto, em importante ferramenta para a redução de gastos e para aumentar a eficiência na utilização dos recursos disponíveis. As técnicas da contabilidade de custos podem ser aproveitadas de diversas formas contribuindo com o equilíbrio fiscal, a transparência e qualidade dos gastos públicos (BRASIL, 2013).

Dentre as publicações sobre custos na área de saúde destacam-se as publicações sobre gestão de custos em hospitais públicos (ALMEIDA; BORBA; FLORES, 2009). Nessa pesquisa abordaremos mais detalhadamente os hospitais universitários ou hospitais de ensino, tendo em vista que o objeto de análise do estudo é uma clínica escola, vinculada ao curso de Fonoaudiologia da Universidade Federal de Pernambuco. Enfatizamos, portanto que as organizações de saúde não se resumem a hospitais. São todas as organizações que fornecem materiais e serviços na área da saúde, tais como as clínicas, consultórios, laboratórios em que são realizados exames, consultas e pequenos tratamentos.

Com essa perspectiva, o próximo capítulo discute a gestão de custos nos HUE, organizações que apresentam características peculiares, algumas destas semelhantes às características da Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa, clínica escola objeto de análise deste estudo. A terminologia adotada no estudo, HUE, foi utilizada para contemplar tanto o termo Hospitais Universitários, quanto Hospitais de Ensino, tendo em vista que a literatura apresenta ambos os termos ao abordar o assunto.

2.4 Gestão de custos nos hospitais universitários e de ensino

De acordo com o Ministério da Educação (MEC), os HUE são centros de formação de recursos humanos e de desenvolvimento de tecnologia para a área de saúde. Estas instituições prestam efetivos serviços à população, que possibilitam o aprimoramento constante do atendimento e a elaboração de protocolos técnicos para as diversas patologias. Além disso, desempenham papel de destaque na comunidade onde estão inseridos (BRASIL, 2015a).

No Brasil, os HUE têm sido definidos como unidades de saúde com capacidade para prestar serviços de saúde altamente especializados, com qualidade e tecnologia de ponta à população. Essas instituições, únicas em algumas regiões do país, são consideradas importantes

centros de formação de recursos humanos e de desenvolvimento de tecnologias para a área de saúde (FERREIRA; MENDONÇA, 2009).

Para Médici (2001), o hospital universitário é definido como um prolongamento de um estabelecimento de ensino em saúde; provedor de treinamento universitário na área da saúde; reconhecido oficialmente como hospital de ensino e prestador de atendimento médico de maior complexidade.

Por sua vez, a Portaria Interministerial nº285, de 24 de março de 2015, que redefine o Programa de Certificação dos HUE, os considera como estabelecimentos de saúde que pertencem ou são conveniados a uma Instituição de Ensino Superior (IES), pública ou privada, que sirvam de campo para a prática de atividades de ensino na área da saúde e que sejam certificados conforme o estabelecido nesta Portaria (BRASIL, 2015b).

Assim, para ser classificado como HUE, o hospital deve estar devidamente certificado. A certificação consiste em um processo de avaliação, qualificação e certificação dos HUE pelos Ministérios da Educação e da Saúde. Os hospitais devem estar inscritos no Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde (CNES) como campo de prática de atividades curriculares na área de saúde, o que pressupõe que eles atendem às exigências estabelecidas na Portaria Interministerial nº285, de 24 de março de 2015.

No intuito de otimizar o gerenciamento desses hospitais e a distribuição de recursos proporcionais à produção de cada instituição, além da certificação, existe a “contratualização”, que consiste em contrato firmado entre o hospital universitário e a secretaria estadual ou municipal de saúde. Essa “contratualização” visa uma gestão orientada para resultados, a partir do acompanhamento de metas e de indicadores construídos técnica e politicamente pelas duas partes (BARROS, R.T., 2014).

De acordo com o art. 45, da Lei Orgânica da Saúde 8.080, de 19 de setembro de 1990, “[...] os serviços de saúde dos HUE integram-se ao SUS, mediante convênio, preservada a sua autonomia administrativa, em relação ao patrimônio, aos recursos humanos e financeiros, ensino, pesquisa e extensão nos limites conferidos pelas instituições a que estejam vinculados [...]” (BRASIL, 1990).

Os HUE são entidades complexas inseridas na estrutura do Ministério da Educação, com vinculação administrativa às Universidades, que além de terem como foco a formação e capacitação profissional de recursos humanos, ainda são responsáveis pelo desenvolvimento de inovações tecnológicas (BARROS, C.C. et al., 2013).

Os HUE têm como eixos centrais atividades de ensino, pesquisa e extensão, e assistência à saúde sendo, por esse motivo, vinculados ao Ministério da Saúde (MS) e ao Ministério da Educação (MEC), que possuem responsabilidade compartilhada pelo financiamento e fiscalização destes hospitais. A dupla vinculação ministerial (MEC e MS) dificulta, segundo Barros, R.T. (2014), a administração do HUE tanto no aspecto financeiro quanto no aspecto de gestão. Tal duplicidade é problemática porque não há uma clareza quanto à responsabilização desses entes em relação ao hospital, ficando a organização, por vezes, sem saber a quem recorrer para solucionar seus problemas.

Lagioia (2002) afirma que os HUE pertencem às Universidades e, portanto, recebem destas o apoio financeiro, bem como de recursos humanos para manterem suas atividades. Possuem corpo técnico especializado, que utilizam, geralmente, para o exercício de suas atividades; equipamentos de alta tecnologia; bem como instalações adequadas.

De acordo com Campos (1999), embora haja distinções entre as localidades, os HUE são serviços estruturados para atender casos complexos e deveriam ocupar o ápice da pirâmide de um sistema hierarquizado. Entretanto, muitos destes hospitais têm funções muito mais amplas, realizando atendimentos de média complexidade ou até de atenção primária.

O referido autor destaca, ainda, que a lógica que estrutura tais instituições é a da especialização. Os HUE operam com alta e veloz incorporação de tecnologia e com importante grau de fragmentação do processo de trabalho entre dezenas de especialidades. A maioria deles tem o mesmo desenho organizacional: estando divididos em tantos serviços quantas são as especialidades médicas (CAMPOS, 1999).

Para Costa e Morgan (2003) os HUE incorporam atividades assistenciais, de ensino e pesquisa sendo, portanto, organizações constantemente atualizadas quanto aos tratamentos, bem como tecnologias em saúde.

Caldas (2008) corrobora ao afirmar que os HUE são referências no atendimento de alta complexidade, pois apresentam alta concentração tecnológica, como profissionais especializados e equipamentos médico-hospitalares para procedimentos diagnósticos e terapêuticos e, portanto, são organizações estratégicas no sistema de saúde. Como campo para a prática de cursos na área da saúde, são responsáveis pela formação de profissionais e pelo desenvolvimento dos técnicos que já atuam no setor. São também locais privilegiados para a realização de estudos na área da saúde e o desenvolvimento de novas tecnologias, devido à sua vinculação com instituições de ensino e pesquisa.

BARROS, C.C. et al. (2013) referem que, ao longo dos últimos anos, os HUE vêm passando por uma crise originada principalmente por dificuldades orçamentárias e aponta diversos pontos críticos que estão comprometendo os objetivos para os quais foram concebidas essas instituições. Os principais pontos citados pelos autores são: financiamento, gestão de pessoal, prestação de serviços assistenciais, gestão tecnológica, pesquisa, desenvolvimento de sistemas de informações, avaliação de desempenho e a preferência da contratação, pelo SUS, da rede privada em detrimento da pública - apesar da privada custar mais caro e ainda, sua participação deveria ocorrer de forma complementar a rede pública, de acordo com a Constituição Federal (BRASIL, 1988).

Por agregarem atividades de ensino e pesquisa, e serem referenciais em tecnologia de ponta, além de prestarem assistência médica, os HUE têm custos mais elevados. Incrementam seus custos, portanto, as atividades docente-assistenciais e os serviços básicos e secundários de saúde que geralmente são prestados, quando sua estrutura é constituída para oferecer atividades de alta tecnologia (DALLORA; FORSTER, 2008). Corroborando com esta assertiva, Barros, R.T. (2014) afirma que uma das maiores preocupações dos reitores é o financiamento dos HUE, haja vista que o custo destas instituições é de 15% a 30% maior do que o de uma unidade de saúde tradicional, em função de seu caráter educacional.

Os HUE são, portanto, mais caros e seu equilíbrio financeiro, um grande desafio. O volume de recursos para manter uma estrutura complexa como a dos HUE exige um rigoroso controle por parte dos gerentes, visando incluir em suas atividades a otimização dos serviços com menores custos (MÉDICI, 2001; DALLORA; FORSTER, 2008).

Diante do exposto, considera-se que a implementação de um sistema de custeio pode ser considerada como uma ferramenta útil para a gestão eficiente destes hospitais, que estão inseridos em um contexto de custos elevados, recursos escassos, pressão por qualidade e bons serviços. Em especial, os HUE devem primar pela eficiência dos serviços prestados à sociedade, pois além da assistência à saúde, têm a importante missão de formação de recursos humanos (DALLORA; FORSTER, 2008).

Tal como os HUE, a Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa, unidade de análise deste estudo, é uma instituição de ensino, que tem por finalidade servir de campo de ensino e pesquisa a estudantes de cursos de graduação e pós-graduação do Departamento de Fonoaudiologia, da UFPE. Apresenta, portanto, algumas características semelhantes às dos HUE acima descritos.

É uma clínica formadora de recursos humanos e de desenvolvimento de tecnologia na área, possui profissionais especializados e equipamentos de ponta. É referência no atendimento em Fonoaudiologia, desempenhando papel de destaque na comunidade e na elaboração de protocolos técnicos na área, para as diversas patologias. Por outro lado, é uma clínica especializada, que oferece serviço ambulatorial, com nível de hierarquia de média complexidade.

Neste aspecto, ressalta-se a importância da apuração de custos nesta instituição, uma vez que esta deve apresentar eficiência no uso dos recursos, devendo conhecer os custos dos procedimentos realizados, bem como outras informações de custos, essenciais para o planejamento e gestão da clínica. Entretanto, como afirmam Dallora e Forster (2008), é necessário que haja cautela na implementação de sistemas de custos no que diz respeito às expectativas de seus resultados imediatos para controle e decisão.

3 METODOLOGIA

3.1 Descrição da unidade de análise - Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa

A Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa é vinculada ao curso de Fonoaudiologia da UFPE, tem por finalidade servir de campo de ensino e treinamento a estudantes de cursos de graduação e pós-graduação do Departamento de Fonoaudiologia, do Centro de Ciências da Saúde (CCS), da UFPE. Está cadastrada no CNES sob o nº 6486444, como CLÍNICA DE FONOAUDIOLOGIA ESPECIALIZADA/AMBULATORIAL DE ESPECIALIDADES, com nível de hierarquia de Média Complexidade e inscrita no Conselho Regional de Fonoaudiologia – 4ª região, sob o nº 0990/J como pessoa jurídica sem ônus.

Funciona como uma clínica escola, orientada pelos pilares: ensino, pesquisa e extensão, e presta assistência fonoaudiológica à população, desempenhando um importante papel de referência em atendimento fonoaudiológico na região.

Desde a sua inauguração, em 2002, oferece atendimento gratuito a população nas especialidades de Linguagem, Audiologia, Motricidade Orofacial, Disfagia e Voz, sendo o público alvo constituído por pacientes de todas as faixas etárias.

A clínica, que funcionava no próprio prédio da Graduação do Curso de Fonoaudiologia, teve seu espaço físico ampliado sendo seu novo prédio construído anexo ao Departamento de Fonoaudiologia e inaugurado em 23 de outubro de 2013, a partir de investimento do Programa de Apoio a Planos de Reestruturação e Expansão das Universidades Federais (REUNI).

O novo prédio tem dois pavimentos. No pavimento térreo encontra-se a recepção da clínica, 10 salas de atendimento fonoaudiológico com salas de observação anexas, seis banheiros, sendo dois com acessibilidade, um depósito para material de serviços gerais, uma copa e uma plataforma de acessibilidade. No pavimento superior, encontra-se a sala de coordenação da clínica, três salas de supervisão, três salas destinadas aos atendimentos audiológicos, uma sala de exames complementares em Fonoaudiologia, uma sala para atendimento em grupo, um auditório, dois banheiros com acessibilidade, um depósito e um almoxarifado, conforme apresentado na planta baixa da clínica (Anexos A e B).

Além da nova estrutura física, a clínica celebrou convênio de cooperação técnica com o município do Recife, através da SMS. Trata-se de um convênio de cooperação técnica, celebrado entre a SMS e a UFPE, cujo objeto é a realização de ações de serviços de saúde da

atenção de Média e Alta Complexidade ambulatorial a serem utilizados na execução de ações voltadas para atendimento de procedimentos fonoaudiológicos aos usuários do SUS.

