

IMPLANTAÇÃO DE SISTEMA DE RATEIO PARA IDENTIFICAÇÃO DO CUSTO EM CLÍNICA MULTIDISCIPLINAR

*IMPLANTATION OF RATEIO SYSTEM FOR COST IDENTIFICATION IN A
MULTIDISCIPLINARY CLINIC*

Anna Sofia **NERI**
Universidade Nove de Julho
sofiaadm@hotmail.com

Estela **CAPELAS**
Universidade Nove de Julho
estelacapelas@yahoo.com.br

Renato Ribeiro Nogueira **FERRAZ**
Universidade Nove de Julho
renatoferraz@uninove.br

Artigo recebido em 04/2015 – Aprovado em 03/2016

Resumo

Este artigo objetivou apresentar o trabalho de identificação do custo de cada sala em uma clínica ambulatorial multidisciplinar, a fim de fornecer aos gestores uma base de valor mensal a ser repassado por cada profissional de saúde pela ocupação dessa. Foi realizado um estudo da estrutura da clínica, onde foi definida, em metros quadrados, a área de ocupação de cada serviço. Em seguida o custo foi rateado, alocando um valor a cada sala, proporcional ao espaço ocupado. A aplicação do rateio possibilitou aos gestores da clínica visualizar o valor de custo por sala, que serviu como base para negociação de um aluguel a ser repassado mensalmente por cada profissional, de acordo com sua ocupação, minimizando o risco de prejuízo da clínica pela variação de sua produtividade, bem como, deixando claras as condições de repasse no momento de contratação do aluguel pelos profissionais, promovendo maior confiança e segurança na relação contratual.

Palavras-chave: Gestão em Saúde; Custos; Alocação de Custos; Ambulatório; Custos por Absorção.

<http://periodicos.unifacef.com.br/index.php/rea>

ABSTRACT

This paper aims at identifying the cost of each room in a multidisciplinary outpatient clinic, in order to provide managers a valuable basis for definition of monthly value to be passed for each health professional by the occupation of the room. We conducted a study of the structure of the clinic, set in square meters, for the area of occupancy for each service. Then the cost was prorated, allocating value to each room, proportional to the space occupied. The application of assessment allowed the clinic managers view the cost of each room, serving as basis for negotiating a rental value to be transferred monthly for each healthcare professional, according to their occupation, minimizing the risk of debt to the clinic by the variation in productivity, as well as making clear the conditions for transfer at the moment of hiring by professionals promoting greater confidence and security in the contractual relationship.

KEYWORDS: *management in health; Costs; Cost allocation; Outpatient Clinic; Cost by Absortion.*

1. INTRODUÇÃO

Nos últimos 30 anos, a administração debruçou-se sobre o desenvolvimento e aprimoramento das teorias de custos. Já no início do século XX, Taylor e Ford foram perspicazes ao apontarem a importância do aumento da produtividade do trabalhador e da redução de custos do trabalho (CHIAVENATO, 2011). À princípio, os administradores profissionais focaram no aumento da produtividade via inovação tecnológica, de onde derivou o rápido desenvolvimento da cibernética e das ciências computacionais (MARTINEZ & ALVES FILHO, 2011). No entanto, com a crise do petróleo e a reestruturação da cadeia produtiva nas décadas de 1970 e 1980 (MARQUES, 1997) ficou evidente a necessidade de aumentar a produtividade do trabalhador por meio da redução de custos.

Primeiramente, foram as indústrias que passaram pelo processo de apuração de custos, seguidas pelo agro-negócio e finalmente pelo setor de serviços. Ainda que na atualidade as grandes organizações tenham o custo direto e indireto de seus processos de trabalho apurados, em empresas familiares, isso ainda não é regra, e vem aos poucos se expandindo. Esse é o caso da clínica do presente estudo.

