

Aplicação dos principais métodos de custeio em um consultório médico

Enrico Bueno de Moraes Ambrogini (UFSCar) - enricoambrogini@hotmail.com

Andrei Aparecido de Albuquerque (UFSCar) - andreialbuq@yahoo.com

Kamyr Gomes de Souza (UFU) - kamyr-nx@hotmail.com

Resumo:

O objetivo deste trabalho foi comparar a aplicação de diferentes métodos de custeio para a precificação de uma consulta em um consultório médico. Na perspectiva de que na prática nem sempre há uma adequada precificação de consultas nesse tipo de negócio, a partir de fundamentos teóricos sobre custeio por absorção, variável e ABC, foram utilizados os dados colhidos diretamente com os proprietários do estabelecimento, para se chegar à distribuição dos custos por tipo de paciente por mês. Foi utilizado o método de estudo de caso. Os resultados gerais do trabalho mostram diferentes margens de lucro para cada tipo de custeio (resultado esperado). Verificou-se que o custeio variável permite identificar a utilização improdutiva dos recursos e a melhor análise do impacto dos custos fixos sobre os resultados. Como complemento, foi realizado o cálculo do ponto de equilíbrio, para saber o número de pacientes necessários para cobertura do custo fixo do consultório. Constatou-se que a especialidade oftalmologia trabalhou com número de atendimentos bem acima do que foi indicado pelo ponto de equilíbrio, obtendo assim maiores resultados. Enquanto isso, a especialidade gastroenterologia teve uma menor quantidade de atendimentos, apesar de suficiente para cobrir seus custos.

Palavras-chave: *Custeio. Precificação. Consulta médica.*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

Aplicação dos principais métodos de custeio em um consultório médico

Resumo

O objetivo deste trabalho foi comparar a aplicação de diferentes métodos de custeio para a precificação de uma consulta em um consultório médico. Na perspectiva de que na prática nem sempre há uma adequada precificação de consultas nesse tipo de negócio, a partir de fundamentos teóricos sobre custeio por absorção, variável e ABC, foram utilizados os dados colhidos diretamente com os proprietários do estabelecimento, para se chegar à distribuição dos custos por tipo de paciente por mês. Foi utilizado o método de estudo de caso. Os resultados gerais do trabalho mostram diferentes margens de lucro para cada tipo de custeio (resultado esperado). Verificou-se que o custeio variável permite identificar a utilização improdutiva dos recursos e a melhor análise do impacto dos custos fixos sobre os resultados. Como complemento, foi realizado o cálculo do ponto de equilíbrio, para saber o número de pacientes necessários para cobertura do custo fixo do consultório. Constatou-se que a especialidade oftalmologia trabalhou com número de atendimentos bem acima do que foi indicado pelo ponto de equilíbrio, obtendo assim maiores resultados. Enquanto isso, a especialidade gastroenterologia teve uma menor quantidade de atendimentos, apesar de suficiente para cobrir seus custos.

Palavras-chave: Custeio. Precificação. Consulta médica.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

1 Introdução

Com a maturação da economia, a demanda por serviços – entendidos como a atividade entre um provedor e um receptor, e que muda o estado do receptor – cresce consideravelmente (KIMITA et al, 2008). Com relação à atividade médica, como é constituída no ato do paciente (receptor) se consultar com o médico (receptor), pode considerada um serviço.

Segundo Slack, Chambers e Johnston (2009), a disponibilização apropriada de um serviço depende de vários fatores, dentre eles, e com grande relevância, o cálculo dos custos envolvidos. A informação dos custos é essencial para aperfeiçoar a eficiência econômica de qualquer instituto de saúde (MOGYOROSY; SMITH, 2005).

Analisando a grade curricular de dois importantes cursos de medicina do país (Universidade de São Paulo – USP, e Universidade Federal de São Paulo – UNIFESP), percebe-se que não há disciplinas relacionadas à gestão, o que é um grave problema, pela falta de preparo dos profissionais da saúde para o gerenciamento de seus empreendimentos – consultórios, hospitais, etc. Gupta e Parmar (2001) constataram que pouco esforço é despendido nos hospitais para a avaliação de seus custos, sendo que, após determinado período de tempo, as taxas determinadas pelos custos históricos se tornam irrealistas.

Além disso, o aumento dos gastos com saúde ao redor do mundo fez com que aspectos econômicos, como os relacionados aos custos dos serviços de saúde, fossem considerados para a fixação de preços dos serviços em saúde. Isso porque a correta estimativa dos custos de cada serviço de saúde é fundamental para prevenir circunstâncias que prejudiquem a qualidade dos cuidados de saúde (RAULINAJTYS-GRZYBEK, 2014).