Com o convênio, os pacientes serão encaminhados à clínica através da Central de Regulação da SMS do Recife e, pela realização dos atendimentos acima mencionados, a SMS repassará à universidade o valor referente aos atendimentos realizados, mediante apresentação da fatura referente à produção ambulatorial aprovada no Sistema de Informação Ambulatorial do SUS (SIA-SUS), devidamente atestada pelo setor competente da SMS, nos valores fixados na tabela unificada do SUS e através da apresentação de relatório mensal dos pacientes regulados e/ou referenciados pela rede municipal, ou seja, os custos unitários de cada procedimento ora conveniados serão compulsoriamente fixados conforme a Tabela de Procedimentos, Medicamentos, Órteses, Próteses e Materiais Especiais do SUS/MINISTÉRIO DA SAÚDE, ficando condicionados aos critérios de atualização e aos futuros reajustes aplicados na tabela unificada do SUS.

Quanto às atividades desenvolvidas na clínica, atualmente são ofertados estágios curriculares e aulas práticas, bem como atividades de extensão. Os alunos em suas atividades práticas e de extensão prestam atendimento fonoaudiológico nas áreas de linguagem, audiologia, MO, disfagia e voz, supervisionados por fonoaudiólogos. São realizadas na clínica, ainda, as seguintes atividades: triagens, avaliações e exames, atendimento terapêutico individual e/ou grupo, estudos de casos, pesquisa, estudo dirigido e campanhas educativas.

No quadro 2, abaixo, verifica-se a média mensal dos principais procedimentos realizados na clínica, a saber: triagem fonoaudiológica, terapia fonoaudiológica e exames audiológicos. A terapia fonoaudiológica é realizada nas áreas de linguagem, MO, disfagia e voz. Quanto aos exames audiológicos, são realizados na clínica o Potencial Evocado Auditivo de Tronco Encefálico (PEATE), a audiometria tonal e a logaudiometria. O total de atendimentos mensais realizados no primeiro semestre de 2015 pode ser evidenciado no Apêndice A.

Quadro 2 - Média mensal de atendimentos de 2015. Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa.

TIPO DE PROCEDIMENTO	MÉDIA MENSAL DE ATENDIMENTOS
Triagem Fonoaudiológica	16
Terapia Fonoaudiológica	
Terapia MO	96
Terapia Voz	59
Terapia Linguagem	138
Terapia Disfagia	12
Audiologia	
PEATE	16
Audiometria Tonal	7
Logaudiometria	7
TOTAL	352

Fonte: Elaborado pela autora

Os dados acima mencionados foram coletados através das fichas de atendimento mensal da clínica, preenchidos e entregues mensalmente na secretaria da clínica.

3.2 Coleta e análise dos dados

A clínica em estudo não possui um sistema de informação de custos. Desta forma, os dados foram coletados através da análise documental, entrevistas não estruturadas e da observação direta e sistemática durante a rotina na clínica, no ano de 2015.

Com base na estrutura, no funcionamento e no levantamento dos gastos incorridos desde a inauguração do novo prédio da clínica foi elaborada uma estrutura de custos representativa da sua organização, sendo estes classificados, inicialmente, em custos fixos e variáveis.

Os custos fixos são aqueles cujos valores serão os mesmos independentemente do volume de produção, ou seja, eles existem mesmo que não haja atendimentos na clínica. Por sua vez, os custos variáveis são aqueles cujos valores se alteram em função da quantidade produzida ou do volume de atendimentos realizados na clínica. O aumento do número de atendimentos realizados eleva os custos variáveis. No quadro 3, abaixo, estão apresentados os custos fixos e variáveis identificados na clínica.

Quadro 3 - Classificação dos custos fixos e variáveis. Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa, 2015.

CUSTOS FIXOS
01 - RECURSOS HUMANOS
RECURSOS HUMANOS OPERACIONAL/ATENDIMENTO
RECURSOS HUMANOS APOIO
02 - CUSTOS PREDIAIS
03 - DEPRECIÇÃO - MÓVEIS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS
04 - DEPRECIÇÃO - EQUIPAMENTOS FONOAUDIOLÓGICOS/MÉDICO HOSPITALARES
05 - DEPRECIÇÃO - OUTROS MATERIAIS FONOAUDIOLÓGICOS
CUSTOS VARIÁVEIS
06 - MATERIAL DE CONSUMO
07 - MATERIAL DE EXPEDIENTE
08 - MATERIAL GRÁFICO

Fonte: Elaborado pela autora

Esta classificação dos custos em fixos e variáveis foi utilizada para o cálculo do custeio variável. Posteriormente, estes mesmos custos foram reclassificados em diretos e indiretos, para fins de cálculo do custeio por absorção.

Os custos diretos são aqueles que podem ser apropriados diretamente aos procedimentos realizados, pois existe uma medida objetiva de seu consumo para cada procedimento. Já os custos indiretos dependem de cálculos, rateios ou estimativas para serem apropriados aos diferentes procedimentos, pois são custos que só são apropriados indiretamente aos procedimentos realizados. O parâmetro utilizado para as estimativas é chamado de base ou critério de rateio (PINTO et al., 2008). No quadro 4, abaixo, apresentam-se os custos diretos e indiretos identificados na clínica.

Quadro 4 - Classificação dos custos diretos e indiretos. Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa, 2015.

CUSTOS DIRETOS
01 - RECURSOS HUMANOS OPERACIONAL/ATENDIMENTO
02 - DEPRECIÇÃO - MÓVEIS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS
03 - DEPRECIÇÃO - EQUIPAMENTOS FONOAUDIOLÓGICOS/MÉDICO HOSPITALARES
04 - DEPRECIÇÃO - OUTROS MATERIAIS FONOAUDIOLÓGICOS
05 - MATERIAL DE CONSUMO
06 - MATERIAL GRÁFICO
CUSTOS INDIRETOS
07 - RECURSOS HUMANOS APOIO
08 - CUSTOS PREDIAIS
09 - DEPRECIÇÃO - MÓVEIS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS
10 - MATERIAL DE EXPEDIENTE

Fonte: Elaborado pela autora

No quadro 5, abaixo, explica-se a forma e fonte de coleta de dados de cada um dos elementos de custos.

Quadro 5 - Forma e fonte de coleta dos custos da Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa, 2015.

Discriminação dos Custos	Forma de Coleta dos dados	Fonte da coleta dos dados
01) Recursos Humanos (RH)		
- RH operacional/atendimento	Análise de conteúdo	Portal da Transparência
- RH apoio	Análise de conteúdo Entrevista	Portal da Transparência Bolsista e recepcionista (Ana Paula dos Santos e Roseane R. da Silva Conegundes)
02) Custos prediais	Entrevista	Engenheiro de telecomunicações e gerente de limpeza urbana e predial da UFPE; consultor externo.
03) Depreciação – Móveis, máquinas e equipamentos	Análise documental Entrevista	Notas fiscais e catálogo das empresas de móveis Administrador de edifício da UFPE
04) Depreciação – Equipamentos fonoaudiológicos/médico hospitalares	Análise documental Análise de conteúdo	Notas fiscais Pesquisa de mercado em sites de empresas especializadas
05) Depreciação – Outros materiais fonoaudiológicos	Análise documental Análise de conteúdo	Notas fiscais Pesquisa de mercado em sites de empresas especializadas
06) Material de consumo	Análise documental Análise de conteúdo	Nota de fornecimento do almoxarifado central – PROGEST/UFPE Pesquisa de mercado em sites de empresas especializadas
07) Material de expediente	Análise documental	Nota de fornecimento do almoxarifado central – PROGEST/UFPE
08) Material gráfico	Análise documental	Nota de entrega da Editora Universitária/UFPE

Fonte: Elaborado pela autora

Além da coleta dos elementos de custos, foi também verificado o valor correspondente às receitas oriundas por cada procedimento utilizando-se como referência o Sistema de Gerenciamento da Tabela de Procedimentos, Medicamentos, Órteses, Próteses e Materiais Especiais do SUS – SIGTAP – SUS. Os valores correspondentes aos procedimentos analisados são os seguintes:

Quadro 6 - Valor dos procedimentos fonoaudiológicos segundo o SIGTAP/SUS, 2015.

PROCEDIMENTO	CÓDIGO	COMPLEXIDADE	VALOR
TERAPIA FONOAUDIOLÓGICA INDIVIDUAL	03.01.07.011-3	Média Complexidade	R\$ 10,90
AUDIOMETRIA TONAL LIMIAR (VIA AEREA / OSSEA)	02.11.07.004-1	Média Complexidade	R\$ 21,00
LOGOAUDIOMETRIA (LDV-IRF-LRF)	02.11.07.021-1	Média Complexidade	R\$ 26,25
POTENCIAL EVOCADO AUDITIVO DE CURTA MEDIA E LONGA LATENCIA	02.11.07.026-2	Média Complexidade	R\$ 46,88

Fonte: SIGTAP/SUS, 2015.

Os dados coletados foram consolidados em planilhas do Excel elaboradas com base nos conceitos relacionados aos métodos de custeio variável e por absorção. A análise dos dados deu-se por meio da interpretação dos valores extraídos das planilhas, complementados pelo uso

da estatística descritiva e apresentados na forma de quadros, tabelas e gráficos favorecendo sua análise e discussão. Para cálculo dos dados utilizou-se as médias mensais.

3.3 Determinação da metodologia de custeio

O presente estudo teve como objetivo caracterizar os custos da Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa e descrever as etapas de apuração dos custos dos procedimentos pelas metodologias de custeio variável e custeio por absorção.

Optou-se pelo uso do custeio variável, pois através deste método foi possível estudar os custos em função do volume de procedimentos fonoaudiológicos realizados. O cálculo do custeio variável possibilitou analisar se a quantidade de procedimentos que a clínica realiza é suficiente para cobrir seus custos e despesas fixas e manter o equilíbrio financeiro da instituição.

Já o método de custeio por absorção, foi utilizado por possibilitar a apuração e controle dos custos gerais por centro de custo, bem como a apuração do custo total dos procedimentos realizados na clínica. Nessa lógica, os custos diretos foram apropriados diretamente aos procedimentos fonoaudiológicos prestados, ao passo que os custos indiretos foram rateados.

A clínica foi, portanto, dividida em centros de custos, sendo classificados, para este estudo, em duas categorias: produtivos ou de apoio.

Os centros de custos produtivos são: terapia fonoaudiológica e audiológica, que são as atividades fins da clínica, ou seja, que representam um serviço oferecido diretamente ao paciente. Foi identificado como centro de custo auxiliar a administração, que corresponde aos serviços de apoio e às funções de natureza administrativas, caracterizados pelos serviços internos.

Tal classificação possibilitou o controle do custo e desempenho de cada setor, uma vez que foi possível associar, a cada um destes, o tipo do serviço prestado, suas respectivas quantidades e o seu custo, possibilitando a confrontação dos custos reais com os praticados na tabela de procedimentos do SUS.

Além disso, o custeio por absorção tem menor custo e é considerado de fácil implementação, como afirma Castro e Marinho (2007), podendo trazer grandes vantagens para as instituições, em especial àquelas que não possuem condições de informatizar todas as suas informações e cujo custo indireto não é preponderante no custo total.

Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012) mencionam que alguns estudos utilizam dois ou até três métodos de custeio de forma comparativa. Quanto à aplicação de dois métodos nos serviços oferecidos pelo setor público os resultados demonstraram que, a aplicação de forma comparativa possibilitou a obtenção do custo do serviço prestado e gerou possibilidades de tomada de decisões que dificilmente poderiam ser tomadas com a aplicação de apenas um método.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

4.1 Custos fixos e variáveis da Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa

Conforme evidenciado no gráfico 1, os custos fixos representam 98,18% dos custos totais da clínica, enquanto que os custos variáveis representam 1,82%.

Gráfico 1 - Percentual dos custos fixos e variáveis. Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa, 2015.



Fonte: Elaborado pela autora

Dentre os custos fixos, evidencia-se que o gasto com a folha de pagamento representa o maior custo da clínica (R\$40.754,79). Os gastos com esse grupo de custos representam 86,80% dos custos totais e 88,41% dos custos fixos da clínica.

No quadro 7, apresenta-se a composição dos custos fixos da clínica, e em seguida encontra-se o detalhamento de cada elemento de custo evidenciado no referido quadro.

Quadro 7 - Custos fixos. Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa, 2015.

CUSTOS FIXOS	SUBTOTAL MENSAL		SUBTOTAL ANUAL		Sub Total		Sub Total	
	R\$	46.097,38	R\$	553.168,55	Mensal	Acumulado	Anual	Acumulado
1 RECURSOS HUMANOS	R\$	40.754,79	R\$	489.057,42	88,41%	88,41%	88,41%	88,41%
RECURSOS HUMANOS OPERACIONAL/ATENDIMENTO	R\$	37.006,17	R\$	444.074,03				
RECURSOS HUMANOS APOIO	R\$	3.748,62	R\$	44.983,39				
2 CUSTOS PREDIAIS	R\$	3.295,29	R\$	39.543,48	7,15%	95,56%	7,15%	95,56%
3 DEPRECIAÇÃO - MÓVEIS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS	R\$	1.424,34	R\$	17.092,12	3,09%	98,65%	3,09%	98,65%
4 DEPRECIAÇÃO - EQUIPAMENTOS FONOAUDIOLÓGICOS/MÉDICO HOSPITALARES	R\$	483,47	R\$	5.801,69	1,05%	99,70%	1,05%	99,70%
5 DEPRECIAÇÃO - OUTROS MATERIAIS FONOAUDIOLÓGICOS	R\$	139,49	R\$	1.673,84	0,30%	100,00%	0,30%	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora

Recursos Humanos (RH)

Para RH foram identificados os profissionais que atuam no atendimento direto à população (RH operacional/atendimento), que representam 80,28% dos custos fixos; e os profissionais com funções administrativas (RH apoio), representando 8,13% destes custos.