A clínica, objeto de estudo deste relato, foi criada com a finalidade de oferecer um espaço no qual os profissionais de saúde da região pudessem dispor de um ambiente confortável e seguro para atendimento de seus pacientes, sem a necessidade de montar um consultório particular. A estrutura é composta por diversos serviços, desde consultórios médicos, sala para exame de audiometria, sala para coleta de exames laboratoriais, sala de procedimentos, sala de fisioterapia e sala para realização de exames de ultrasonografia.

Desde sua fundação, a clínica estabeleceu como forma para pagamento pelo uso da estrutura da clínica um percentual do valor do atendimento realizado pelo profissional. Este valor é utilizado pelos gestores da clínica para pagamento dos custos para funcionamento da estrutura. Entretanto, à medida que a clínica iniciou suas atividades, percebeu-se que o valor repassado, proveniente dos atendimentos, era insuficiente

para suprir os custos da clínica, além de ser muito variável, pois dependia diretamente do volume de atendimento de cada profissional. Em saúde não é incomum o pagamento por produção, até mesmo o Sistema Único de Saúde já o fez logo após sua implementação (DATASUS, 2014). Esse sistema de pagamentos, contudo, apresenta a clara desvantagem de produzir risco moral e desincentivar o empresário, vez que a produção não está diretamente sob seu controle. No caso da clínica em questão, pode-se conjecturar risco moral no quando dos retornos médicos às consultas clínicas. Enquanto tais consultas são tarifadas, os retornos não o são, o que faz com que o paciente tenha um incentivo a retornar mais frequentemente do que necessário, aumentando, dessa maneira, o custo da clínica.

Com o intuito de corrigir o problema, foi adotada a implantação de um sistema de rateio considerando os metros quadrados de ocupação de cada serviço. A clínica foi dividida em áreas denominadas produtivas e as demais como áreas de apoio, foi realizado o levantamento dos custos totais da clínica do período de um semestre e com base nestes valores foi encontrado o valor médio mensal dos custos da clínica. Esse valor médio foi utilizado como um valor inicial para negociação com os profissionais que alugam as salas, após a divisão do valor proporcionalmente à área utilizada pelos diversos serviços instalados na clínica.

Assim, este artigo tem como objetivo principal apresentar como foi realizada a implantação de um sistema de rateio, identificando o custo e rateando-o proporcionalmente às áreas produtivas da clínica, possibilitando a definição de valores mínimos a serem repassados mensalmente pelos profissionais de saúde que ocupam as salas, eliminando os potenciais prejuízos causados pelo desconhecimento do valor mínimo necessário para pagamento dos custos da clínica.

2 Referencial Teórico

Entende-se por custo um “gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços.” (MARTINS, 2003). Para Nascimento (2001) “custo é o somatório dos bens e serviços consumidos ou utilizados na produção de novos bens ou serviços, traduzidos em unidades monetárias.”. Para Abbas et al (2001), “Custo representa o valor dos bens e serviços consumidos na produção de outros bens ou serviços”. Os custos são classificados em vários tipos, entretanto iremos apenas considerar os que foram utilizados para construção deste trabalho, denominados custos fixos e custos variáveis. O custo fixo, segundo Nascimento (2001), “por sua própria natureza, é o que não varia, seja qual for a quantidade produzida em determinado período”. (MARTINS, 2003), também ressalta a independência do custo fixo em relação à quantidade produzida quando traz a definição de custo fixo exemplificando que “o aluguel da fábrica em certo mês é de determinado valor, independente de aumentos ou diminuições naquele mês do volume elaborado de produtos.”. Diferente do custo fixo, E. Martins, (2003) traz a definição de custo variável como “aquele que varia de acordo com o volume de produção”. Essa definição está de acordo com Nascimento (2001), que afirma que “custo variável é o que, a qualquer variação da quantidade produzida ou vendida, acompanha essa mesma variação.”.

Moraes (2006) afirma que “os custos variáveis tem a característica de acompanhar o ritmo produtivo sendo mais perceptíveis e de fácil distribuição.”.