Custos, entretanto, têm inúmeros diferentes significados, e o custeio de qualquer

serviço de saúde depende do propósito pelo qual ele está sendo usado (ELLWOOD, 1996). A mensuração dos custos de um serviço é uma tarefa difícil, mas de considerável importância para o controle de custos. A aplicação de diferentes métodos de custeio pode acarretar variação significativa nos custos apurados, verificando-se a importância da escolha criteriosa do método utilizado. Nota-se que o melhor atendimento pelo menor custo é um desafio para os hospitais ao longo das últimas décadas (GUPTA; PARMAR, 2001).

De acordo com Drummond, Manca e Sculpher (2005), existem poucos trabalhos no âmbito acadêmico que discutem a precificação de serviços, sendo este número ainda menor quando se fala da precificação de consultas médicas. Conforme Macinatia e Anessi-Pessina (2014), as pesquisas em contabilidade gerencial trabalharam amplamente quesitos relacionados à fabricação industrial. Porém, as peculiaridades e complexidades que caracterizam a saúde pública trazem um campo de grande riqueza para o estudo, e relevantes para a economia.

A partir da percepção da quase inexistência de estudos em custeio de serviços médicos no Brasil e da facilidade de obtenção de dados reais e confiáveis de um consultório médico, identificou-se uma oportunidade de pesquisa no contexto da precificação de uma consulta médica a partir do embasamento contábil. Nesta perspectiva, este trabalho buscou responder a seguinte pergunta de pesquisa: Como se aplica diferentes métodos de custeio para a precificação de uma consulta em um consultório médico? Nesse sentido, o objetivo dessa pesquisa é comparar a aplicação de diferentes métodos de custeio para a precificação de uma consulta em um consultório médico.

Esta pesquisa traz contribuição para a academia, com informações relevantes para eventuais debates e futuros trabalhos que serão desenvolvidos. Para a prática, a pesquisa também contribui para a melhor assimilação dos custos em clínicas privadas, as quais geram melhorias para os administradores – na gerência dos custos e adequada precificação – e para os receptores – no entendimento dos ‘como’ e ‘porquês’ para o preço cobrado.

2 Revisão Bibliográfica

A seguir são apresentados os principais argumentos teóricos que auxiliam na fundamentação deste trabalho.

2.1 Métodos de Custeio

Segundo Galvão et al. (2008), a primeira e mais importante decisão na parte estratégica dos custos é qual o método de custeio mais adequado à organização, uma vez que a forma de classificação e os critérios de avaliação dos custos do método escolhido farão grande diferença na gestão de informações e na análise do desempenho gerencial. Mas, antes de se escolher o método, é necessária a segregação dos gastos, classificando-os como custos diretos e indiretos, custos fixos e variáveis, ou despesas.

Conforme Martins (2010), os custos diretos podem ser diretamente associados ao serviço prestado, bastando haver uma medida de consumo, por exemplo, quantidade de matéria prima por paciente. Já os custos indiretos não oferecem condição para uma associação objetiva, e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de maneira arbitrária, estimada. Quanto ao custo fixo, é aquele que não sofre alteração por aumentos ou diminuições do volume final de produtos/serviços, enquanto o custo variável acompanha a variação do volume de produção, como materiais diretos. E a despesa é o bem ou serviço consumido para a obtenção do bem (SCHIER, 2006).

Dentre os tipos de custeio praticados, os mais comuns são o custeio por absorção, o custeio variável e o custeio ABC, abordados nas próximas seções.

2.1.1 Custeio por absorção

O custeio por absorção, também chamado de custeio total (*full cost*), objetiva atribuir

aos serviços prestados o custo real dos insumos e fatores relacionados com o processo de transformação de materiais no serviço final. Ele é voltado para a alocação dos custos de cada produto ou serviço, visando organizar e analisar as ocorrências dos gastos durante o processamento (GALVÃO et al., 2008). O custo do produto é determinado depois de se considerar os custos fixos e variáveis, sendo os custos fixos rateados por algum critério para os diferentes produtos (GUPTA; PARMAR, 2001).