Foram classificados como RH operacional/atendimento o técnico administrativo e os docentes que atuam no atendimento direto aos pacientes. Os docentes fazem a supervisão dos alunos e realizam atendimento fonoaudiológico através das aulas práticas, estágios temáticos e extensões. Além das atividades na clínica ministram aulas teóricas no departamento. Nessas circunstâncias, para o levantamento dos custos considerou-se os docentes que atuam no atendimento direto aos pacientes, sendo utilizado o percentual do salário correspondente à carga horária dispensada para as atividades na clínica.

Além dos professores, a clínica dispõe de 1 (um) Técnico Administrativo em Educação, no cargo de Fonoaudiólogo, que realiza atendimento fonoaudiológico à população. Este profissional atua na assistência à população, portanto utiliza toda a sua carga horária na prática clínica.

Por sua vez, foram classificados como RH apoio, os profissionais que atuam nos serviços de apoio e funções administrativas, a saber: 1 (um) auxiliar administrativo, 2 (dois) bolsistas e 1 (uma) recepcionista. Esta última profissional é terceirizada, ou seja, contratada por empresa que presta serviços à universidade (os dados detalhados sobre os custos com RH estão disponíveis no Apêndice B).

Custos Prediais

Os custos prediais representam 7,15% dos custos fixos da clínica. Neste grupo encontram-se os gastos com energia e água, telefone fixo e manutenção predial. Os custos com energia e água foram obtidos por meio de um consultor técnico, utilizando-se como parâmetro o consumo médio de uma clínica com perfil semelhante ao da clínica em estudo.

O custo com telefone é um valor fixo mensal (cota), quanto à internet, não há custo. Tais informações foram obtidas através de entrevista com o engenheiro de telecomunicações, Maxwell Volnei, do Núcleo de Tecnologia da Informação/NTI, da UFPE.

Quanto ao item manutenção predial, o valor informado refere-se ao custo mensal com o funcionário de serviços gerais incluindo os materiais necessários para a manutenção da limpeza do prédio, de acordo com o gerente de limpeza urbana e predial da Prefeitura da Cidade Universitária/UFPE, o senhor Manoel de Castro. No Apêndice C encontra-se o detalhamento dos itens acima descritos, referentes aos custos prediais.

Depreciação

A depreciação, de acordo com Pinto et al. (2008), visa à preservação de receitas, no patrimônio da clínica, para reposição dos bens consumidos pela operação. Refere-se à redução do valor de bens tangíveis (bens que constituem uma forma física, que podem ser tocados), sujeitos a desgaste ou perda de utilidade pelo uso, ação da natureza ou obsolescência, segundo o Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2008).

Os itens de depreciação com suas respectivas taxas anuais de depreciação e os correspondentes anos de vida útil foram classificados em três subgrupos, a saber: móveis, máquinas e equipamentos; equipamentos fonoaudiológicos e médico hospitalares; e outros materiais fonoaudiológicos.

Para o cálculo da depreciação utilizou-se o modelo linear de depreciação, em que se divide o valor do equipamento por sua vida útil. Tomou-se como referência o exemplo apresentado em Pinto et al. (2008):

Quadro 8 - Itens do ativo permanente imobilizado, respectivas taxas anuais de depreciação e correspondentes anos de vida útil.

Tipo de bem	Taxa anual (%)	Vida útil (anos)
Terreno	-	-
Edifício	4	25
Móveis e utensílios	10	10
Máquinas e equipamentos	10	10
Veículos	20	5
Equipamentos de informática	20	5

Fonte: Pinto et al. (2008)

Depreciação dos móveis, máquinas e equipamentos

Este subgrupo representa 3,09% dos custos fixos da clínica e é composto pelos custos com a mobília da clínica, os aparelhos de ar condicionado, os equipamentos de informática, a plataforma e bebedouro (o detalhamento dos dados encontra-se no Apêndice D).

Os valores dos gastos com a mobília foram obtidos através dos catálogos das empresas Artline e USE móveis para escritório, selecionadas pela UFPE através de pregão eletrônico. O custo com os demais equipamentos foi obtido a partir das notas fiscais e de entrevista com o senhor Luiz Ricardo Silva da Costa, administrador de edifício, do Departamento de Fonoaudiologia/UFPE.

Depreciação dos equipamentos fonoaudiológicos e médico hospitalares

Neste item, que representa 1,05% dos custos fixos da clínica, estão descritos os gastos com cadeiras de rodas, equipamentos de audiolgia, dentre outros equipamentos usados nos atendimentos fonoaudiológicos, detalhados no Apêndice E. Tais valores foram identificados através das respectivas notas fiscais, de entrevista com o senhor Luiz Ricardo Silva da Costa, administrador de edifício, do Departamento de Fonoaudiologia/UFPE e de pesquisa de mercado em sites de empresas especializadas.

Depreciação de outros materiais fonoaudiológicos

Este grupo de custos equivale a 0,30% dos custos fixos da clínica e é composto pelos materiais fonoaudiológicos usados na terapia, tais como: mini massageador facial, paquímetro, jogos e brinquedos, dentre outros (detalhados no Apêndice F).

Assim como no item anterior, os custos com os materiais fonoaudiológicos foram obtidos a partir das respectivas notas fiscais, de entrevista com o senhor Luiz Ricardo Silva da Costa, administrador de edifício, do Departamento de Fonoaudiologia/UFPE e de pesquisa de mercado em sites de empresas especializadas, tendo em vista que alguns materiais utilizados na clínica foram doados ou adquiridos através de recursos advindos das extensões.

A seguir serão discriminados os principais elementos de custos variáveis encontrados na clínica fonoaudiológica, objeto do estudo.

Material de consumo

Dentre os custos variáveis a maior parcela recai sobre o item materiais de consumo, que somam 66,17% desses custos, conforme se observa no quadro 8. Entretanto, no montante dos custos totais, o material de consumo representa apenas 1,20%.

Os principais materiais de consumo utilizados na clínica são: luva de procedimento, máscara, abaixador de língua, compressa de gaze, eletrodos, pasta abrasiva e gel de condução, dentre outros. Estes materiais são utilizados na terapia fonoaudiológica e na realização dos exames, o que justifica este ser o grupo com maior representação dentre os custos variáveis. Os seus respectivos valores foram identificados por meio de notas fiscais e de pesquisa de mercado em sites de empresas especializadas, pois alguns destes materiais são doados ou adquiridos através de recursos advindos das extensões realizadas na clínica. O detalhamento destes materiais encontra-se no Apêndice G.

Material de expediente

Fazem parte deste grupo de custos materiais tais como: cartucho para impressora, papel, grampeador, grampos, cola, caneta, dentre outros materiais utilizados no dia a dia da clínica, detalhados no Apêndice H. Os valores desses materiais foram coletados através das notas de

fornecimento do almoxarifado central – Pró-Reitoria de Gestão Administrativa da UFPE (PROGEST/UFPE).

Dentre os custos variáveis, esse item representa 15,79%, conforme evidencia-se no quadro 9. O consumo destes materiais é baixo, pois frequentemente os alunos, supervisores e demais funcionários utilizam seu próprio material.

Material gráfico

O material gráfico da clínica é composto pelos blocos de fichas de frequência, de evolução, de encaminhamento, de triagem fonoaudiológica, termo de compromisso, declaração de comparecimento, dentre outros detalhados no Apêndice I. Os valores atribuídos para este grupo de custos foram identificados através do orçamento e das notas de entrega da Editora Universitária/UFPE, e representam 18,04% dos custos variáveis, de acordo com os dados demonstrados no quadro 9, abaixo.

Quadro 9 - Custos variáveis. Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa, 2015.

CUSTOS VARIÁVEIS	SUBTOTAL MENSAL		SUBTOTAL ANUAL		Sub Total		Sub Total	
	RS	854,32	RS	10.251,88	Mensal	Acumulado	Anual	Acumulado
6 MATERIAL DE CONSUMO	RS	565,32	RS	6.783,84	66,17%	66,17%	66,17%	66,17%
7 MATERIAL DE EXPEDIENTE	RS	134,92	RS	1.619,00	15,79%	81,96%	15,79%	81,96%
8 MATERIAL DE GRÁFICO	RS	154,09	RS	1.849,04	18,04%	100,00%	18,04%	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora

Após a classificação e análise dos custos fixos e custos variáveis da clínica foi realizado o cálculo do custeio variável, que será apresentado a seguir.

4.2 Cálculo do custeio variável

A adoção do custeio variável, segundo Ferreira (2005), requer a realização das seguintes tarefas: separação dos custos e despesas incorridas em fixos e variáveis; cálculo da margem de contribuição; cálculo da diferença entre a margem de contribuição total da empresa e os custos fixos, a fim de obter o lucro ou déficit da empresa.

O custeio variável pressupõe que para a clínica funcionar deve estar comprometida com os custos fixos, os quais não serão alterados, caso ocorra aumento ou diminuição na quantidade

de atendimentos, ou mesmo que não sejam realizados atendimentos. Logo, uma vez que a estrutura fixa da clínica já está preparada para atender aos pacientes, a decisão relevante está relacionada com os custos variáveis (ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012).

Deste modo, por meio do custeio variável foi possível obter a margem de contribuição, que corresponde à diferença entre o valor da receita total e os custos variáveis. A MC indica o quanto sobra da receita da instituição após a subtração dos custos variáveis para o pagamento dos custos fixos e manutenção do equilíbrio financeiro (FERREIRA, 2005).

Como consequência direta dessa equação obtém-se o Ponto de Equilíbrio (PEq) que representa uma importante ferramenta de gestão de resultados operacionais de uma organização. Ele expressa o nível de atividades em que o resultado operacional da empresa é zero, no qual ocorre, portanto, a igualdade entre receita total e o custo total (ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012).

Para os cálculos da MC e PEq foram utilizadas as seguintes fórmulas:

- Receita Total (RT) = Quantidade de atendimentos x Valor do Procedimento (Preço)
- Margem de Contribuição (MC) = Receita Total (RT) – Custos Variáveis (CV)
- Ponto de Equilíbrio (PEq) = Custos Fixos (CF) / percentual da diferença de Custos Fixos em relação aos Custos Variáveis (CV)

Considerando que a clínica de fonoaudiologia não tem recurso próprio, portanto todo o investimento feito nessa instituição é realizado através dos recursos do Departamento de Fonoaudiologia, o cálculo foi realizado considerando 2 cenários de receitas.

No cenário 1, para a obtenção da RT da clínica multiplicou-se a média mensal de atendimentos pelos respectivos valores dos procedimentos, com base na tabela de procedimentos do SUS. Nesse cenário, a RT da clínica, por mês, é de R\$ 4.588,45, conforme demonstra-se no quadro 10, abaixo:

Quadro 10 - Receita Total. Cenário 1. Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa, 2015.

RECEITA TOTAL			
PROCEDIMENTO	MÉDIA MENSAL DE ATENDIMENTOS (A)	VALOR TABELA SUS (B)	RECEITA (C = A x B)
Triagem Fonoaudiológica	16	R\$ 10,90	R\$ 178,76
Terapia MO	96	R\$ 10,90	R\$ 1.044,22
Terapia Voz	59	R\$ 10,90	R\$ 645,28
Terapia Linguagem	138	R\$ 10,90	R\$ 1.508,56
Terapia Disfagia	12	R\$ 10,90	R\$ 130,80
PEATE	16	R\$ 46,88	R\$ 750,08
Audiometria Tonal	7	R\$ 21,00	R\$ 147,00
Logoaudiometria	7	R\$ 26,25	R\$ 183,75
TOTAL			R\$ 4.588,45

Fonte: Elaborado pela autora

No cenário 2, a RT da clínica foi obtida ao multiplicar-se a média mensal de atendimentos pelos respectivos valores dos procedimentos sugeridos na tabela de honorários fonoaudiológicos do Sindicato dos Fonoaudiólogos do Estado do Paraná – SINFOPAR. Foi utilizada essa tabela, pois não há sindicato no Estado de Pernambuco. Nesse cenário, a RT da clínica, por mês, é de R\$ 30.549,00, conforme demonstrado no quadro 11, abaixo. A diferença entre o primeiro e segundo cenários corresponde ao valor médio mensal de R\$ 25.960,55.

Quadro 11 - Receita Total. Cenário 2. Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa, 2015.