A soma dos custos fixos e variáveis resulta no custo total, que é definido por Nascimento (2001) como “o somatório de todos os dispêndios realizados ou dos custos imputados à produção e comercialização de um novo bem ou serviço em determinado período.”. O custo total foi o valor considerado neste trabalho para alocação dos custos às áreas operacionais. Como existe uma pequena variação do valor do custo total em meses diferentes, foi determinado um valor desse custo utilizando como base a média dos custos do semestre anterior, o qual, Nascimento (2001) denomina como custo estimado, definindo como “aquele geralmente fixado com base em valores realizados do exercício anterior e quantitativos de produção e vendas estabelecidos.”.

Na determinação do custo de produção do serviço trabalhado neste artigo foi utilizado o método de custeio por absorção, que segundo Nascimento (2001) “consiste em imputar ao produto final ou à produção todos os seus custos variáveis diretos mais os custos indiretos e fixos.”. A escolha deste método deve-se à exigência do “Decreto-lei nº 1.598/77 que determinou o uso de critérios mais rígidos para efeito da avaliação de estoques para finalidades de apuração de lucro tributável.”(MARTINS, 2003). Ferreira (2005) aborda a vantagem deste método neste aspecto afirmando que ele “atende à legislação fiscal e deve ser usado quando a empresa busca o uso do sistema de “custos integrado à contabilidade”. É importante apontar que este não é o único método possível de alocação de custos, os quais também podem ser alocados de acordo com a curva ABC (Gonçalves, Zac, Amorim, 2009). Todavia, dada a natureza intangível dos serviços, o método de custeio por absorção parece mais adequado (BONACIM, ARAUJO, 2010).

O método de alocação de custos utilizado foi o método direto, que tem como característica a alocação dos custos diretamente aos serviços operacionais, ignorando os serviços prestados por um departamento a outro departamento (GARRISON, NOREEN, & BREWER, 2007). A utilização do metro quadrado como unidade para alocação de custos em rateios é, em geral, adotada como critério para rateio do valor do aluguel entre os ocupantes de um prédio e o rateio por hora utilizado para alocar custos de mão-de-obra (NASCIMENTO, 2001). Na construção civil é possível identificar a prática de alocação de custos por metro quadrado para definição do custo da obra, como apresentado por Dentz, Mussoi, Pistore, & Muller (2013) que aloca os custos da construção do apartamento por meio de um rateio por metro quadrado. Entringer et al. (2013) apresentam a alocação de custos administrativos por metro quadrado em uma análise comparativa entre o custo de uma Unidade Canguru e de uma Unidade Intermediária Convencional no Município do Rio de Janeiro.

3 Metodologia

As estratégias de pesquisa utilizadas para realização deste trabalho foram a pesquisa bibliográfica, com a revisão de literatura para fundamentação teórica dos conceitos, e a pesquisa-ação, definida “como um tipo de investigação participante que tem como característica peculiar o propósito de ação planejada sobre os problemas detectados”(MARTINS, THEÓPHILO, 2009).

A clínica estudada encontra-se situada em município localizado no interior do estado de Alagoas. Como principal cidade do interior do estado, conta com aproximadamente 220.000 habitantes (IBGE, 2011). Reconhecida como o mais importante município do interior alagoano, Arapiraca está localizada geograficamente no centro do estado e destaca-se como importante centro comercial da região agreste, onde se localiza a segunda região metropolitana mais importante do estado, composta por vinte municípios, da qual é referência, influenciando diretamente uma população de aproximadamente meio milhão de habitantes. Localizada no centro da cidade, região de concentração do centro comercial e de facilidade de acesso a transportes públicos, a clínica em avaliação neste relato técnico foi fundada com a intenção de atender a uma demanda existente na cidade, relacionada aos pacientes que não possuem planos de saúde, mas que, entretanto, não têm poder aquisitivo para pagamento de procedimentos particulares, embora possuam condições financeiras para arcar com os custos relacionados a procedimentos com valores mais acessíveis, realizando inclusive pagamento imediato. Esse tipo de negócio tem se mostrado bem competitivo na região e despertado o interesse dos profissionais de saúde que necessitam de uma estrutura para realizar seus atendimentos e, para tal, fazem parcerias com clínicas que apresentam este perfil para prestar seus serviços.

