

PRISCILA DE ALMEIDA

**GESTÃO DE CUSTOS DE DIAGNÓSTICO POR IMAGEM: ESTUDO EM
UMA CLÍNICA MÉDICA DE CURITIBA**

CURITIBA

2012

PRISCILA DE ALMEIDA

**GESTÃO DE CUSTOS DE DIAGNÓSTICO POR IMAGEM: ESTUDO EM
UMA CLÍNICA MÉDICA DE CURITIBA**

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do título de especialista em Contabilidade e Finanças.

Prof. Orientador: Dr. Romualdo Douglas Colauto

CURITIBA

2012

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO
PARECER FINAL

NOME DO (A) ALUNO (A): PRISCILA DE ALMEIDA

TÍTULO DO TRABALHO: GESTÃO DE CUSTOS DE DIAGNÓSTICOS POR IMAGEM: ESTUDO EM UMA CLÍNICA MÉDICA DE CURITIBA

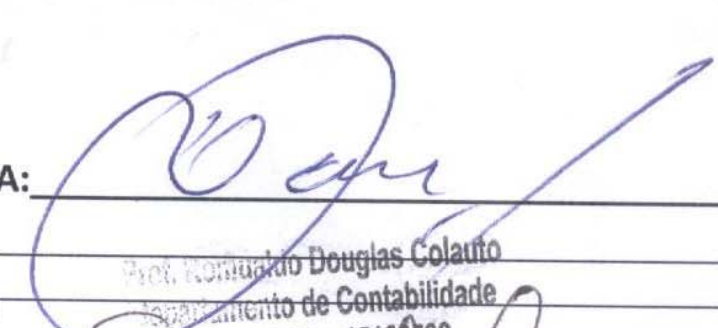
NOME DO PROFESSOR ORIENTADOR: ROMUALDO DOUGLAS COLAUTO

PARECER DO PROFESSOR ORIENTADOR:

O trabalho está bem desenvolvido. Resumido e organizado a teoria.

NOTA: 9,0 (Nove)

) ASSINATURA:



Prof. Romualdo Douglas Colauto
Departamento de Contabilidade
Fone: 3362087 - 15162532

NOME DO PROFESSOR DESIGNADO: Moisés Prates Silveira

NOTA: 9,0 (Nove)

) ASSINATURA:



CONCEITO FINAL: _____ ()

COORDENADOR DO CURSO:

ASSINATURA: _____

DATA: ____/____/____

À Deus;

Aos meus pais Osvaldo e Maria;

Aos meus irmãos;

Ao meu amado noivo Leandro;

Aos verdadeiros amigos;

A mim mesmo, pela honra de mais esta conquista.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pela oportunidade de viver, pela oportunidade de ter fé, pela oportunidade de ter uma mãe, um pai, uma família. Agradeço a Deus, por iluminar o meu caminho e guiar-me até aqui, mais um passo dentre muitos que dei e que ainda darei.

Agradeço a meus pais por minha educação, pelos ensinamentos e pela formação de minha conduta. Sem a dedicação deles, jamais seria o que sou, jamais chegaria onde cheguei.

Agradeço ao meu noivo Leandro, pelo amor, pela compreensão, pelo apoio, por estar comigo em todos os momentos, mais do que tudo, por ter atravessado meu caminho, de onde nunca mais sairá. Amo você.

Agradeço a minha família, que me acolheu e me acolhem todos os dias, fazendo-me completa em cada momento, inclua-se neste item família, não apenas os laços de sangue, mas todos aqueles com quem o amor fraterno já se firmou.

Agradeço ao professor orientador, doutor Romualdo Douglas Colauto, pessoa inigualável em profissionalismo, austeridade, competência e excelência no desenvolvimento de suas funções. Sem sua participação este projeto jamais se realizaria, em tempo, com a qualidade e relevância em que se moldou.

Agradeço também aos poucos e verdadeiros amigos, sobretudo aqueles que mesmo não sabendo o valor que tem em minha vida, fazem com que me sintam bem, feliz, e sabendo com quem a qualquer momento contar.

"Para realizar grandes conquistas, devemos não apenas agir, mas também sonhar; não apenas planejar, mas também acreditar."

(Anatole France)

RESUMO

ALMEIDA, P., **Gestão de custos de diagnóstico por imagem: Estudo em uma clínica médica de Curitiba.** Junho de 2012. (Especialização em Contabilidade e Finanças), - Programa de Pós-Graduação do Departamento de Contabilidade do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná – UFPR, Curitiba.

O objetivo deste estudo consiste em analisar os custos dos procedimentos de diagnóstico por imagem de uma clínica médica de Curitiba de acordo com o Custeio por Absorção. A metodologia utilizada foi estudo de caso com objetivo descritivo o que permite um conhecimento amplo e detalhado quando envolve a profunda dedicação do pesquisador. Os dados foram levantados e fornecidos por profissionais responsáveis da clínica médica. O trabalho inicia-se com revisão da teoria sobre conceitos básicos de custos e o próprio custeio por absorção. Apresentando em seguida os dados obtidos e seus reflexos, quando aplicados ao método de custeio proposto. Através do custeio por absorção foi possível chegar ao custo dos serviços prestados pela Clínica Médica e constatar que em alguns serviços o custo é mais alto que o preço de venda. Conclui-se com algumas recomendações e sugestões quanto aos procedimentos adotados nesta atividade.