RECEITA TOTAL			
PROCEDIMENTO	MÉDIA MENSAL DE ATENDIMENTOS (A)	VALOR SINDICATO (B)	RECEITA (C = A x B)
Triagem Fonoaudiológica	16	R\$ 80,00	R\$ 1.312,00
Terapia MO	96	R\$ 80,00	R\$ 7.664,00
Terapia Voz	59	R\$ 80,00	R\$ 4.736,00
Terapia Linguagem	138	R\$ 80,00	R\$ 11.072,00
Terapia Disfagia	12	R\$ 80,00	R\$ 960,00
PEATE	16	R\$ 250,00	R\$ 4.000,00
Audiometria Tonal e Logoaudiometria	7	R\$ 115,00	R\$ 805,00
TOTAL			R\$ 30.549,00

Fonte: Elaborado pela autora

Na tabela 1 apresenta-se o cálculo da MC e do PEq da clínica, com base na RT do cenário 1. A MC encontrada no valor de R\$ 3.734,13 indica que a RT não cobre os CF da clínica (R\$ 46.097,38), ou seja, a instituição não atinge um nível positivo de MC, gerando um déficit mensal de R\$ 42.363,25.

O percentual dos CV em relação à RT foi de 18,61% e a diferença entre o percentual dos CF em relação aos CV foi de 81,39%. Enfatiza-se que um elevado CF colabora para o aumento do PEq e ocasiona riscos para a continuidade da atividade operacional.

O PEq representa o ponto no qual a RT se iguala aos custos totais, ocasionando um resultado nulo. A análise do PEq em relação à receita aponta um valor de R\$ 56.637,64. Este valor indica que a clínica teria que aumentar sua receita em 91,90% (100% - 8,10%) para suprir

seus custos totais (CF e CV) e alcançar o equilíbrio financeiro, não entrando em déficit financeiro. Este dado demonstra que o nível de cobertura da receita recebida pelos serviços prestados se encontra expressivamente abaixo do que é necessário para cobertura integral de seus custos para operacionalização do serviço.

É possível inferir, portanto que a clínica opera em níveis inferiores ao PEq, ou seja, a receita obtida através dos atendimentos realizados, com base na tabela SUS, não é suficiente para cobrir o custo total, a MC não é suficiente para cobrir os custos e despesas da estrutura e o resultado apurado é negativo.

Tabela 1 – MC, PEq e Déficit de Receita/mensal. Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa, 2015 (Cenário 1).

	DESCRIÇÃO	VALOR (Mensal)
(A)	Receita Total	R\$ 4.588,45
(B)	Total dos custos fixos	R\$ 46.097,38
(C)	Total dos custos variáveis	R\$ 854,32
D = (A - C)	MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO	R\$ 3.734,13
E = (C/A)	% Custos variáveis em relação à receita total	18,61%
F = (100% - E)	% Diferença de custos fixos em relação ao custo variável	81,39%
G = (B/F)	Ponto de equilíbrio em relação à receita	R\$ 56.637,64
H = (A/G)	% de execução da capacidade de equilíbrio	8,10%
I = (D - B)	Déficit da receita	R\$ 42.363,25

Fonte: Elaborado pela autora

Na tabela 2 evidencia-se a MC utilizando como RT o valor do PEq encontrado. Verifica-se que este valor corresponde exatamente à diferença entre o valor da Receita Total e os custos variáveis, ou seja, o valor necessário para cobrir os custos fixos e manter o equilíbrio financeiro. Observa-se que há um aumento dos custos variáveis para R\$ 10.540,27, já que estes custos se modificam conforme variação da receita.

Tabela 2 - Evidenciação da Margem de Contribuição dado Ponto de Equilíbrio encontrado (Cenário 1).

	DESCRIÇÃO	VALOR (Mensal)
(A)	Receita Total	R\$ 56.637,64
(B)	Total dos custos fixos (81,39%)	R\$ 46.097,38
(C)	Total dos custos variáveis (18,61%)	R\$ 10.540,26
D = (A - C)	MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO	R\$ 46.097,38

Fonte: Elaborado pela autora

No cenário 2, conforme evidencia-se na tabela 3, a MC encontrada no valor de R\$ 29.657,68, está abaixo do valor necessário para cobrir os custos fixos de R\$ 46.097,38 da instituição, o que acabaria gerando um déficit financeiro mensal no montante de R\$16.439,70. A MC corresponde à diferença entre o valor referente à RT menos o custo variável, cuja expressão compreende o montante de recursos destinado à cobertura dos custos fixos.

Os dados apresentados no cenário 2, mostram que 2,91% da receita destina-se ao pagamento dos custos variáveis e que o saldo correspondente a 97,09% é para cobrir os custos fixos.

O PEq em relação à receita foi de R\$ 47.479,02, este valor indica que a clínica está funcionando com um percentual de 35,66% (100% - 64,34%) abaixo do necessário para cobrir seus respectivos custos.

Ao operar em níveis inferiores ao PEq, a receita não é suficiente para cobrir o custo total, a MC não será suficiente para cobrir os custos e despesas da estrutura, o que acarreta em um déficit mensal de R\$ 16.439,70 para a instituição.

Tabela 3 - MC, PEq e Déficit de Receita/mensal. Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa, 2015 (Cenário 2).

	DESCRIÇÃO	VALOR (Mensal)
(A)	Total de receitas	R\$ 30.549,00
(B)	Total dos custos fixos	R\$ 46.097,38
(C)	Total dos custos variáveis	R\$ 891,32
D = (A - C)	MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO	R\$ 29.657,68
E = (C/A)	% Custos variáveis em relação à receita total	2,91%
F = (100% - E)	% Diferença de custos fixos em relação ao custo variável	97,09%
G = (B/F)	Ponto de equilíbrio em relação à receita	R\$ 47.479,02
H = (A/G)	% de execução da capacidade de equilíbrio	64,34%
I = (D - B)	Déficit da receita	R\$ 16.439,70

Fonte: Elaborado pela autora

Na tabela 4 apresenta-se a MC calculada utilizando-se como RT o valor do PEq encontrado, em que se observa que este valor corresponde à diferença entre o valor da RT e os custos variáveis. Há um aumento dos custos variáveis para R\$ 1.381,64, já que estes custos se modificam conforme variação da receita.

Tabela 4 - Evidenciação da Margem de Contribuição dado ponto de equilíbrio encontrado (Cenário 2).

	DESCRIÇÃO	VALOR (Mensal)
(A)	Receita Total	R\$ 47.479,02
(B)	Total dos custos fixos (97,09%)	R\$ 46.097,38
(C)	Total dos custos variáveis (2,91%)	R\$ 1.381,64
D = (A - C)	MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO	R\$ 46.097,38

Fonte: Elaborado pela autora

Percebe-se que, em ambos os cenários, a receita gerada pelos atendimentos realizados na clínica não foi suficiente para cobrir os gastos do período analisado, ocasionando um déficit de receita. Entretanto, nota-se que este déficit é maior no cenário 1, o que demonstra que os valores praticados na tabela do SUS são insuficientes para suprir os custos da clínica e para garantir o atendimento integral ao paciente desde sua entrada no serviço até a sua alta.

Ressalta-se, por outro lado, que os custos fixos contribuem significativamente com este déficit de receita, mais especificamente os custos com recursos humanos, e que estes custos são de responsabilidade do Ministério da Educação. A partir do convênio celebrado entre a SMS e a UFPE, a instituição passará a ter parte de seus custos cobertos pelo Ministério da Saúde sendo, a partir de então, a responsabilidade pelo financiamento da clínica, compartilhada entre o MS e o MEC. É importante destacar, portanto, que a folha de pagamento dos servidores é de responsabilidade do MEC.

Acredita-se, ainda, que a quantidade de atendimentos realizados na clínica é outro fator que contribui para que ocorra este déficit da receita. Por ser uma clínica escola, as atividades de ensino, pesquisa e extensão, bem como a qualidade da formação de recursos humanos são priorizados em detrimento do volume de atendimentos. Além disso, os atendimentos realizados estão vinculados às atividades acadêmicas do curso de fonoaudiologia, ou seja, ao calendário acadêmico, portanto atualmente, há uma redução significativa na produção durante o período de recesso acadêmico.

Outro aspecto que merece ser ressaltado é que a clínica, inaugurada recentemente, ainda não utiliza toda a sua capacidade de atendimento por falta de equipamentos. Alguns atendimentos estão sendo realizados pelos alunos e supervisores da clínica no Hospital das Clínicas, que dispõe destes equipamentos.

4.3 Custos diretos e indiretos da Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa

Conforme evidenciado no gráfico 2, os custos diretos representam 83,36% dos custos totais da clínica, enquanto que os custos indiretos representam 16,64%.

Gráfico 2 - Percentual dos custos diretos e indiretos. Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa, 2015.



Fonte: Elaborado pela autora

Os custos diretos são aqueles que podem ser identificados diretamente nas atividades e procedimentos efetuados na clínica. Conforme se observa no quadro 12, neste conjunto destacam-se os custos com RH, classificados aqui como RH operacional/atendimento, que representam 94,65% dos custos diretos. Os custos com depreciação dos móveis, máquinas e equipamentos representam 2,04%, material de consumo, 1,45%, depreciação dos equipamentos fonoaudiológicos, 1,14%. Os itens depreciação de outros materiais fonoaudiológicos e material gráfico somam 0,32% e 0,39% respectivamente.

Quadro 12 - Custos diretos da Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa, 2015.

CUSTOS DIRETOS	SUBTOTAL MENSAL	SUBTOTAL ANUAL	Sub Total		Sub Total	
	R\$ 39.098,49	R\$ 469.181,86	Mensal	Acumulado	Anual	Acumulado
1 RECURSOS HUMANOS OPERACIONAL/ATENDIMENTO	R\$ 37.006,17	R\$ 444.074,03	94,65%	94,65%	94,65%	94,65%
2 DEPRECIÇÃO MÓVEIS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS	R\$ 799,17	R\$ 9.590,00	2,04%	96,69%	2,04%	96,69%
3 DEPRECIÇÃO EQUIPAMENTOS FONOAUDIOLÓGICOS / MÉDICO HOSPITALARES	R\$ 447,59	R\$ 5.371,13	1,14%	97,84%	1,14%	97,84%
4 DEPRECIÇÃO OUTROS MATERIAIS FONOAUDIOLÓGICOS	R\$ 126,15	R\$ 1.513,82	0,32%	98,16%	0,32%	98,16%
5 MATERIAL DE CONSUMO	R\$ 565,32	R\$ 6.783,84	1,45%	99,61%	1,45%	99,61%
6 MATERIAL GRÁFICO	R\$ 154,09	R\$ 1.849,04	0,39%	100,00%	0,39%	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora

Por sua vez, no quadro 13, foram agrupados os custos indiretos, ou seja, foram agrupados os gastos realizados para o funcionamento da unidade que necessitam de algum critério para ser apropriado às atividades e procedimentos, por serem apurados de forma genérica para o conjunto da clínica, como serviços de limpeza, energia elétrica, água, dentre outros. Para este grupo assumem maior representação também os custos com RH, com um percentual de 47,73% dos custos indiretos, neste caso classificados como RH apoio, pois são os profissionais que atuam nos serviços de apoio e funções administrativas.

Merecem destaque ainda, os custos prediais com 41,96% dos custos indiretos. Os custos com depreciação dos móveis, máquinas e equipamentos e com o material de expediente, representam 8,59% e 1,72%, respectivamente.

Quadro 13 - Custos indiretos. Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa, 2015.

CUSTOS INDIRETOS	SUBTOTAL MENSAL	SUBTOTAL ANUAL	Sub Total		Sub Total	
	R\$ 7.853,21	R\$ 94.238,57	Mensal	Acumulado	Anual	Acumulado
7 RECURSOS HUMANOS APOIO	R\$ 3.748,62	R\$ 44.983,39	47,73%	47,73%	47,73%	47,73%
8 CUSTOS PEDIAIS	R\$ 3.295,29	R\$ 39.543,48	41,96%	89,69%	41,96%	89,69%
9 DEPRECIÇÃO MÓVEIS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS	R\$ 674,39	R\$ 8.092,70	8,59%	98,28%	8,59%	98,28%
10 MATERIAL DE EXPEDIENTE	R\$ 134,92	R\$ 1.619,00	1,72%	100,00%	1,72%	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora

Diante da relevância dos custos diretos nos custos totais da clínica (83,36%), do grande peso dos salários e honorários profissionais nestes custos diretos (94,65%), e da facilidade de controle e apuração dos custos diretos por centro de custo optou-se pela utilização do método de custeio por absorção, que possibilitou a apuração e controle dos custos gerais por centro de custo, e a apuração do custo total dos procedimentos. O cálculo do custeio por absorção será apresentado a seguir.

4.4 Cálculo do custeio por absorção

O custeio por absorção representa uma exigência da legislação societária e consiste em alocar aos produtos ou serviços todos os custos incorridos, sejam estes diretos ou indiretos (PINTO et al., 2008).