Em geral, a clínica disponibiliza a estrutura física adequada e corpo profissional de apoio que viabilizam o atendimento, como consultórios, salas de procedimento e de exames dentro das normas exigidas por órgãos fiscalizadores, recepcionistas para agendamento e recepção de pacientes, técnicos de enfermagem, digitadores de laudos, equipe de higienização do ambiente e segurança. Enfim, a estrutura necessária para que o profissional possa desempenhar suas atividades. Em contrapartida, o profissional, paga um valor de aluguel por essa estrutura, que pode ser acordado como um valor fixo ou um percentual de sua produção.

Ao observarmos as práticas de mercado, os dois modelos possuem suas vantagens e desvantagens. No primeiro caso, ao se pagar um valor fixo, a clínica tem a segurança de que receberá um valor exato que cobrirá seus custos. Entretanto, esse modelo apresenta o risco de que o profissional realize uma produção muito intensa e exija muito mais da estrutura oferecida. Nesse caso, a clínica dispenderá muito mais recursos para atendê-lo sem que tenha o retorno financeiro adequado. Ao receber participação na produção dos profissionais, a clínica desfruta a vantagem de conseguir um retorno financeiro maior, se considerarmos o aumento da produção do profissional. Tal situação mostra-se bastante atraente, visto que a intenção dos profissionais que recebem por sua produção é aumentá-la cada vez mais, já que assim seus ganhos serão maiores. Porém, um ponto muito importante a ser considerado nessa modalidade de parceria é que, em geral, os profissionais de saúde desenvolvem suas atividades em diversas instituições e, muitas vezes, o tempo por eles disponibilizado pode ser bastante limitado. Tal variedade traz a pulverização de sua demanda, o que por sua vez não garante que haverá demanda suficiente para este profissional, ou mesmo que este dê prioridade em direcionar a maior parte de seus pacientes para a clínica, já que outras relações de interesse comercial podem ocorrer junto às instituições concorrentes.

Ao avaliar o retorno financeiro que os profissionais estavam repassando por seu volume de atendimento para pagamento da estrutura, os gestores perceberam que os valores não supriam os custos da clínica, sendo necessário encontrar uma forma de definir um valor para cada espaço, de forma que a clínica tenha a garantia de recebimento de um valor mínimo para pagamento de seus custos, eliminando a possibilidade de prejuízos.

Assim, foi realizado o levantamento dos custos e despesas da clínica, com o objetivo de compor o custo total e conhecer o valor a ser rateado entre os setores. Foram considerados os custos e despesas, fixos e variáveis, tanto diretos como indiretos. Nesta composição, os custos de infraestrutura e despesas fixas, como valor do aluguel do prédio, contratos dos serviços terceirizados de segurança e serviços de informática, dentre outros, foram considerados para compor o rateio por metro quadrado. Os custos e despesas variáveis como as contas de água, energia, telefone e as despesas de materiais de escritório e materiais de limpeza, dentre outras, compuseram o rateio por hora de ocupação. Ainda considerando os custos variáveis estão as despesas com pessoal, que conforme a literatura existente na contabilidade de custos deve ser rateada por hora de utilização da estrutura (LEONE, 2009; MARTINS, 2003). Os valores de depreciação dos equipamentos médicos foram alocados apenas às salas nas quais estes estão localizados. Em seguida, com a formação de um histórico de seis meses do custo total da clínica, foi calculada a média desses custos, com o objetivo de identificar um valor médio de custos que serviu como base para o rateio. Vale ressaltar que este trabalho não trará detalhadamente as contas que compõem esses custos, pois seu objetivo principal está na apresentação do rateio.