Palavras-chave: Contabilidade, Custeio por absorção, Custos.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Esquema de custeio por absorção.....	15
Figura 2: Apropriação dos custos indiretos utilizando o rateio por coeficientes.....	17
Figura 3: Apropriação dos custos indiretos utilizando o rateio por centro de custos.....	18
Figura 4: Organograma.....	21

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Custos Diretos.....	22
Quadro 2: Custos Indiretos.....	22
Quadro 3: Rateio com base no total dos custos diretos.....	23
Quadro 4: Rateio com base na mão de obra direta.....	23
Quadro 5: Custo unitário com base na mão de obra direta.....	24
Quadro 6: Receita.....	24
Quadro 7: DRE.....	25

SUMÁRIO

AGRADECIMENTOS	IV
RESUMO	VI
LISTA DE FIGURAS	VII
LISTA DE QUADROS	VIII
INTRODUÇÃO	10
1.1 PROBLEMA DE PESQUISA.....	10
1.2 OBJETIVOS.....	11
1.2.1 Objetivo Geral	11
1.2.2 Objetivos Específicos	11
1.3 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO.....	12
1.4 ORGANIZAÇÃO DO CONTEÚDO.....	13
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	14
2.1 CUSTEIO POR ABSORÇÃO.....	14
2.2 MÉTODOS PARA DISTRIBUIÇÃO DOS CUSTOS VARIÁVEIS E FIXOS EM ATIVIDADES DE DIAGNÓSTICO POR IMAGEM.....	17
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	20
3.1 CARACTERIZAÇÃO DO EMPREENDIMENTO.....	21
4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS	22
4.1 ANÁLISE DO RESULTADO.....	22
5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	26
5.1 CONCLUSÕES.....	26
5.2 RECOMENDAÇÕES PARA FUTUROS ESTUDOS.....	27
REFERÊNCIAS.....	28

1 INTRODUÇÃO

Este capítulo mostra uma visão geral acerca da utilização dos métodos de custeio nas organizações. Inicialmente apresenta-se o problema da pesquisa, após, os objetivos do estudo, os pressupostos da pesquisa, as justificativas e como o trabalho está estruturado.

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

Com a globalização da economia, as empresas que optam pelo gerenciamento de custos, têm uma vantagem competitiva em relação a concorrência. Segundo Guimarães (2002), a contabilidade de custos utiliza técnicas específicas para identificar, classificar e registrar os custos ligados diretamente à produção seja de bens ou serviços.

A busca pelo menor custo afeta a funcionalidade e qualidade dos produtos e ou serviços. Porém as empresas que buscam excelência devem fazer tal planejamento para que a redução dos custos não afete o produto e com isso a rentabilidade aumente, sem trazer prejuízos ao consumidor final. Conforme Finkler (1994) contabilidade de custos é um elemento da gerência financeira que gera informações sobre os custos de uma organização e seus componentes.

Na atualidade empresas competitivas devem estar atentas as ferramentas que possibilitam um maior controle da organização seja através de estoque, dos custos, da gestão de pessoas, entre outros. Os gestores e acionistas buscam a melhoria contínua além da vantagem competitiva, trata-se de um trabalho focado e interminável, no qual são aplicadas diversas técnicas para manter a sintonia entre o mercado e as empresas.

Chiavenato (2004) reforça a ideia de que o foco das organizações deve ser tanto na satisfação dos clientes internos quanto externos. Além da apuração dos custos nestes dois ambientes.

Neste contexto a estrutura de precificação mudou antes se calculavam os custos para definir o preço de venda, hoje quem define o preço não é mais a empresa e sim o mercado (cliente externo), com esta mudança as organizações tem se desdobrado para ajustar os custos de acordo com o que o mercado está disposto a pagar.

O presente estudo torna-se necessário para o levantamento dos custos na Clínica médica X. Hoje nesta clínica a gestão de custos não é utilizada como ferramenta para tomada de decisão devido a falta de conhecimento e controle da gestão e o objetivo deste trabalho é justamente analisar os custos dos procedimentos de diagnóstico por imagem de acordo com o Custeio por Absorção.

Os custos dos produtos e/ou serviços assumem um papel de fundamental importância, pois afetam decisões estratégicas da organização como um todo, com efeitos percebidos no longo prazo. O sistema de custeio tem um grau elevado de importância e vem sendo um diferencial nas organizações, tanto na apuração do lucro quanto na formação do preço de venda. Não sendo diferente nas empresas do segmento hospitalar. A gestão de custos tem função fundamental para uma administração eficaz. Nesta perspectiva, a pesquisa pretende responder a seguinte questão-problema: **quais são os custos no diagnóstico por imagem de uma clínica médica de Curitiba/PR?**

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

O estudo tem como objetivo geral analisar os custos dos procedimentos de diagnóstico por imagem de uma clínica médica de Curitiba de acordo com o Custeio por Absorção.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Levantar os gastos com procedimentos de Raio-X, Mamografia, Ultrassonografia, Densitometria Óssea;
- Propor metodologias para distribuição dos custos indiretos por procedimentos; e
- Mostrar o comportamento dos custos para realização dos procedimentos de diagnóstico por imagem da clínica médica de acordo com o Custeio por Absorção.

1.3 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO

Existem muitas ferramentas sendo desenvolvidas e usadas nas empresas para gerenciar, entre elas a Gestão de Custos, trata-se de uma abordagem flexível e aplicável a qualquer tipo e tamanho de organização. O que torna importante o estudo deste tema é que a empresa foco deste trabalho não possui uma estrutura de custos ajustada para auxiliar o processo de tomada de decisão. E com isso muitas clínicas não conseguem manter-se no mercado devido aos altos custos deste segmento.