Para a operacionalização do custeio por absorção foi realizada com a acumulação dos custos diretos e indiretos aos centros de custos. Para tal, foi elaborada uma tabela de absorção de custos por centros de custos, classificados como centros de custos produtivos e centros de custos auxiliares.

Os centros de custos produtivos identificados foram: terapia fonoaudiológica e audiologia; por sua vez, o centro de custo auxiliar identificado foi: administração.

Os custos diretos foram atribuídos aos centros de custos e posteriormente os centros de custos receberam por alocação os custos indiretos. Como critérios e bases de alocação dos custos indiretos foram utilizados o número de atendimentos realizados, e a quantidade de equipamentos utilizados.

Na determinação dos custos diretos, que dizem respeito aos custos que não necessitam de critério de rateio para serem apropriados a cada centro de custo, estes foram visivelmente identificados em cada centro de custos e classificados conforme quadro 14, abaixo.

Quadro 14 - Distribuição dos custos diretos. Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa, 2015.

CUSTOS DIRETOS	DEPARTAMENTOS		
	PRODUTIVOS		TOTAL
	TERAPIA FONOAUDIOLÓGICA	AUDIOLOGIA	
RH operacional/atendimento	R\$ 32.315,84	R\$ 4.690,33	R\$ 37.006,17
Depreciação móveis, máquinas e equipamentos	R\$ 666,37	R\$ 132,79	R\$ 799,17
Depreciação equipamentos fonoaudiológicos	R\$ 37,71	R\$ 409,88	R\$ 447,59
Depreciação outros materiais fonoaudiológicos	R\$ 126,15		R\$ 126,15
Material de consumo	R\$ 235,94	R\$ 329,38	R\$ 565,32
Material gráfico	R\$ 148,75	R\$ 5,33	R\$ 154,09
Total	R\$ 33.530,77	R\$ 5.567,72	R\$ 39.098,49

Fonte: Elaborado pela autora

Para distribuição dos custos diretos com RH, foram considerados para terapia fonoaudiológica os gastos com o pagamento dos docentes que supervisionam as terapias em Linguagem, Motricidade Orofacial, Disfagia e Voz, bem como com o pagamento do

fonoaudiólogo da clínica. Com relação a audiologia, considerou-se o gasto com os supervisores de Audiologia, conforme quadro 15, abaixo.

Quadro 15 - Distribuição dos custos diretos com RH operacional/atendimento. Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa, 2015.

CUSTOS DIRETOS	TERAPIA FONOAUDIOLÓGICA	AUDIOLOGIA	TOTAL
Docentes linguagem	R\$ 8.568,90		
Docentes motricidade oral	R\$ 6.118,36		
Docentes disfagia	R\$ 5.643,54		
Docentes voz	R\$ 7.360,98		
Técnico administrativo	R\$ 4.624,06		
Docentes audiologia		R\$ 4.690,33	
Total RH operacional/atendimento	R\$ 32.315,84	R\$ 4.690,33	R\$ 37.006,17

Fonte: Elaborado pela autora

Quanto aos custos diretos com depreciação de móveis, máquinas e equipamentos, estes foram distribuídos diretamente conforme a quantidade de salas para atendimento em terapia fonoaudiológica e audiologia. São onze salas utilizadas para terapia e duas salas utilizadas para a realização dos exames auditivos. De modo que são onze aparelhos de ar condicionado e onze computadores para as salas de terapia e dois para as salas de audiologia, respectivamente. Nas salas de terapia não há impressoras, as duas são das salas de audiologia. Quanto à mobília os valores se referem aos móveis de cada uma das salas. No quadro 16, abaixo, apresentam-se os valores destes custos.

Quadro 16 - Distribuição dos custos diretos com a depreciação de móveis, máquinas e equipamentos. Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa, 2015.

CUSTOS DIRETOS	TERAPIA FONOAUDIOLÓGICA	AUDIOLOGIA	TOTAL
Ar condicionados	R\$ 109,82	R\$ 19,97	
Computadores	R\$ 468,42	R\$ 85,17	
Impressoras	-	R\$ 11,63	
Mobília	R\$ 88,14	R\$ 16,03	
Total depreciação móveis, máquinas e equipamentos	R\$ 666,37	R\$ 132,79	R\$ 799,17

Fonte: Elaborado pela autora

Os custos com a depreciação dos equipamentos fonoaudiológicos, outros materiais fonoaudiológicos, material de consumo e material gráfico foram distribuídos conforme seu uso em terapia ou audiologia. No quadro 17, detalha-se a distribuição dos custos diretos com a depreciação dos equipamentos fonoaudiológicos.

Quadro 17 - Distribuição dos custos diretos com a depreciação de equipamentos fonoaudiológicos. Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa, 2015.

CUSTOS DIRETOS	TERAPIA FONOAUDIOLÓGICA	AUDIOLOGIA	TOTAL
Máquina fotográfica e filmadora	R\$ 8,33		
Maca hospitalar	R\$ 7,15		
Maca portátil	R\$ 13,30		
Bera		R\$ 291,67	
Audiometro		R\$ 58,33	
Cabine audiométrica		R\$ 43,25	
Otoscópio		R\$ 16,63	
Paquímetro digital	R\$ 3,75		
Simetrógrafo	R\$ 5,18		
Total depreciação equipamentos fonoaudiológicos	R\$ 37,71	R\$ 409,88	R\$ 447,59

Fonte: Elaborado pela autora

No quadro 18 demonstra-se a distribuição dos custos diretos com a depreciação de outros materiais fonoaudiológicos. Vale destacar, que todos os itens identificados na depreciação de outros materiais fonoaudiológicos são usados apenas em terapia fonoaudiológica. Estes itens estão detalhados no Apêndice F.

Quadro 18 - Distribuição dos custos diretos com a depreciação de outros materiais fonoaudiológicos. Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa, 2015.

CUSTOS DIRETOS	TERAPIA FONOAUDIOLÓGICA	AUDIOLOGIA	TOTAL
Depreciação outros materiais fonoaudiológicos	R\$ 126,15		R\$ 126,15

Fonte: Elaborado pela autora

No quadro 19, apresenta-se a distribuição dos custos diretos com o material de consumo e no quadro 20 com o material gráfico utilizados em terapia fonoaudiológica e audiologia. O detalhamento do material gráfico pode ser visualizado no Apêndice I.

Quadro 19 - Distribuição dos custos diretos com material de consumo. Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa, 2015.

CUSTOS DIRETOS	TERAPIA FONOAUDIOLÓGICA	AUDIOLOGIA	TOTAL
Luva de procedimento em látex	R\$ 48,00		
Compressa de gaze	R\$ 115,46	R\$ 24,58	
Abaixador de língua	R\$ 9,64		
Algodão	R\$ 39,78	R\$ 8,50	
Máscara cirúrgica descartável	R\$ 23,06		
Eletrodos		R\$ 110,00	
Pasta abrasiva		R\$ 180,00	
Gel de condução		R\$ 6,30	
Total material de consumo	R\$ 235,94	R\$ 329,38	R\$ 565,32

Fonte: Elaborado pela autora

Quadro 20 - Distribuição dos custos diretos com material gráfico. Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa, 2015.

CUSTOS DIRETOS	TERAPIA FONOAUDIOLÓGICA	AUDIOLOGIA	TOTAL
Material Gráfico	R\$ 148,75	R\$ 5,33	R\$ 154,09

Fonte: Elaborado pela autora

Após a atribuição dos custos diretos aos centros de custos, foi realizada a alocação dos custos indiretos. Nessa alocação utilizou-se como base de rateio para a energia elétrica a quantidade de equipamentos utilizados por cada centro de custos. Para os demais custos indiretos foi utilizada a média mensal de atendimentos realizados em cada centro de custo como critério de rateio. Portanto, nos quadros 21 e 22 abaixo, apresentam-se o total de equipamentos por centro de custos e a média mensal de atendimentos dos centros de custos produtivos, terapia fonoaudiológica e audiologia.

Quadro 21 – Total de equipamentos utilizados por centro de custos – terapia fonoaudiológica e audiologia. Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa, 2015.

QUANTIDADE DE EQUIPAMENTOS POR CENTRO DE CUSTO			
EQUIPAMENTO	TERAPIA FONOAUDIOLÓGICA	AUDIOLOGIA	TOTAL
Ar condicionado	11	2	13
Computador	11	2	13
Impressora		2	2
Audiometro		1	1
Bera		1	1
TOTAL	22	8	30
Percentual	73,33%	26,67%	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora

Quadro 22 - Média mensal de atendimentos dos centros de custos produtivos – terapia fonoaudiológica e audiologia. Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa, 2015.

MEDIA MENSAL DE ATENDIMENTOS	
Triagem Fonoaudiológica	16
Terapia MO	96
Terapia Voz	59
Terapia Linguagem	138
Terapia Disfagia	12
Total Terapia Fonoaudiológica	322
Percentual	91,47%
PEATE	16
Audiometria Tonal	7
Logoaudiometria	7
Total Audiologia	30
Percentual	8,53%

Fonte: Elaborado pela autora

Os custos com RH apoio, que pertence ao centro de custos administrativo e somam R\$3.748,62, foram apropriados ao objeto de custo final, que são os centros produtivos: terapia fonoaudiológica e audiologia. Tomou-se como base de rateio o percentual referente à quantidade de atendimentos realizados por cada um desses centros.

Assim como para RH apoio, também para os demais custos indiretos utilizou-se o percentual referente à quantidade de atendimentos realizados por cada centro de custo produtivo como base de rateio. A exceção foi para os custos com energia elétrica, item de custos prediais, em que se utilizou como critério de rateio a quantidade de equipamentos utilizados por cada centro de custo produtivo. Nos quadros 23 e 24, apresenta-se o rateio dos custos indiretos da clínica.

Quadro 23 - Rateio dos custos indiretos. Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa, 2015.

	TOTAL	TERAPIA FONOAUDIOLÓGICA	AUDIOLOGIA
CRITÉRIO DE RATEIO	100,00%	91,47%	8,53%
CUSTOS INDIRETOS			
RH apoio	R\$ 3.748,62	R\$ 3.428,95	R\$ 319,67
Custos prediais			
Água	R\$ 300,00	R\$ 274,41	R\$ 25,59
Telefone	R\$ 100,00	R\$ 91,47	R\$ 8,53
Manutenção predial	R\$ 2.295,29	R\$ 2.099,50	R\$ 195,79
Depreciação móveis, máquinas e equipamentos	R\$ 674,39	616,87	R\$ 57,52
Material de expediente	R\$ 134,92	R\$ 123,41	R\$ 11,50
TOTAL	R\$ 7.118,30	R\$ 6.634,61	R\$ 618,60

Fonte: Elaborado pela autora

Quadro 24 - Rateio dos custos indiretos com energia elétrica. Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa, 2015.

	TOTAL	TERAPIA FONOAUDIOLÓGICA	AUDIOLOGIA
CRITÉRIO DE RATEIO		73,33%	26,67%
CUSTOS INDIRETOS			
Custos prediais - Energia elétrica	R\$ 600,00	R\$ 439,98	R\$ 160,02

Fonte: Elaborado pela autora

A partir da atribuição dos custos diretos aos centros de custos e do rateio dos custos indiretos, obteve-se o custo total por centro produtivo, conforme apresentado no quadro 25.

Quadro 25 - Total de custos por centro de custos. Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa, 2015.

CUSTOS DIRETOS	DEPARTAMENTOS	
	PRODUTIVOS	
	TERAPIA FONOAUDIOLÓGICA	AUDIOLOGIA
RH operacional/atendimento	R\$ 32.315,84	R\$ 4.690,33
Depreciação móveis, máquinas e equipamentos	R\$ 666,37	R\$ 132,79
Depreciação equipamentos fonoaudiológicos	R\$ 37,71	R\$ 409,88
Depreciação outros materiais fonoaudiológicos	R\$ 126,15	
Material de consumo	R\$ 235,94	R\$ 329,38
Material gráfico	R\$ 148,75	R\$ 5,33
CUSTOS INDIRETOS		
RH apoio	R\$ 3.428,95	R\$ 319,67
Custos prediais	R\$ 2.905,36	R\$ 389,93
Depreciação móveis, máquinas e equipamentos	R\$ 616,87	R\$ 57,52
Material de expediente	R\$ 123,41	R\$ 11,50
Total	R\$ 40.605,36	R\$ 6.346,34

Fonte: Elaborado pela autora

O valor total dos custos mensais de cada centro produtivo foi dividido pelo número de atendimentos mensais realizados em cada um desses centros para obtenção do valor unitário dos procedimentos. Em outras palavras, foi possível determinar o custo unitário dos serviços prestados na clínica, cujos valores podem ser evidenciados no quadro 26.

Conforme demonstrado no quadro 26, o custo unitário para os procedimentos em terapia fonoaudiológica é de R\$126,10 por atendimento realizado. Em contrapartida, o valor que a tabela SUS remunera para este procedimento é de R\$10,29. Já o valor sugerido pelo sindicato é de R\$80,00.