Após a formação do custo total, foi realizada uma análise da estrutura física da clínica, que foi dividida em áreas de apoio, não menos importantes, definidas como aquelas que se prestam ao apoio das áreas onde são realizados os procedimentos e consultas, sendo estas definidas como áreas produtivas. Na clínica em questão constituíam o apoio: duas salas de espera e dois banheiros para clientes; área para funcionários composta de vestiários, banheiros e copa; área administrativa composta por almoxarifado e sala da administração; área para guarda de materiais de limpeza e descarte de lixo. As áreas produtivas foram as seguintes: oito consultórios; sala de ultrassonografia; sala de fisioterapia; sala de audiometria; sala de coleta para laboratório; sala de procedimentos (utilizada para curativos e pequenos procedimentos cirúrgicos). Dentre os oito consultórios, um é específico para atendimento da equipe de psicologia.

Após o reconhecimento da estrutura física, foi avaliado o espaço físico que cada setor ocupa por meio do estudo da planta baixa do prédio. Foi realizada a medida de cada sala produtiva em metros quadrados. Como próxima etapa, por meio do método direto de alocação de custos, foi calculado o valor de cada sala com base no custo total da clínica, que foi levantado anteriormente. A área de apoio não foi considerada para alocação dos custos, já que são áreas comuns, utilizadas pelos clientes e funcionários da clínica de forma geral, devendo ser absorvida pelos setores produtivos, pois fazem parte da estrutura composta para prover seu atendimento. Assim, foi elaborada uma planilha que apresentou a área total da clínica e sua divisão entre as demais áreas, bem como o seu percentual de representatividade em relação à área total. Com base

nessa divisão, foi rateado o valor do custo total da clínica, atribuindo a cada setor o valor de custo da sala, considerando o percentual de área ocupada na clínica.

4 Resultados Obtidos e Análise

A avaliação da planta baixa do prédio e a divisão das áreas por metro quadrado permitiu identificar que a área de apoio ocupa 204,46 metros quadrados, que representam 62% da área total de estrutura física da clínica. Os demais 123,06 metros quadrados compõem o restante da área da clínica e representam 48% de área denominada produtiva, sobre a qual será aplicado o rateio, pois a área de apoio é entendida como parte da estrutura alugada para atendimento.

Ao realizar a divisão das áreas percebeu-se que a maioria das salas possuem em média 10 metros quadrados ou 3% quando se trata de sua representatividade em relação à área total da clínica. Vez que somente as áreas produtivas são relevantes para o cálculo do rateio, sua representatividade muda para 9% da área. As menores áreas estão alocadas no consultório da psicologia e sala de procedimento.

É interessante notar a importância das áreas de apoio na estrutura da clínica, nesse caso 62% da área total construída, como se observa na Tabela 1.

Tabela 1 - RATEIO POR METRO QUADRADO DE ÁREA PRODUTIVA

SETORES	ÁREA CONSTRUÍDA	%	ÁREA PRODUTIVA	%	CUSTO DA ÁREA/mês	CUSTO DA ÁREA/dia	CUSTO DA ÁREA/hora
CONSULTÓRIO 01	12,13	4%	12,13	10%	R\$ 981,76	R\$ 49,09	R\$ 4,09
CONSULTÓRIO 02	10,55	3%	10,55	9%	R\$ 853,88	R\$ 42,69	R\$ 3,56
CONSULTÓRIO 03	10,51	3%	10,51	9%	R\$ 850,64	R\$ 42,53	R\$ 3,54
CONSULTÓRIO 04	8,55	3%	8,55	7%	R\$ 692,00	R\$ 34,60	R\$ 2,88
CONSULTÓRIO 05	8,39	3%	8,39	7%	R\$ 679,05	R\$ 33,95	R\$ 2,83
CONSULTÓRIO PSICOLOGIA	7,12	2%	7,12	6%	R\$ 576,27	R\$ 28,81	R\$ 2,40
CONSULTÓRIO - AUDIOMETRIA	10,33	3%	10,33	8%	R\$ 836,07	R\$ 41,80	R\$ 3,48
CONSULTÓRIO 07	17,18	5%	17,18	14%	R\$ 1.390,48	R\$ 69,52	R\$ 5,79
SALA DE PROCEDIMENTO	6,01	2%	6,01	5%	R\$ 486,43	R\$ 24,32	R\$ 2,03
SALA DE ULTRASSONOGRRAFIA	10,33	3%	10,33	8%	R\$ 836,07	R\$ 41,80	R\$ 3,48
LABORATÓRIO	10,8	3%	10,8	9%	R\$ 874,11	R\$ 43,71	R\$ 3,64
FISIOTERAPIA	11,16	3%	11,16	9%	R\$ 903,25	R\$ 45,16	R\$ 3,76
ÁREA DE APOIO PRODUTIVO	204,46	62%					
	327,52	100%	123,06	100%	R\$ 9.960,00	R\$ 498,00	R\$ 41,50