De acordo com Kotler e Armstrong (1995), serviços são produtos que consistem em atividades, benefícios ou satisfações ofertadas para venda, e tem como característica principal a intangibilidade e embora sejam pagos, não resultam em propriedade.

As prestadoras de serviço na área da saúde como hospitais, clínicas e laboratórios, têm altos custos seja em investimento tecnológico (equipamentos), sendo que estes são fundamentais já que os equipamentos mais sofisticados possibilitam diagnósticos mais precisos na população, e também em custos com pessoas, com profissionais qualificados (médicos, enfermeiros, técnicos, entre outros), incidindo sobre estes, por exemplo, a insalubridade (por motivo de periculosidade seja no contato com material infectante ou na radiação) e a participação ativa dos sindicatos.

Segundo Falk (2001) na visão da Associação Americana de Hospitais (AHA), já em 1980, os hospitais foram considerados como organizações particularmente complexas para a prestação de atividades altamente importantes na sociedade. Eles apresentavam níveis significativos de gastos e, frequentemente, foram os maiores empregadores dentro da comunidade onde estavam instalados.

O intuito deste trabalho é apresentar as utilidades desta ferramenta, além de auxiliar as demais clínicas de médio e pequeno portes na organização de sua administração, sendo que em sua grande maioria a gestão é feita por médicos.

1.4 ORGANIZAÇÃO DO CONTEÚDO

A pesquisa está dividida em cinco capítulos. No primeiro capítulo apresenta-se a introdução ao estudo, bem como o problema levantado, os pressupostos, os objetivos geral e específicos, finalizando com a justificativa do estudo e organização do conteúdo.

No segundo capítulo apresenta-se o referencial teórico. Primeiramente aborda-se o custeio por absorção em sua forma mais abrangente evidenciando suas principais vantagens e diferenciação com os demais tipos de custeio. Na sequência trata-se sobre os métodos para distribuição dos custos variáveis e fixos em atividades de diagnóstico por imagem.

No terceiro capítulo são explicitados o método e as técnicas da pesquisa, enfocando o delineamento da pesquisa e o objetivo do estudo. Em seguida discorre-se para análise dos dados e as limitações da pesquisa. No quarto capítulo descrevem-se os resultados do estudo e analisam-se as evidenciações de acordo com os dados disponibilizados pela empresa. No quinto e último capítulo apresentam-se as conclusões da pesquisa e as recomendações para estudos futuros.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

O referencial teórico está dividido em duas seções. A primeira trata do custeio por absorção. Na segunda e última seção abordam-se os métodos para distribuição dos custos variáveis e fixos em atividades de diagnóstico por imagem.