Para audiologia o custo unitário encontrado foi R\$ 211,54 por exame realizado. Por sua vez, conforme exposto anteriormente, a tabela SUS remunera para o procedimento de PEATE, R\$46,88 e para Audiometria tonal e Logoaudiometria, R\$47,25. Enquanto que o sindicato sugere os valores de R\$250,00 para PEATE e R\$115,00 para Audiometria tonal e Logoaudiometria.

Quadro 26 - Valor unitário dos procedimentos por centros de custos, através do cálculo do custeio por absorção. Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa, 2015.

	TERAPIA FONOAUDIOLÓGICA	AUDIOLOGIA
Total de custos (A)	R\$ 40.605,36	R\$ 6.346,34
Total de atendimentos (B)	322	30
Valor do procedimento (C=A/B)	R\$ 126,10	R\$ 211,54

Fonte: Elaborado pela autora

A partir de tais dados, infere-se que os valores dos procedimentos pagos pelo SUS são insuficientes para cobrir o custo unitário encontrado para cada procedimento. Já os valores sugeridos pelo sindicato se aproximam dos valores encontrados para os procedimentos.

Diante dessa realidade, é essencial que a instituição utilize as informações de custos como ferramenta para a redução de gastos e para aumentar a eficiência na utilização dos recursos disponíveis de forma a atender o maior número de usuários do serviço, sem comprometer a qualidade dos serviços.

5 CONCLUSÃO

O presente estudo teve como objetivo caracterizar os custos da Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa e descrever as etapas de apuração dos custos dos procedimentos pelas metodologias de custeio variável e custeio por absorção. Para tal, foram levantados os custos fixos e variáveis, diretos e indiretos desta instituição e apurados os custos dos procedimentos por meio das metodologias de custeio variável e custeio por absorção.

Através da metodologia do custeio variável foi possível avaliar os resultados dos serviços ofertados na clínica e concluir que esta instituição funciona com déficit de receita, ou seja, a tabela SUS não garante a cobertura integral dos custos da clínica. Conclui-se ainda, que a quantidade de atendimentos realizados não é suficiente para gerar uma receita que cubra os custos da instituição.

Já por meio do custeio por absorção identificou-se o custo unitário dos procedimentos em terapia fonoaudiológica e audiológica, sendo possível concluir também, por meio desta metodologia, que os valores dos procedimentos pagos pelo SUS são insuficientes para cobrir o custo unitário encontrado.

Estes dados apontam a necessidade de um gerenciamento de custos eficaz, fundamental quando se tem escassez de recursos e quando se objetiva conter os gastos, sem perder a qualidade do serviço prestado; ou seja, uma vez bem gerenciados, esses recursos escassos podem ser usados mais adequadamente e render mais.

Ressalta-se que essa pesquisa foi a primeira análise de custos da clínica, e proporcionou um avanço quanto ao registro da produção, bem como dos demais dados referentes aos custos desta instituição. Entretanto aponta-se a necessidade de maior rigor no registro e controle dos dados, tais como registro dos atendimentos realizados, preenchimento adequado dos protocolos e relatórios para prestações de contas, especialmente quanto aos dados de custos, pois como a clínica não possui um sistema de informação de custos, há uma dificuldade no levantamento destes dados.

O estudo é, portanto, um referencial para o desenvolvimento de um sistema de custos para a clínica, com o intuito de contribuir com a análise gerencial de custos por meio dos métodos de custeio variável e por absorção, como possibilidade de utilização de tal ferramenta para auxílio na tomada de decisões e no processo de gestão.

Sugere-se que as metodologias de apuração de custos sejam utilizadas como modelo para investigação periódica dos gastos dessa instituição, por meio do método sistêmico de coleta e tabulação dos dados. Para tanto é necessário o envolvimento dos profissionais que participam da gestão e funcionamento da clínica.

A análise dos dados foi tratada cuidadosamente, para que pudessem se transformar em subsídios úteis aos gestores da clínica. Desse modo, procurou-se conduzir esta pesquisa como uma atividade que pudesse proporcionar conhecimento de utilidade à organização estudada, a partir da utilização dos dados apurados no processo de tomada de decisões e como instrumento gerencial.

REFERENCIAS

ABBAS, K. **Gestão de custos em organizações hospitalares**. Florianópolis, 2001. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção). Universidade Federal de Santa Catarina.

ABBAS, K.; GONÇALVES, M.N.; LEONCINE, M. Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. **Revista ConTexto**. Porto Alegre, v. 12, n. 22, p. 145-159. 2º semestre 2012.

ALMEIDA, A.G.; ALBERTON, L. Gestão de custos na administração pública: aplicação em secretarias municipais de saúde. In: **IX Congresso Internacional de Custos**, p.1-14, Florianópolis, SC, Brasil, nov. 2005.

ALMEIDA, A.G.; BORBA, J.A., FLORES, L.C.S. A utilização das informações de custos na gestão da saúde pública: um estudo preliminar em secretarias municipais de saúde do estado de Santa Catarina. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro, v.43, n.3, p.579-607, maio/jun. 2009.

BARCELOS, K.C.P.; BOAS, A.A.V. Gestão das informações do sistema de custos em um hospital público. In: **IX Congresso Internacional de Custos**, p.1-15, Florianópolis, SC, Brasil, nov. 2005.

BARROS, C.C. et al. Há Sistemas de Custos nos Hospitais Universitários Federais? **Revista de Estudos Contábeis**. Londrina, v. 4, n. 6, p. 78-98, jan./jun. 2013.

BARROS, R.T. **EMPRESA BRASILEIRA DE SERVIÇOS HOSPITALARES**: uma análise sobre sua gestão no contexto institucional do Hospital das Clínicas da UFPE. Recife, 2014. Dissertação (Mestrado Profissional em Gestão Pública para o Desenvolvimento do Nordeste). Universidade Federal de Pernambuco.

BONACIM, C.A.G.; ARAÚJO, A.M.P. Gestão de custos aplicada a hospitais universitários públicos: a experiência do Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da USP. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro, v.44, n.4, p.903-931, jul./ago. 2010.

BRASIL. Ministério da Educação. **Hospitais universitários**. 2015a. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/index.php?Itemid=512&>. Acesso em: 15 jul. 2015.

BRASIL. **Portaria interministerial GM/MS 285**, de 24 de março de 2015b. Redefine o Programa de Certificação de Hospitais de Ensino (HE). Disponível em: http://bvsmms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/2015/prt0285_24_03_2015.html. Acesso em: 15 jul. 2015.

BRASIL. Ministério da Saúde. **Introdução à Gestão de Custos em Saúde**. Série Gestão e Economia da Saúde. v.2. Brasília: Ministério da Saúde, 2013. 148p.

BRASIL. Ministério da Saúde. **Programa Nacional de Gestão de Custos**: manual técnico de custos – conceitos e metodologia. Série A. Normas e manuais técnicos. Brasília: Ministério da Saúde, 2006. 76p.

BRASIL. **Lei nº 8.080**, de 19 de setembro de 1990. Dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes e dá outras providências. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8080.htm. Acesso em: 15 jul. 2015.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. 292 p.

BRUNI, A.L.; FAMÁ, R. **A Contabilidade empresarial com aplicações na HP12C e Excel**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

CALDAS, B. N. **O papel do dirigente hospitalar**: a percepção de diretores de hospitais universitários vinculados às instituições federais de ensino superior. São Paulo, 2008. Dissertação (Mestrado em Administração). Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas.

CAMARGOS, M.A.; GONÇALVES, M. A. Sistemas de Acumulação de Custos, Métodos de Custeio, Critérios de Atribuição de Custos e Tipos de Custo: uma diferenciação didático-teórica para o ensino da disciplina Contabilidade de Custos. **Revista ANGRAD**, Salvador, v.6, n. 1, p. 97-118, jan./fev./mar. 2005.

CAMPOS, GWS. Educação médica, hospitais universitários e o Sistema Único de Saúde. **Caderno de Saúde Pública**, Rio de Janeiro, v. 15, n. 1, p. 187-193, jan./mar. 1999.

CARDOSO, R.L.; MÁRIO, P.C.; AQUINO, A.C.B. **Contabilidade gerencial**: mensuração, monitoramento e incentivos. 1.ed., São Paulo: Atlas, 2007. 429p.

CARPINTERÓ, J.N.C. Custos na área da saúde: considerações teóricas. In: **VI Congresso Brasileiro de Custos**, p.1-16, São Paulo, SP, Brasil, jun./jul. 1999. Disponível em: <http://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/download/3193/3193>. Acesso em: 11 nov. 2014.

CARPINTERÓ, J.N.C.; WALTER, J.M. Implantação de custos em unidade de saúde – um processo de aprendizagem. In: **VII Congreso del Instituto Internacional de Costos. II Congreso de la Asociación Española de Contabilidad Directiva**. p.1-16, León, Espanha, jul. 2001.

CASTRO, J.D.; MARINHO, M.E. Os custos do Programa de Saúde da Família de Porto Alegre-1998 e 2002. **Revista Brasileira de Medicina de Família e Comunidade**. Rio de Janeiro, v.2, n.8, p.298-306, jan./mar. 2007.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (Brasil). **Resolução nº. 1.136 de 2008**. Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão. Disponível em: www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1136.doc. Acesso em: 03 nov. 2015.

COSTA, P.S.; MORGAN, B.F. Aplicabilidade das informações de custo em hospitais universitários: O caso do Hospital Universitário de Brasília. **Contábil UNB**, Brasília, v.6, n.2, p. 97-126, 2º semestre 2003.

CREPALDI, S.A. **Curso básico de contabilidade de custos**. 4.ed., São Paulo: Atlas, 2009. 329p.

DALLORA, M.E.L.V.; FORSTER, A. C. Gerenciamento de custos de material de consumo em um hospital de ensino. **Revista de Administração em Saúde**, v.15, n.59, p. 46-552, abr./jun. 2013.

DALLORA, M.E.L.V.; FORSTER, A. C. A importância da gestão de custos em hospitais de ensino – considerações teóricas. **Revista MEDICINA**, Ribeirão Preto, v.41, n.2, p. 135-142, abr./jun. 2008.

DALLORA, M.E.L.V. **Gerenciamento de custos de material de consumo em um hospital de ensino**. Ribeirão Preto, 2007. Dissertação (Mestrado em Saúde na Comunidade). Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto, USP.

DUBOIS, A.; KULPA, L.; SOUZA, L.E. Gestão de custos e formação de preços: conceitos, modelos e instrumentos: abordagem do capital de giro e da margem de competitividade. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FALK, J.A. **Gestão de custos para hospitais**: conceitos, metodologias e aplicações. São Paulo: Atlas, 2001. 163p.

FERREIRA, L.N. A utilização do custeio variável como ferramenta de gestão em hospitais privados: um estudo empírico. In: **XXV Encontro Nacional de Engenharia de Produção**, p.1984-1991, Porto Alegre, RS, Brasil, out./nov. 2005.

FERREIRA, S.R.V.; MENDONÇA, M.H.M. O programa de reestruturação dos Hospitais de Ensino (HE) do Ministério da Educação (MEC) no Sistema Único de Saúde (SUS): uma inovação gerencial recente. **Revista de Administração em Saúde**. v. 11, n.44, p.113-126, jul./set. 2009.

GONÇALVES, M.A.; ZAC, J.I.; AMORIM, C.A. Gestão estratégica hospitalar: aplicação de custos na saúde. **Revista de Administração FACES Journal**, Belo Horizonte, v. 8, n. 4, p. 161-179, out./dez. 2009.

HONG, Y.C.; MARQUES, F.; PRADO, L. **Contabilidade e Finanças para não especialistas**. 3.ed. São Paulo: Pearson, 2010. 337p.

HORNGREN, C.T.; FOSTER, G.; DATAR, S.M. **Contabilidade de custos**. 11.ed., São Paulo: Prentice Hall, 2004. 526p.

LAGIOIA, U. C. T. **Estudo de novas fontes de financiamento nos hospitais universitários**: o caso do Hospital das Clínicas da Universidade Federal de Pernambuco. Recife, 2002. Dissertação (Mestrado em Administração). Universidade Federal de Pernambuco.

LEONE, G.S.G. **Custos**: planejamento, implantação e controle. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2012. 518p.

LEONE, G.S.G. A contabilidade de custos no final do 2^o milênio: reflexões em torno de algumas manifestações recentes sem conteúdo histórico e científico. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n.120, p.8-15., nov./dez. 1999.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 9. ed., São Paulo: Atlas; 2008. 370p.

MÉDICI, A.C. Hospitais Universitários: passado, presente e futuro. **Revista da Associação Médica Brasileira**, v.47, n.2, p.149-156. 2001.

MEDICI, A.C.; MARQUES, R.M. Sistemas de custo como instrumento de eficiência e qualidade dos serviços de saúde. **Cadernos Fundap**. Rio de Janeiro: FGV, v. 19, p.47-59, jan./abr. 1996.