Fonte: Elaboração dos Autores

Tal fato não ocorre somente em clínicas multidisciplinares, e pode ser extrapolado para muitos segmentos do setor de serviços. Os serviços são basicamente caracterizados pela indivisibilidade entre consumo e produção, vez que ambos ocorrem simultaneamente. Todavia, para que isso seja possível é preciso haver uma estrutura física que permita a execução do serviço, sendo esta a principal função da área de apoio.

Na apresentação da alocação dos custos rateados por hora de produção, identifica-se que o valor total dos custos de serviços, R\$ 22.653,33 representam um montante 127% superior ao valor total dos custos rateados por metro quadrado que é de R\$ 9.960,00, conforme se vê na tabela 2. Pode-se atribuir a essa diferença entre os valores o fato de o custo de pagamento da folha de funcionários estar compondo o valor superior, visto que o custo de pagamento da folha representa 46% do valor do custo total da clínica.

Quando voltamos nossa atenção para o rateio dos custos indiretos por área produtiva, observamos como valor mínimo R\$ 1.106,34 e máximo R\$ 3.162,56 (vide Tabela 2). Este último é praticamente o dobro do custo médio e só se justifica pela decisão administrativa do dono da clínica em manter um consultório maior para si mesmo, a despeito da oneração que isso possa causar.

Tabela 2 - RATEIO POR HORA DE PRODUÇÃO

SETORES	ÁREA PRODUTIVA	%	CUSTO DE SERVIÇOS / mês	CUSTO DE SERVIÇOS / dia	CUSTO DE SERVIÇOS / hora
CONSULTÓRIO 01	12,13	10%	R\$ 2.232,93	R\$ 111,65	R\$ 9,30
CONSULTÓRIO 02	10,55	9%	R\$ 1.942,08	R\$ 97,10	R\$ 8,09
CONSULTÓRIO 03	10,51	9%	R\$ 1.934,72	R\$ 96,74	R\$ 8,06
CONSULTÓRIO 04	8,55	7%	R\$ 1.573,91	R\$ 78,70	R\$ 6,56
CONSULTÓRIO 05	8,39	7%	R\$ 1.544,46	R\$ 77,22	R\$ 6,44
CONSULTÓRIO PSICOLOGIA	7,12	6%	R\$ 1.310,68	R\$ 65,53	R\$ 5,46
CONSULTÓRIO - AUDIOMETRIA	10,33	8%	R\$ 1.901,58	R\$ 95,08	R\$ 7,92
CONSULTÓRIO 07	17,18	14%	R\$ 3.162,56	R\$ 158,13	R\$ 13,18
SALA DE PROCEDIMENTO	6,01	5%	R\$ 1.106,34	R\$ 55,32	R\$ 4,61
SALA DE ULTRASSONOGRRAFIA	10,33	8%	R\$ 1.901,58	R\$ 95,08	R\$ 7,92
LABORATÓRIO	10,8	9%	R\$ 1.988,10	R\$ 99,41	R\$ 8,28
FISIOTERAPIA	11,16	9%	R\$ 2.054,37	R\$ 102,72	R\$ 8,56
ÁREA DE APOIO PRODUTIVO					
	123,06		R\$ 22.653,33	R\$ 1.132,67	R\$ 94,39

Fonte: Elaboração dos Autores

Já o valor de custo das salas varia entre R\$ 2.300,00 e R\$ 4.600,00 por mês, o que pode ser verificado na tabela 3. Ao detalhar ainda mais este cálculo, ainda na tabela, chega-se aos valores por dia e por hora, facilitando assim os cálculos para apresentação de valores aos profissionais interessados em alugar os espaços para prestar seus serviços, já que os mesmos costumam alugar as salas por hora de atendimento.