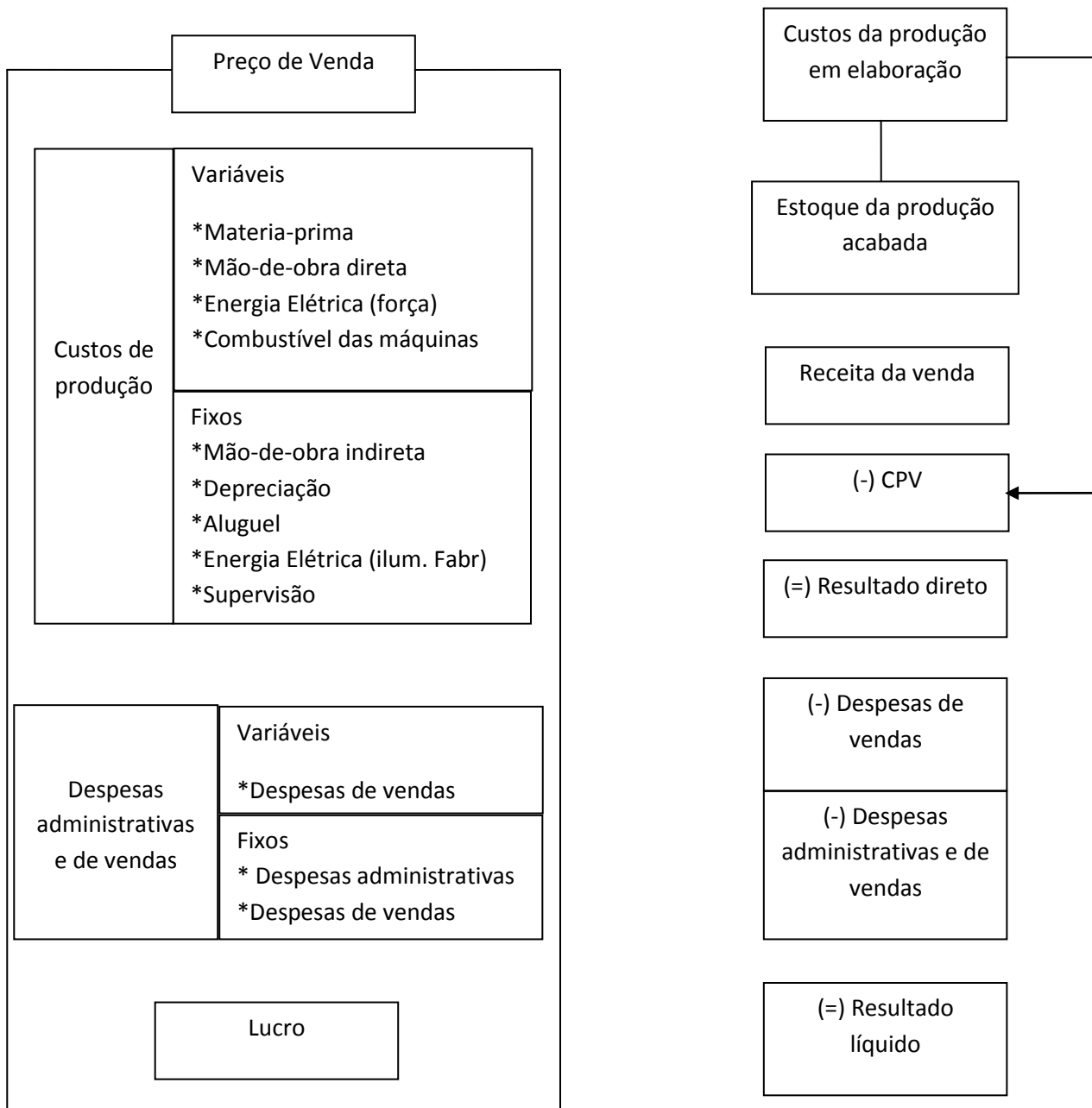
2.1 CUSTEIO POR ABSORÇÃO

O Custeio é um método para apuração e apropriação dos custos de determinado produto ou serviço. O custeio é utilizado para melhor mensuração dos custos, visando aprimorar o gerenciamento da lucratividade. Para Perez Junior e Oliveira (2007) no custeio por absorção, todos os custos de produção são alocados aos bens ou serviços produzidos, o que compreende todos os custos (variáveis, fixos, diretos e indiretos). Os custos diretos, por meio da apropriação direta, enquanto os custos indiretos, por meio de sua atribuição com base em critérios de rateio.

As principais características para Ferreira (2007) são: origem no chão de fábrica; orientado para controle da produção; produção como elemento gerador de riqueza; todos os custos são passíveis de serem imputados aos produtos; lucro unitário como parâmetro de riqueza; projetado para monitorar a produção em termos de volume, tempo e custo.

De acordo com Martins (1996) o Custeio por Absorção, foco desta pesquisa, é o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos. Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção, todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos, conforme Figura 1.

Figura 1: Esquema básico do custeio por absorção.



Fonte: STARK, (2007 p. 164)

Na figura acima conforme Stark (2007) podemos observar que a formação do preço de venda é composta de todos os custos de produção (fixos e variáveis), excluem-se apenas os gastos não fabris, considerados como despesas como despesas administrativas e de vendas. E com a margem de comercialização adotada se obtêm o lucro desejado.

Uma das principais vantagens deste método é que os custos, por não serem ligados a cada produto, são quase sempre distribuídos com base de critérios de rateio. Para Ferreira (2007) este método tem como vantagem trazer melhores informações à gerência, para o estabelecimento dos preços de venda, visando a recuperação de todos os custos incorridos pela empresa.

Já como desvantagem ainda de acordo com o mesmo autor tem-se os custos fixos que podem alocar mais custos a um produto que a outros com base em critérios de rateio. Além da dependência do volume de produção, pois alterações no volume fazem com que o montante de custos indiretos alocados aos produtos varie, assim quando o volume aumenta, o custo unitário diminui e quando o volume diminui o custo unitário aumenta.

Segundo Souza e Clemente (2007), este método espelha o lucro em função do volume produzido, com objetivo de mensurar os custos de produtos, avaliar estoques e avaliar o resultado operacional. Ainda de acordo com o mesmo autor, no custeio por absorção, qualquer custo para ser classificado como direto precisa atender a dois atributos: facilidade de identificação por produto e confiabilidade no processo de mensuração.

Segundo Ferreira (2007) na literatura existe outras denominações do custeio por absorção como: custeio pleno, custeio convencional, custeio tradicional, custeio integral ou custeio global, entretanto no Brasil o custeio por absorção é o único legalmente aceito para avaliação de estoques e também na elaboração do balanço patrimonial e demonstrações de resultados.

O custeio por absorção pode ter enfoque total ou parcial do custo fixo, mas sempre haverá a necessidade de efetuar rateios dos custos fixos, por departamentos ou produtos.