MINISTÉRIO DA SAÚDE (Brasil). **Sistema de Gerenciamento da Tabela de Procedimentos, Medicamentos e OPM (Órtese, Prótese e Materiais) do SUS – SIGTAP**. Disponível em: <http://sigtap.datasus.gov.br/tabela-unificada/app/sec/inicio.jsp>. Acesso em: 23 out. 2015.

PIMENTEL, R.A. Aplicação dos métodos de custeamento em uma Clínica de Radiologia Odontológica. Recife, 2011. Monografia (Bacharelado em Administração). Faculdade de Boa Viagem.

PINTO, A.A.G. et al. **Gestão de custos**. 2.ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2008. 140p.

PINZAN, A.F. **Métodos de custeio e seus propósitos de uso: análise por meio do estudo de casos múltiplos**. São Paulo, 2013. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Departamento de Contabilidade e Atuária, Universidade de São Paulo.

PITELA, A.C. et al. Sistemas Contábeis de Apuração e Controle de Custos: Uma Pesquisa de Campo em Empresas Industriais Paranaenses. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, n.181, p.43-59, jan./fev. 2010.

SCARAMELLI, J.M. **Gestão de Custos na Saúde Pública**. Contabilidade Aplicada ao Setor Público. 2012. Disponível em: <http://contabilidadeasp.blogspot.com.br/2012/02/gestao-de-custos-na-saude-publica.html>. Acesso em: 15 jul. 2015.

SILVA, L.C.P. et al. O faturamento hospitalar: quem cuida conhece? **Revista de Administração em Saúde**, v.15, n. 60, p. 121-126, jul./set. 2013.

SINFOPAR. Sindicato dos Fonoaudiólogos do Estado do Paraná. **Tabela de honorários fonoaudiológicos**. Aprovada em Assembléia Geral Extraordinária em 08 de dezembro de 2014. Disponível em: http://sinfopar.com.br/site/?page_id=80. Acesso em: 06 nov. 2015

TAVEIRA, M. Controle de custos em saúde: redução a qualquer preço ou racionalização na busca da eficácia? - elementos para discussão. **Saúde em Debate**, Rio de Janeiro. v. 23, n. 53, p. 68-80, set./dez. 1999.

TOMMASI, M. Custeio gerencial-conceituação, considerações e perspectivas. In: SILVA JÚNIOR, J. B. (Org.). **Custos: ferramenta de gestão**. São Paulo: Atlas, 2000. p. 17-27.

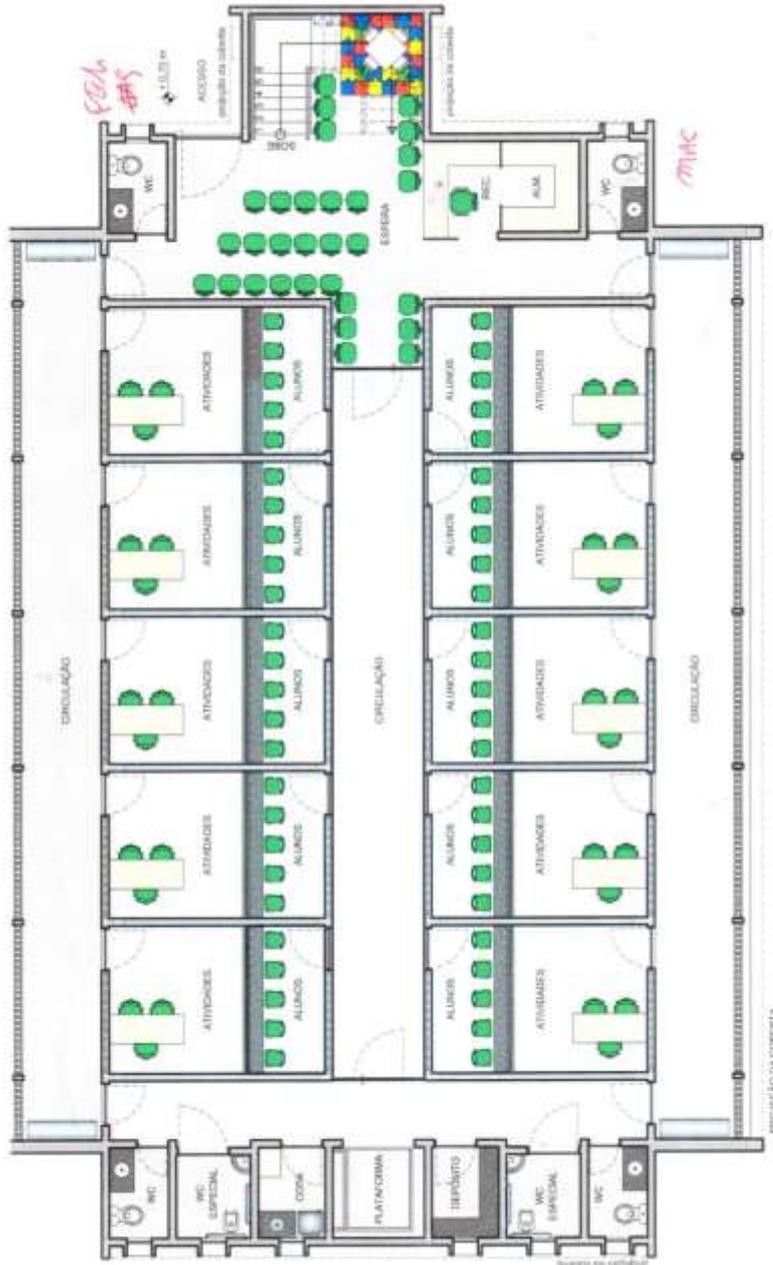
TORRES, U.C.T.L. **Gestão por processos:** os protocolos médicos como uma ferramenta para a melhoria da qualidade e do controle dos custos nos hospitais universitários. Recife, 2006. Dissertação (Mestrado em Administração). Universidade Federal de Pernambuco.

TREGANSIN, K.T.S. **Proposta de uma sistemática de custeio para empresas de serviços de saúde.** Porto Alegre, 2004. Dissertação (Mestrado Profissionalizante em Engenharia). Escola de Engenharia, Universidade do Rio Grande do Sul.

VICECONTI, P.E.V.; NEVES, S. **Contabilidade de Custos:** Um enfoque direto e objetivo. 7.ed., São Paulo: Frase Editora, 2003.272p.

ANEXOS

ANEXO A – Planta baixa da Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa. Pavimento Térreo.



PLANTA BAIXA - PAVIMENTO TÉRREO
ESCALA 1/100

15.06.2014 Fábio Lessa

ANEXO B – Planta baixa da Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa. Primeiro Pavimento.



APÊNDICES

APÊNDICE A – atendimentos mensais por tipo de procedimento. Clínica de Fonoaudiologia
Professor Fábio Lessa – 2015.1

TERAPIA FONOAUDIOLÓGICA						TRIAGEM	
MÊS	MO	VOZ	LINGUAGEM	DISFAGIA	TOTAL	MÊS	
MARÇO	17	34	60	1	112	MARÇO	13
ABRIL	33	60	161	8	262	ABRIL	15
MAIO	181	94	235	25	535	MAIO	17
JUNHO	185	95	170	26	476	JUNHO	19
JULHO	63	13	66	0	142	JULHO	18
TOTAL	479	296	692	60	1527	TOTAL	82
MÉDIA	96	59	138	12	305	MÉDIA	16
AUDIOLOGIA							
MÊS	PEATE		AUDIOMETRIA TONAL		LOGOAUDIOMETRIA		
MARÇO	3		0		0		
ABRIL	29		0		0		
MAIO	17		14		14		
JUNHO	21		19		19		
JULHO	9		2		2		
TOTAL	79		35		35		
MÉDIA	16		7		7		

Fonte: Elaborado pela autora

APÊNDICE B – Detalhamento dos custos fixos com RH. Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa – 2015.

DISCRIMINAÇÃO CUSTOS FIXOS						
1	RECURSOS HUMANOS OPERACIONAL/ATENDIMENTO		GASTO MENSAL	GASTO ANUAL	SUBTOTAL MENSAL	SUBTOTAL ANUAL
	Descrição	Quantidade			R\$	R\$
					46.254,30	555.051,57
1	DOCENTES/SUPERVISORES LINGUAGEM – SALÁRIO + ENCARGOS	4	R\$ 4.832,96			R\$ 57.995,52
2	DOCENTES/SUPERVISORES LINGUAGEM – FÉRIAS + 13°	4		R\$ 44.831,25		R\$ 44.831,25
3	DOCENTES/SUPERVISORES MOTRICIDADE OROFACIAL – SALÁRIO + ENCARGOS	3	R\$ 4.255,98			R\$ 51.071,76
4	DOCENTES/SUPERVISORES MOTRICIDADE OROFACIAL – FÉRIAS + 13°	3		R\$ 22.348,50		R\$ 22.348,50
5	DOCENTES/SUPERVISORES DIAFAGIA - SALÁRIO + ENCARGOS	2	R\$ 3.781,16			R\$ 45.373,92
6	DOCENTES/SUPERVISORES DISFAGIA - FÉRIAS + 13°	2		R\$ 22.348,50		R\$ 22.348,50
7	DOCENTES/SUPERVISORES VOZ – SALÁRIOS + ENCARGOS	4	R\$ 4.281,97			R\$ 51.383,64
8	DOCENTES/SUPERVISORES VOZ – FÉRIAS+ 13°	4		R\$ 36.948,17		R\$ 36.948,17
9	DOCENTES/SUPERVISORES AUDIOLOGIA – SALÁRIO + ENCARGOS	3	R\$ 2.750,95			R\$ 33.011,40
10	DOCENTES/SUPERVISORES AUDIOLOGIA – FÉRIAS + 13°	3		R\$ 23.272,60		R\$ 23.272,60
11	TÉCNICO ADMINISTRATIVO – SALÁRIO + ENCARGOS SOCIAIS	1	R\$ 4.088,13			R\$ 49.057,56
12	TÉCNICO ADMINISTRATIVO – FÉRIAS + 13°	1		R\$ 6.431,21		R\$ 6.431,21
	TÉCNICO ADMINISTRATIVO – SALÁRIO + ENCARGOS SOCIAIS	2	R\$ 8.176,26			R\$ 98.115,12
	TÉCNICO ADMINISTRATIVO – FÉRIAS + 13°	2		R\$ 12.862,42		R\$ 12.862,42
	Total	18				R\$ 555.051,57

DISCRIMINAÇÃO CUSTOS FIXOS						
1	RECURSOS HUMANOS DE APOIO		GASTO MENSAL	GASTO ANUAL	SUBTOTAL MENSAL	SUBTOTAL ANUAL
	Descrição	Quantidade			R\$	R\$
					3.748,62	44.983,39
1	AUXILIAR ADMINISTRATIVO – SALÁRIOS + ENCARGOS SOCIAIS	1	R\$ 1.886,39			R\$ 22.636,68
2	AUXILIAR ADMINISTRATIVO – 13° + FÉRIAS	1		R\$ 2.432,31		R\$ 2.432,31
3	BOLSISTA 01 – SALÁRIO/BOLSA	1	R\$ 382,00			R\$ 4.584,00
4	BOLSISTA 02 – SALÁRIO/BOLSA	1	R\$ 382,00			R\$ 4.584,00
5	RECEPCIONISTA	1	R\$ 808,00			R\$ 9.696,00
6	RECEPCIONISTA - 13° + FÉRIAS	2		R\$ 1.050,40		R\$ 1.050,40
	Total	7				R\$ 44.983,39

Fonte: Elaborado pela autora

APÊNDICE C – Detalhamento dos custos prediais. Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa – 2015.

DISCRIMINAÇÃO CUSTOS FIXOS						
2	CUSTOS PREDIAIS		GASTO MENSAL	GASTO ANUAL	Subtotal Mensal	Subtotal Anual
	Descrição	Quantidade			R\$	R\$
1	ENERGIA - CELPE		R\$ 600,00	R\$ 7.200,00		
2	ÁGUA - COMPESA		R\$ 300,00	R\$ 3.600,00		
3	TELEFONE FIXO		R\$ 100,00	R\$ 1.200,00		
7	MANUTENÇÃO PREDIAL (RH CONTRATADO E MATERIAL DE LIMPEZA)		R\$ 2.295,29	R\$ 27.543,48		
Total			R\$ 3.295,29	R\$ 39.543,48		

Fonte: Elaborado pela autora

APÊNDICE D – Detalhamento dos custos com a depreciação dos móveis, máquinas e equipamentos. Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa – 2015.