Tabela 3 - CUSTO DE SALA POR HORA DE UTILIZAÇÃO

SETORES	ÁREA EM METROS	%	CUSTO DE SALA mês	CUSTO DE SALA dia	CUSTO DE SALA hora
CONSULTÓRIO 01	12,13	10%	R\$ 3.214,69	R\$ 160,73	R\$ 13,39
CONSULTÓRIO 02	10,55	9%	R\$ 2.795,96	R\$ 139,80	R\$ 11,65
CONSULTÓRIO 03	10,51	9%	R\$ 2.785,36	R\$ 139,27	R\$ 11,61
CONSULTÓRIO 04	8,55	7%	R\$ 2.265,92	R\$ 113,30	R\$ 9,44
CONSULTÓRIO 05	8,39	7%	R\$ 2.223,52	R\$ 111,18	R\$ 9,26
CONSULTÓRIO PSICOLOGIA	7,12	6%	R\$ 1.886,94	R\$ 94,35	R\$ 7,86
CONSULTÓRIO-AUDIOMETRIA	10,33	8%	R\$ 2.737,65	R\$ 136,88	R\$ 11,41
CONSULTÓRIO 07	17,18	14%	R\$ 4.553,04	R\$ 227,65	R\$ 18,97
SALA DE PROCEDIMENTO	6,01	5%	R\$ 1.592,77	R\$ 79,64	R\$ 6,64
SALA DE ULTRASSONOGRRAFIA	10,33	8%	R\$ 2.737,65	R\$ 136,88	R\$ 11,41
LABORATÓRIO	10,8	9%	R\$ 2.862,21	R\$ 143,11	R\$ 11,93
FISIOTERAPIA	11,16	9%	R\$ 2.957,62	R\$ 147,88	R\$ 12,32
ÁREA DE APOIO PRODUTIVO					
	123,06		R\$ 32.613,33	R\$ 1.630,67	R\$ 135,89

Fonte: Elaboração dos Autores

Os valores encontrados neste estudo permitiram aos gestores da clínica identificar se os valores que haviam sido calculados como percentual a ser repassado de cada procedimento realizado para o pagamento do aluguel das salas era suficiente para pagamento dos custos da clínica e assim manter a sua sobrevivência e longevidade, entretanto as salas precisam ter sua ocupação bastante satisfatória para que possam gerar um volume de atendimentos suficientes para prover o custo, ou que, alternativamente o profissional se responsabilize pelo custo do aluguel do espaço mesmo quando o repasse for menor.

5 CONCLUSÕES/CONSIDERAÇÕES FINAIS

A implantação do rateio apresentado neste artigo possibilitou aos gestores da clínica estudada visualizar o custo de cada sala, fornecendo uma base de valor para formação de um valor mínimo necessário a ser repassado mensalmente para cada profissional, como forma de pagamento pelo aluguel de utilização de suas instalações.

Este cuidado deve-se à precaução quanto ao conceito de que os profissionais de saúde que trabalham por produção sempre apresentarão um volume de atendimentos além do esperado, pois este tem o interesse de maximizar seus ganhos. Como nos dita a teoria da administração, para ter lucro, não somente o empresário deve trabalhar para maximizar seus outputs com os inputs existentes, como também deve fazê-lo de forma eficiente, isto é, visando obter a maior produtividade possível e evitando recair em risco moral (LIMA et al., 2012). Entretanto esta realidade não se confirmou na clínica em estudo, pois os profissionais atendiam em diversos lugares e como não havia um valor mínimo a ser repassado, percebeu-se não haver preocupação por parte dos profissionais quando não havia demanda na clínica, pois os mesmos não teriam nenhum tipo de prejuízo e poderiam se dedicar a outras atividades.