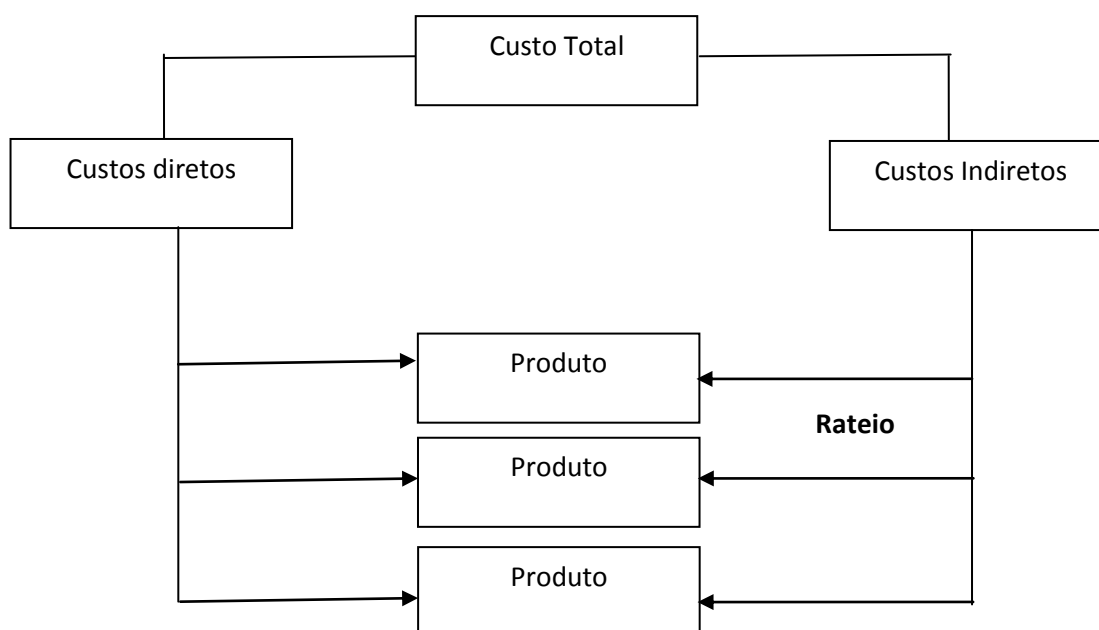
Para Ferreira (2007) o esquema de apuração é composto por cinco etapas: separação de custos e despesas; apropriação dos custos diretos e indiretos à produção realizada no período; apuração do custo da produção acabada; apuração do custo dos produtos vendidos; apuração do resultado. De acordo com Ferreira (2007, pág. 158): “O custo por absorção pode ser mensurado por meio da aplicação da seguinte fórmula: $\text{Custo} = (\text{custos fixos} + \text{custos variáveis}) / \text{produção do período}$ ”.

2.2 MÉTODOS PARA DISTRIBUIÇÃO DOS CUSTOS VARIÁVEIS E FIXOS EM ATIVIDADES DE DIAGNÓSTICO POR IMAGEM

Os avanços na área médica em tecnologia são frequentes e o preço dos serviços cobrados pelos hospitais tende a ser cada vez maiores. Os hospitais possuem características próprias por terem como finalidade básica manutenção e restabelecimento da saúde do paciente.

Os custos indiretos terão de ser alocados aos produtos por meio de critérios de rateio, que pressupõem que exista relação de proporcionalidade entre os custos indiretos e o objeto de custeio, que pode ser realizada por meio de duas técnicas, conforme Figura 2 e 3.

Figura 2: Apropriação dos custos indiretos utilizando o rateio por coeficientes



Fonte: STARK, (2007 p. 161)

Esse rateio é realizado pela adoção de um índice que direcionará a distribuição do custo indireto total aos produtos. Essa distribuição é feita da seguinte forma: calcula-se a porcentagem que os produtos consomem do índice adotado, então apropriam-se os custos indiretos baseados na porcentagem encontrada. O custo total de cada produto é determinado pela equação:

$$CT(x) = CD(x) + \%MP(x) \times CI$$

Onde:

CT(x) = custo total do produto x

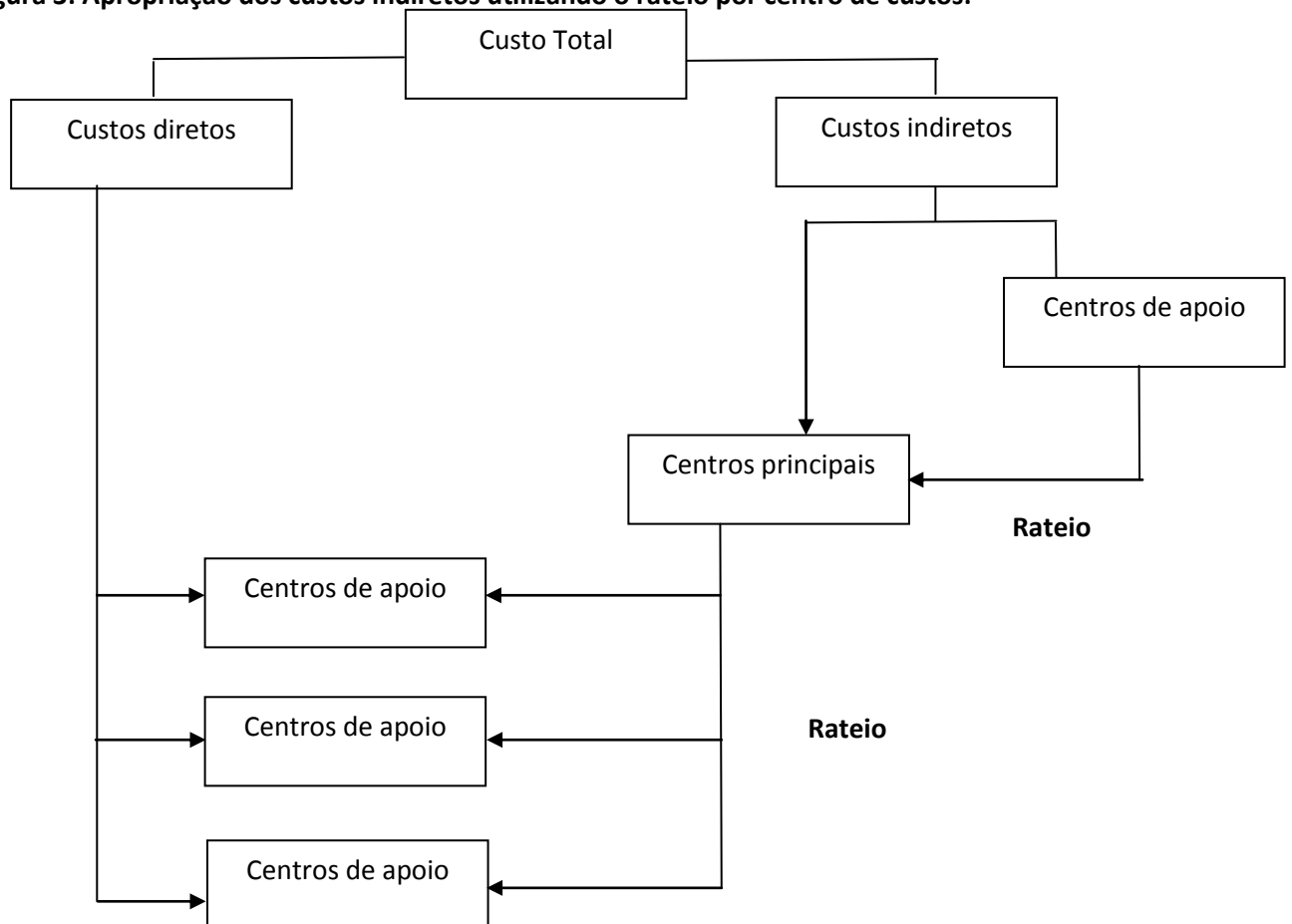
CD(x) = custos diretos do produto x

CI = custos indiretos totais

%MP(x) = porcentagem de matéria-prima consumida pelo produto. Utilizou-se o índice de MP (poderia ser substituído por qualquer outro).

A outra forma de rateio é através de centro de custos. Um departamento é na maioria das vezes um centro de custos (CC), ou uma parte de um centro de custos que engloba mais de um departamento, isso vai depender da forma de agregação que mais convém aos objetivos do sistema de custeio. Na Figura 3 apresenta-se um esquema de apropriação dos custos indiretos utilizando o rateio por centro de custos.

Figura 3: Apropriação dos custos indiretos utilizando o rateio por centro de custos:



Fonte: STARK, (2007 p. 163)

A apropriação dos custos dos centros de apoio para os centros de custos principais pode ser feita por intermédio de três técnicas: alocação direta, seqüencial ou recíproca.

A alocação direta aloca o custo total de cada centro de custo de apoio diretamente aos principais, já a seqüencial permite o reconhecimento parcial de serviços prestados pelos centros de apoio aos demais por fim a alocação recíproca aloca custos levando totalmente em conta os serviços prestados mutuamente entre todos os departamentos de apoio.

Já que a apropriação dos custos indiretos é um pouco mais complicada, pois não podem ser apropriados de forma direta e objetiva é com base nos critérios de rateio citados que os custos indiretos são alocados aos produtos e/ou serviços.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A metodologia tem como função, mostrar o caminho para realização de pesquisas desde o seu planejamento até a execução e conclusão das informações obtidas. Quanto a Abordagem o método utilizado foi a pesquisa qualitativa que busca estabelecer padrões de comportamento. O objetivo da pesquisa é descritivo, ou seja, visa descrever as características de determinada população/organização, no caso a Clínica X.

Segundo Ferrari (1982, p. 209): “A pesquisa bibliográfica tem por finalidade conhecer as atribuições científicas que se efetuaram sobre determinado assunto”.

A pesquisa bibliográfica reúne obras publicadas em relação ao tema de assunto, sendo que os tipos de pesquisa bibliográfica podem ser realizados em publicações avulsas, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses, artigos e também meios de comunicação orais como o rádio, gravações em fita e audiovisuais. Os vários tipos de pesquisas bibliográficas servem para que o pesquisador entre em contato com tudo o que foi escrito, dito ou filmado sobre determinado assunto.

De acordo com Severino (1941, p. 78): “Terminado o levantamento bibliográfico, é chegado o momento de iniciar o trabalho da pesquisa propriamente dita, o momento da leitura e da documentação”. Serão utilizados os seguintes documentos: notas fiscais, balanço patrimonial, fluxo de caixa, DRE, entre outros documentos fornecidos pela empresa.

Quanto ao estudo de caso, este pode ser utilizado tanto em pesquisas exploratórias quanto descritivas e explicativas, neste caso será realizada uma pesquisa com objetivo descritivo. De acordo com Ruiz (2006, p.73, apud Yin 1981, p. 23): “O estudo de caso é um estudo empírico que investiga um fenômeno atual dentro do seu contexto de realidade, quando as fronteiras são utilizadas várias fontes de evidência”.

O estudo de caso permite um conhecimento amplo e detalhado quando envolve a profunda dedicação do pesquisador. Primeiramente será realizada a pesquisa bibliográfica para embasamento teórico, com o objetivo de agrupar a opinião dos autores mais consolidados no tema desta pesquisa. Em segundo