DISCRIMINAÇÃO CUSTOS FIXOS								
3	DEPRECIÇÃO DE MÓVEIS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS			Depreciação		Depreciação		
	Descrição	Quantidade	Unitário	Total	Mês	R\$ / Mês	Ano	R\$ / Ano
1	AR CONDICIONADOS DAS SALAS DE ATENDIMENTO E SUPERVISÃO	13	R\$ 1.198,00	R\$ 15.574,00	12	R\$ 129,78	10	R\$ 1.557,40
2	AR CONDICIONADOS DAS SALAS COORDENAÇÃO, RECEPÇÃO E AUDITÓRIO	1	R\$ 1.198,00	R\$ 1.198,00	12	R\$ 9,98	10	R\$ 119,80
3	AR CONDICIONADOS DAS SALAS COORDENAÇÃO, RECEPÇÃO E AUDITÓRIO	3	R\$ 6.099,00	R\$ 18.297,00	12	R\$ 152,48	10	R\$ 1.829,70
4	COMPUTADORES DAS SALAS DE ATENDIMENTO E SUPERVISÃO	13	R\$ 2.555,00	R\$ 33.215,00	12	R\$ 553,58	5	R\$ 6.643,00
5	COMPUTADOR DAS SALAS COORDENAÇÃO, RECEPÇÃO E AUDITÓRIO	3	R\$ 2.555,00	R\$ 7.665,00	12	R\$ 127,75	5	R\$ 1.533,00
6	IMPRESSORAS DAS SALAS DE ATENDIMENTO E SUPERVISÃO	2	R\$ 349,00	R\$ 698,00	12	R\$ 11,63	5	R\$ 139,60
7	IMPRESSORA DAS SALAS COORDENAÇÃO, RECEPÇÃO E AUDITÓRIO	2	R\$ 349,00	R\$ 698,00	12	R\$ 11,63	5	R\$ 139,60
8	MOBÍLIA DAS SALAS DE ATENDIMENTO E SUPERVISÃO	1	R\$ 12.500,00	R\$ 12.500,00	12	R\$ 104,17	10	R\$ 1.250,00
9	MOBÍLIA DAS SALAS COORDENAÇÃO, RECEPÇÃO E AUDITÓRIO	1	R\$ 18.000,00	R\$ 18.000,00	12	R\$ 150,00	10	R\$ 1.800,00
10	PLATAFORMA	1	R\$ 41.000,00	R\$ 41.000,00	12	R\$ 170,83	20	R\$ 2.050,00
11	BEBEDOURO	2	R\$ 150,10	R\$ 300,20	12	R\$ 2,50	10	R\$ 30,02
Total			R\$ 85.953,10	R\$ 149.145,20		R\$ 1.424,34		R\$ 17.092,12

Fonte: Elaborado pela autora

APÊNDICE E – Detalhamento dos custos com a depreciação dos equipamentos fonoaudiológicos e médico hospitalares. Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa – 2015.

DISCRIMINAÇÃO CUSTOS FIXOS								
4	DEPRECIÇÃO EQUIPAMENTOS FONOAUDIOLÓGICOS / MÉDICO HOSPITALARES				Depreciação		Depreciação	
	Descrição	Quantidade	Unitário	Total	Mês	R\$ / Mês	Vida útil	R\$ / Ano
1	CADEIRA DE RODAS	2	R\$ 1.076,40	R\$ 2.152,80	12	R\$ 35,88	5	R\$ 430,56
2	MACA HOSPITALAR	1	R\$ 429,00	R\$ 429,00	12	R\$ 7,15	5	R\$ 85,80
3	MACA PORTÁTIL	2	R\$ 399,00	R\$ 798,00	12	R\$ 13,30	5	R\$ 159,60
4	BERA (EXAMES AUDITIVOS)	1	R\$ 35.000,00	R\$ 35.000,00	12	R\$ 291,67	10	R\$ 3.500,00
5	AUDIOMETRO (EXAMES AUDITIVOS)	1	R\$ 7.000,00	R\$ 7.000,00	12	R\$ 58,33	10	R\$ 700,00
6	CABINE AUDIOMETRICA (EXAMES AUDITIVOS)	1	R\$ 5.190,00	R\$ 5.190,00	12	R\$ 43,25	10	R\$ 519,00
7	OTOSCÓPIO	2	R\$ 499,00	R\$ 998,00	12	R\$ 16,63	5	R\$ 199,60
8	PAQUÍMETRO DIGITAL	1	R\$ 225,00	R\$ 225,00	12	R\$ 3,75	5	R\$ 45,00
9	SIMETRÓGRAFO	1	R\$ 621,30	R\$ 621,30	12	R\$ 5,18	10	R\$ 62,13
10	MÁQUINA FOTOGRÁFICA E FILMADORA	1	R\$ 500,00	R\$ 500,00	12	R\$ 8,33	5	R\$ 100,00
Total		13	R\$ 50.939,70	R\$ 52.914,10		R\$ 483,47		R\$ 5.801,69

Fonte: Elaborado pela autora

APÊNDICE F – Detalhamento dos custos com a depreciação de outros materiais fonoaudiológicos. Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa – 2015.

DISCRIMINAÇÃO CUSTOS FIXOS								
5	DEPRECIÇÃO OUTROS MATERIAIS FONOAUDIOLÓGICOS				Depreciação		Depreciação	
	Descrição	Quantidade	Unitário	Total	Mês	R\$ / Mês	Ano	R\$ / Ano
1	ESPELHO NASAL MILIMETRADO DE ALTMAN	3	R\$ 102,00	R\$ 306,00	12	R\$ 5,10	5	R\$ 61,20
2	LANTERNA	10	R\$ 15,10	R\$ 151,00	12	R\$ 6,29	2	R\$ 75,50
3	GARRAFAS PARA EXERCÍCIO RESPIRATÓRIO	1	R\$ 105,00	R\$ 105,00	12	R\$ 4,38	2	R\$ 52,50
4	MINI MASSAGEADOR FACIAL	10	R\$ 26,10	R\$ 261,00	12	R\$ 10,88	2	R\$ 130,50
5	PAQUÍMETRO PLÁSTICO	10	R\$ 30,10	R\$ 301,00	12	R\$ 12,54	2	R\$ 150,50
6	ESTETOSCÓPIO	10	R\$ 31,80	R\$ 318,00	12	R\$ 5,30	5	R\$ 63,60
7	ÓCULOS DE PROTEÇÃO INCOLOR	10	R\$ 18,00	R\$ 180,00	12	R\$ 7,50	2	R\$ 90,00
8	VIBRADOR MASSAGEADOR PRÓ-FONO	1	R\$ 250,10	R\$ 250,10	12	R\$ 4,17	5	R\$ 50,02
9	JOGOS E BRINQUEDOS	1	R\$ 1.500,00	R\$ 1.500,00	12	R\$ 25,00	5	R\$ 300,00
10	LIVROS DE APOIO ÀS TERAPIAS	1	R\$ 1.500,00	R\$ 1.500,00	12	R\$ 25,00	5	R\$ 300,00
11	PROTOCOLOS DE AVALIAÇÃO	1	R\$ 1.200,00	R\$ 1.200,00	12	R\$ 20,00	5	R\$ 240,00
12	BRINQUEDOTECA	1	R\$ 800,10	R\$ 800,10	12	R\$ 13,34	5	R\$ 160,02
Total		59	R\$ 5.578,30	R\$ 6.872,20		R\$ 139,49		R\$ 1.673,84

Fonte: Elaborado pela autora

APÊNDICE G – Detalhamento dos custos com material de consumo. Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa – 2015.

MATERIAL DE CONSUMO				
Item	Quantidade/Ano	UND	Valor Unitário(R\$)	Valor Total(R\$)
01 Luva de procedimento em látex	36	cx	R\$ 16,00	R\$ 576,00
02 Compressa de gaze	36	pct	R\$ 46,68	R\$ 1.680,48
03 Abaixador de língua	24	pct	R\$ 4,82	R\$ 115,68
04 Algodão	24	pct	R\$ 24,14	R\$ 579,36
05 Máscara cirúrgica descartável	24	cx	R\$ 11,53	R\$ 276,72
06 Eletrodos	12	pct	R\$ 110,00	R\$ 1.320,00
07 Pasta abrasiva	12	pc	R\$ 180,00	R\$ 2.160,00
08 Gel de condução	4	pc	R\$ 18,90	R\$ 75,60
09				
TOTAL	172		R\$ 412,07	R\$ 6.783,84

Fonte: Elaborado pela autora.

APÊNDICE H – Detalhamento dos custos com material de expediente. Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa – 2015

Item	Quantidade/Ano	Valor Unitário(R\$)	Valor Total(R\$)
01 Cola Bastão	10		R\$ 10,00
02 Corretivo Líquido	10		R\$ 11,00
03 Fita Adesiva 12mm x 30mm	6		R\$ 12,00
04 Fita Adesiva 50mm x 50mm	6		R\$ 13,00
05 Livro de Protocolo	6		R\$ 14,00
06 Caneta Esf. Azul	50		R\$ 15,00
07 Apontador Lápis	12		R\$ 17,00
08 Borracha Branca	12		R\$ 18,00
09 Caneta Marca-texto Amarela	6		R\$ 19,00
10 Caneta Marca-texto Verde	6		R\$ 20,00
11 Clipe 1/0 100 und.	6		R\$ 21,00
12 Clipe 3/0 100 und.	6		R\$ 22,00
13 Etiqueta adesiva cx 25 fol.	12		R\$ 23,00
14 Fita Adesiva Dupla face Branca	6		R\$ 24,00
15 Grampeador 50 fls	5		R\$ 25,00
16 Grampo cx com 5000 und.	15		R\$ 26,00
17 Papel auto-adesivo incolor 25m	6		R\$ 27,00
18 Pincel permanente cx c/ 12 und.	2		R\$ 28,00
19 Pincel Atômico	4		R\$ 29,00
20 Extrator de grampo	20		R\$ 30,00
21 Cola Bastão	24		R\$ 31,00
22 Caneta Esf. Azul	100		R\$ 32,00
23 Apontador Lápis	40		R\$ 33,00
24 Borracha Branca	40		R\$ 34,00
25 Caneta Marca-texto Amarela	25		R\$ 35,00
26 Clipe 3/0 50 und.	18		R\$ 36,00
27 Grampo cx com 5000 und.	10		R\$ 37,00
28 Pincel permanente cx c/ 12 und.	24		R\$ 38,00
29 Pincel Atômico	20		R\$ 39,00
30 Papel A4	20		R\$ 300,00
31 Tonner impressora	4		R\$ 600,00
32			
TOTAL	531		R\$ 1.619,00

Fonte: Elaborado pela autora.

APÊNDICE I – Detalhamento dos custos com material gráfico. Clínica de Fonoaudiologia Professor Fábio Lessa – 2015.

Material Gráfico				
Item	Quantidade/Ano		Valor Unitário(R\$)	Valor Total(R\$)
01 Triagem - bloco com 50 folhas	14		R\$ 6,43	R\$ 90,02
02 Ficha de arquivamento - bloco com 50 folhas	5		R\$ 12,00	R\$ 60,00
03 Termo de compromisso 7 período - bloco com 50 folhas	10		R\$ 6,00	R\$ 60,00
04 Termo de compromisso 5 período - bloco com 50 folhas	4		R\$ 12,50	R\$ 50,00
05 Termo de autorização - bloco com 50 folhas	14		R\$ 5,00	R\$ 70,00
06 Ficha de frequência - bloco com 50 folhas	10		R\$ 8,00	R\$ 80,00
07 Planejamento diário - bloco com 50 folhas	20		R\$ 8,00	R\$ 160,00
08 Evolução - bloco com 50 folhas	20		R\$ 6,00	R\$ 120,00
09 Transferência - bloco com 50 folhas	1		R\$ 43,00	R\$ 43,00
10 Declaração - bloco com 50 folhas	6		R\$ 8,33	R\$ 49,98
11 Atendimentos mensais - bloco com 50 folhas	4		R\$ 14,50	R\$ 58,00
12 Entrevista infantil - bloco com 50 folhas	4		R\$ 24,00	R\$ 96,00
13 Anamnese Voz - bloco com 50 folhas	10		R\$ 19,50	R\$ 195,00
14 Avaliação da Voz - bloco com 50 folhas	10		R\$ 19,50	R\$ 195,00
15 Protocolo CAPE V - bloco com 50 folhas	4		R\$ 8,00	R\$ 32,00
16 Protocolo ESV - bloco com 50 folhas	4		R\$ 8,00	R\$ 32,00
17 Protocolo IDCC - bloco com 50 folhas	4		R\$ 8,00	R\$ 32,00
18 Protocolo IDCM - bloco com 50 folhas	4		R\$ 8,00	R\$ 32,00
19 Protocolo IDV - bloco com 50 folhas	4		R\$ 8,00	R\$ 32,00
20 Protocolo PPAV - bloco com 50 folhas	4		R\$ 12,00	R\$ 48,00
21 Formulário exame (audio) - bloco com 50 folhas	4		R\$ 8,00	R\$ 32,00
22 Formulário exame (audio) - bloco com 50 folhas	4		R\$ 8,00	R\$ 32,00
23 Ocorrências - bloco com 50 folhas	14		R\$ 6,43	R\$ 90,02
24 Encaminhamento - bloco com 50 folhas	14		R\$ 5,00	R\$ 70,00
25 Identificação - bloco com 50 folhas	14		R\$ 6,43	R\$ 90,02
26				
TOTAL	206		R\$ 278,62	R\$ 1.849,04

Fonte: Elaborado pela autora.