Assim, essas informações forneceram aos gestores maior clareza e argumentos no momento de definição e apresentação das obrigações financeiras dos profissionais, pois independente de sua produção, o profissional contratante tem o conhecimento de uma quantia mínima a ser paga mensalmente e a clínica a segurança de receber um valor que possibilite manter-se em funcionamento e sem prejuízos oriundos da variabilidade do atendimento do profissional de saúde contratante.

A proposta, contudo, apresenta algumas limitações como a dificuldade em encontrar trabalhos disponíveis na literatura na área de clínicas de serviço de saúde que pudessem servir de parâmetro comparativo, o que enriqueceria sobremaneira a discussão dos resultados apresentados. É também uma delimitação desse estudo a ausência de validade externa. Apesar de termos apontado a teoria relevante referente ao caso, trata-se aqui de um caso único e peculiar, tendo assim pouca comparabilidade. Como proposta para continuidade do estudo, sugere-se a criação de um sistema de centro de custos mais delineado, de forma que os custos sejam alocados de forma mais específica, com o objetivo de dirimir qualquer impasse quanto à alocação dos custos variáveis, já que os profissionais são de especialidades diferentes e, portanto, os materiais utilizados no atendimento variam de acordo com suas especialidades.

REFERÊNCIAS

ABBAS, K., et al. **Gestão de custos em organizações hospitalares**. 2001. Recuperado de <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/79577>

BONACIM, C. A. G.; ARAUJO, 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**. *Rev. Adm. Pública*, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, Aug. 2010.

CHIAVENATO, I. **Introdução à Teoria Geral da Administração**. 8. ed. São Paulo: Makron, 2011.

DENTZ, K. V., MUSSOI, P., PISTORE, G. C., & MULLER, J. **Análise de custos em empresa Caxiense do ramo da construção civil**. *Anais-Seminário de Iniciação Científica de Ciências Contábeis*, 4(1), 2013. Recuperado de <http://ojs.fsg.br/index.php/anaiscontabeis/article/view/315>

ENTRINGER, A. P., GOMES, M. A. de S. M., PINTO, M., CAETANO, R., MAGLUTA, C., LAMY, Z. C. **Cost analysis of hospital care for newborns at risk: comparison of an Intermediate Neonatal Care Unit and a Kangaroo Unit**. *Cadernos de Saúde Pública*, 29(6), 1205–1216, 2013.

FERREIRA, L. N.. **Custos logísticos hospitalares: um estudo empírico**. In *IX Congresso Internacional de Custos-Florianópolis, SC, Brasil*. 2005. Recuperado de http://www.intercostos.org/documentos/custos_463.pdf

GARRISON, R. H., NOREEN, E. W., BREWER, P. C. **Contabilidade Gerencial** (11^o ed). LTC, 2007.

GONÇALVES, M.A., ZAC, J.I., AMORIM, C.A. **Gestão Estratégica Hospitalar: aplicação de custos na saúde**. Fumec: vol. 8, no. 4, 2009.

LIMA, G. S., CARVALHO NETO, A., & TANURE, B. **Executivos jovens e seniores no topo da carreira: conflitos e complementaridades**. *Revista Eletrônica de Administração*, 18(1), 2012, 63-96.

LEONE, G. S. G. **Curso de contabilidade de custos**. Atlas, 2009.

MARQUES, R. M. **A proteção social e o mundo do trabalho**. 1. ed. São Paulo: Bial, 1997.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos** (9^o ed). Atlas, 2003.

MARTINS, G. de A., & THEÓFILO, C. R.. **Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas** (2^o ed). São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINEZ, A.L., ALVES FILHO, E.M. **Requisitos funcionais de um sistema de informações para gestão de custos no setor público**. Fumec: vol. 10. no. 2, 2011.

MORAES, R. C.. **Um estudo da utilização dos instrumentos de gestão de custos em organizações hospitalares na mesorregião do Triângulo Mineiro/Alto Paranaíba**, 2006. Recuperado de <http://penelope.dr.ufu.br/handle/123456789/2964>

NASCIMENTO, J. M. do. (2001). **Custos** (2^o ed). Atlas, 2001.