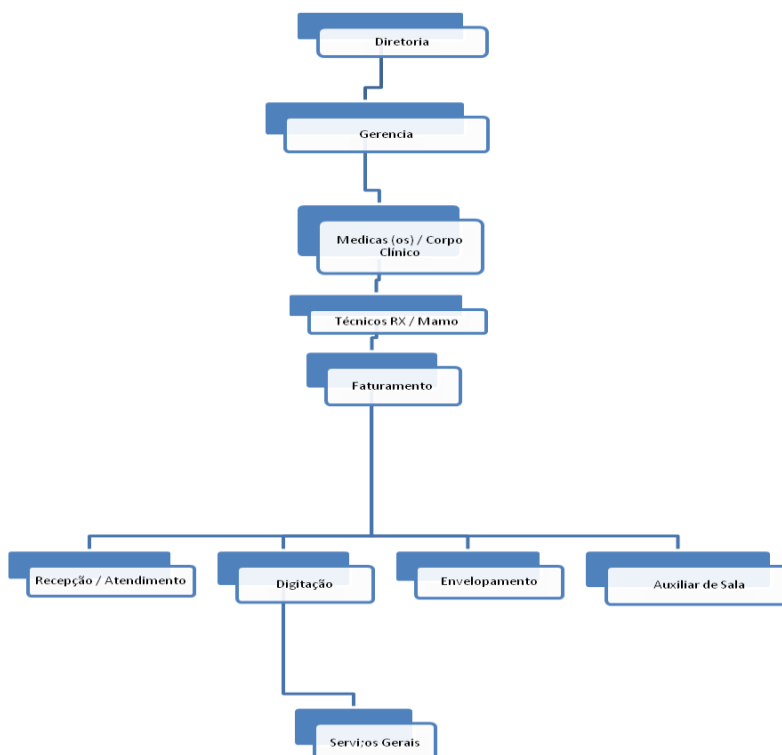
lugar os demonstrativos e demais documentos disponibilizados pela empresa serão computados e transformados em planilhas e relatórios, além de utilizar tabelas, gráficos e figuras ilustrativas.

3.1 CARACTERIZAÇÃO DO EMPREENDIMENTO

A empresa é uma clínica que está a mais de 16 anos no mercado, atuando no segmento de radiologia/diagnóstico por imagem. Trata-se de uma empresa familiar que realiza exames de: Ultrassonografia/ Ecografia, Mamografia, Raios-X, Densitometria Óssea e Doppler. Esta possui aproximadamente 30 funcionários, com exceção dos 8 médicos que fazem parte do corpo clínico e prestam serviço para empresa. Hoje a clínica possui credenciamento com 30 convênios, sendo 5 à vista, atendimento tanto particular quanto convênio.

É importante salientar que a empresa trabalha com sistema digital, no qual é possível formatar as imagens antes da impressão, o que diminui os gastos com impressão e a exposição dos pacientes.

Figura 4: Organograma



FONTES: DADOS DA EMPRESA

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

4.1 ANÁLISE DO RESULTADO

Os dados apresentados neste estudo, para o custeio por absorção são de origem real, coletados em dezembro de 2011, por meio de acesso aos controles da empresa, para utilização neste estudo.

A metodologia utilizada para rateio dos custos indiretos foi por coeficiente conforme quadro abaixo:

Quadro 1: Custos Diretos

Custos Diretos	Valor Total	Raios-X	Densitometria Óssea	Mamografia	Ultrassonografia
MP	9.700,00	3.000,00	200,00	5.000,00	1.500,00
MOD	27.600,00	2.800,00	2.800,00	4.000,00	18.000,00
Total	37.300,00	5.800,00	3.000,00	9.000,00	19.500,00

FONTE: DADOS DA EMPRESA

A matéria prima foi alocada aos produtos com base no sistema de controle de estoques que a empresa dispõe. Já a mão de obra foi alocada com base nas horas trabalhadas para cada serviço.

Quadro 2: Custos Indiretos

Custos Indiretos	
Depreciação	10.000,00
Seguro	6.000,00
Materiais Diversos	4.000,00
Mão de Obra Indireta	7.000,00
Manutenção	50.000,00
Total	77.000,00

FONTE: DADOS DA EMPRESA

Os custos indiretos estão ligados aos serviços prestados, mas não são alocados diretamente devido à ausência da relação causa e efeito. Por este motivo necessitam de alguns critérios de rateio para alocação destes custos a cada procedimento/exame. A depreciação foi calculada com base nos equipamentos que a clínica utiliza (três aparelhos de ultrassonografia, um mamógrafo, um aparelho de densitometria óssea, dois aparelhos de raios-X, e um CR – Console).

Este equipamento tem tudo que é necessário para fornecer uma capacidade de diagnóstico superior incluindo alta resolução, controle de alcance dinâmico como configuração padrão, e outras configurações de processamento de imagem.

Quadro 3: Rateio com base no total dos custos diretos

Serviços	Custos Diretos	Proporção	Custos Indiretos	Total dos Custos
Raio-X	5.800,00	15,55%	11.973,19	17.773,19
Densitometria Óssea	3.000,00	8,04%	6.193,03	9.193,03
Mamografia	9.000,00	24,13%	18.579,09	27.579,09
Ultrassonografia	19.500,00	52,28%	40.254,69	59.754,69
	37.300,00	100%	77.000,00	114.300,00

FONTE: DADOS DA EMPRESA

Neste critério de rateio o cálculo dos custos é feito com base no total dos custos diretos, mas também pode ser com base na mão de obra direta conforme quadro 4 abaixo:

Quadro 4: Rateio com base na mão de obra direta

Serviços	MP	MOD	Proporção	Custos Indiretos	Total dos Custos
Raio-X	3.000,00	2.800,00	10,14%	7.811,59	13.611,59
Densitometria Óssea	200,00	2.800,00	10,14%	7.811,59	10.811,59
Mamografia	5.000,00	4.000,00	14,49%	11.159,42	20.159,42
Ultrassonografia	1.500,00	18.000,00	65,22%	50.217,39	69.717,39
	9.700,00	27.600,00	100%	77.000,00	114.300,00

FONTE: DADOS DA EMPRESA

Percebe-se que o total dos custos permanece inalterado nestes dois critérios de rateio, entretanto o custo por serviço sobre leve alteração.

Quadro 5: Custo unitário com base na mão de obra direta

Serviços	Total dos Custos	Quantidade	Custo Unitário
Raio-X	13.611,59	552	24,66
Densitometria Óssea	10.811,59	242	44,68
Mamografia	20.159,42	571	35,31
Ultrassonografia	69.717,39	1.222	57,05
	114.300,00	2.587	161,69

FONTE: DADOS DA EMPRESA

Neste quadro é possível visualizar o custo unitário com base na mão de obra direta. Sendo que em média o Raio-X custa para a clínica em torno de R\$ 25,00, a densitometria R\$ 45,00, a mamografia R\$ 35,00 e a ultrassonografia R\$ 57,00.

É importante salientar que estes valores representam a média, isso porque cada exame utiliza quantidades diferentes de matéria prima, no caso do raio-X se for criança utiliza muitas vezes um filme menor, entretanto o tempo de execução é diretamente afetado pois a resistência para realização do procedimento, portanto o custo menor de matéria prima é compensado pelo custo maior referente ao tempo excedido para realização do procedimento. É possível fazer esta comparação para todos os procedimentos já que a clínica tem atendimento infantil e adulto.

Quadro 6: Receita

Serviços	Quantidade	Preço Médio	Receita Líquida
Raio-X	552	20,00	11.040,00
Densitometria Óssea	242	140,00	33.880,00
Mamografia	571	150,00	85.650,00
Ultrassonografia	1.222	100,00	122.200,00
	2.587	410,00	252.770,00

FONTE: DADOS DA EMPRESA

De acordo com os dados simulados no custeio por absorção se tem a receita de dezembro de 2011, R\$ 252.770,00.

Quadro 7: DRE

DRE	
Receita de Vendas (líquidas)	252.770,00
(-) CPV	114.300,00
(=) Lucro Bruto	138.470,00
(-) Despesas Operacionais	50.000,00
(=) Lucro Líquido	88.470,00

FONTE: DADOS DA EMPRESA

No Demonstrativo de Resultado de Exercício nota-se que por mais que o preço médio seja em alguns procedimentos seja muito próximo do custo, em outros a margem é bem expressiva, o que possibilita um retorno positivo representado pelo lucro de R\$ 88.470,00.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

5.1 CONCLUSÕES

O objetivo deste estudo de caso consistiu em analisar os custos dos procedimentos de diagnóstico por imagem de uma clínica médica de Curitiba de acordo com o custeio por absorção e propor metodologias para distribuição dos custos indiretos além de mostrar o comportamento dos custos com o custeio por absorção.

Primeiramente foi realizada a pesquisa bibliográfica para embasamento do estudo, após foram analisados os documentos disponibilizados pela empresa para a utilização do custeio por absorção e por fim foram realizados os cálculos pelo custeio por absorção.

Através do custeio por absorção foi possível chegar ao custo dos serviços prestados pela Clínica Médica e constatar que em alguns serviços o custo é mais alto que o preço de venda.

É importante salientar que cada exame utiliza quantidades diferentes de matéria prima, no caso do raio-X por exemplo, se for infantil utilizará muitas vezes um filme menor, entretanto o tempo de execução é diretamente afetado pois a resistência para realização do procedimento, portanto o custo menor de matéria prima é compensado pelo custo maior referente ao tempo excedido para realização do procedimento. É possível fazer esta comparação para todos os procedimentos já que a clínica tem atendimento infantil e adulto.

Dentre os serviços prestados o único que representa prejuízo é o Raio-X, entretanto ele acaba levando pacientes para realização dos demais exames os quais tem uma margem de lucro significativa. Portanto é de intuito da instituição manter este exame mesmo com o prejuízo constante.

Portanto conclui-se que os objetivos do estudo foram alcançados e o método de custeio por absorção é adequado para levantamento dos custos da clínica em estudo.

5.2 RECOMENDAÇÕES PARA FUTUROS ESTUDOS

Como contribuição fica a possibilidade de novos estudos no ramo de clínicas, laboratórios, hospitais, segmentos de grande potencial, mas que trabalham com altos custos e necessitam de gestores capacitados além de maiores estudos para incentivo e maior auxílio a saúde da população.

REFERÊNCIAS

CHIAVENATO, Idalberto. **Empreendedorismo: dando asas ao espírito empreendedor**. São Paulo: Saraiva, 2004.

CLEMENTE, Ademir e SOUZA, Alceu. **Gestão de Custos (aplicações operacionais e estratégicas)**. São Paulo. Editora Atlas S.A. 2007

FALK, James Anthony. **Gestão de Custos para Hospitais**. São Paulo: Atlas, 2001.

FERRARI, Alfonso Trujillo. **Metodologia da Pesquisa Científica**. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1982.

FERREIRA, José Antônio Stark. **Contabilidade de Custos**. Pearson Prentice Hall. São Paulo. 2007.

GUIMARÃES, Marcos Freire. **Contabilidade de Custos**. 4 ed. Brasília: Vestcon, 2002

KOTLER, Philip e ARMSTRONG, Gary. **Princípios de Marketing**. 7 ed. Editora LTC – Livros Técnicos e Científicos Editora S.A..1995, Rio de Janeiro.

MARTINS. Elizeu. **Contabilidade de Custos**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

OLIVEIRA, Luís Martins e PEREZ JUNIOR, José Hernandez. **Contabilidade de Custos para não Contadores**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

RUIZ, João Álvaro. **Metodologia Científica**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do Trabalho Científico**. 21 ed. São Paulo: Cortez, 1941.