Neste método, conforme Galvão et al. (2008), são absorvidas ao produto as matérias-primas e mão de obra direta, pois são facilmente mensuráveis e diretamente ligados ao produto/serviço final. É o método base para a avaliação dos custos do ponto de vista das legislações societária e fiscal brasileira. Portanto, é um método contábil que integra aos custos dos serviços o material aplicado, a mão de obra direta e indireta e os gastos indiretos. É interessante a utilização deste método no presente trabalho, pois considera depreciações e amortizações, o que será um importante comparativo na análise dos resultados.

De acordo com Souza et al. (2007), o grande problema deste método de custeio está na alocação dos custos fixos, gerando a necessidade de determinação dos critérios de rateio aplicados, assim como na dedução das despesas diretamente do resultado. Esta dualidade do sistema pode criar situações dúbias ou mesmo mascarar resultados de acordo com a apropriação dos custos e despesas.

2.1.2 Custeio variável

O custeio variável nasceu depois da percepção das desvantagens e riscos existentes em função da apropriação dos custos fixos aos produtos. Propõe-se então deixar de apropriá-los aos produtos/serviços, tratando-os como despesas (encargos do período), pois são derivados da necessidade de se colocar em operação o produto/serviço (MARTINS, 2010). Por esse método, somente os custos variáveis são considerados para o custo do produto, enquanto os custos fixos são baixados contra a receita do período (GUPTA; PARMAR, 2001).

Apesar de solucionar algumas questões, o custeio variável fere os princípios contábeis da Competência e Confrontação, pois, neste custeio, são apropriados todos os custos fixos contra as vendas do presente, mesmo daquelas que só serão concretizadas no futuro, contrariamente ao que pregam os princípios da contabilidade, que os custos devem ser lançados no momento que ocorre. Por esse motivo, o custeio variável não é aceito pela auditoria nem pelo Fisco para ser usado em balanços – apesar de encaixar-se aos propósitos desse estudo (MARTINS, 2010). Entretanto, é fácil trabalhar com esse método e fazer uma adaptação ao fim do exercício para voltar ao custeio por absorção.

Segundo Gupta e Parmar (2001), uma vantagem do custeio variável é que o mesmo ajuda a identificar os custos fixos significativos no hospital, podendo ser aplicado a outros serviços, como o custo de internação, que possui volume de demanda imprevisível. O custeio variável fornece *insights* sobre a utilização improdutiva dos recursos, o que é identificado com o custeio por absorção.

2.1.3 Custeio ABC

De acordo com Martins (2010), o Custeio Baseado em Atividades, conhecido como ABC, é um método de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos, sendo essa a principal diferença dos métodos tradicionais de custeio. Para se utilizar o ABC, é necessária a definição das atividades relevantes dentro do sistema, bem como os direcionadores de custos de recursos que irão alocar os diversos custos incorridos às atividades.

A ideia básica do ABC é tomar os custos das várias atividades da empresa e entender seu comportamento, encontrando bases que representem as relações entre produtos e atividades. Com isso, o ABC supera um problema crônico dos sistemas tradicionais, que é a inadequação causada pela atribuição dos custos indiretos aos produtos de acordo com bases de

rateio arbitrárias (BORNIA, 2002).

Para atribuir os custos indiretos, utiliza-se uma base de rateio. Define-se uma variável direta para servir como denominador da fração que tem como numerador os custos totais indiretos. Multiplica-se, então, o número obtido pela quantidade consumida de recurso por cada serviço. Este é um método simples, porém eficiente de gestão de custos (MARTINS, 2010).

2.2 Escolha do método de custeio

Por se tratar de algo intangível, muitas empresas cometem erros de avaliação em relação ao que fazer em serviços, como e por quê. Quando uma empresa trabalha com produtos tangíveis, a avaliação e o estabelecimento dos procedimentos é mais facilmente determinável. Todavia, quando a referência é o serviço, a principal pergunta que surge é como estabelecer as relações de custos, despesas e lucratividade (KUAZAQUI; COVAS; GAMBOA, 2005).

Podem-se estabelecer relações entre custos, despesas e margens de lucro em serviços levando em consideração as particularidades de cada um (MACHADO; MARTINS; QUEIROZ, 2006). Por exemplo, um hospital deve estabelecer com precisão sua planilha de investimentos, custos e despesas para conseguir determinar o valor da consulta, para que ela seja suficiente para cobrir as necessidades de capital de giro e retorno sobre investimento. Para isso, o controle correto de custos deve ser feito pensando em obter a precificação correta para seu serviço.

Qualquer empreendimento na parte de saúde requer um processo eficiente para implementar serviços, organizar os processos logísticos e a manutenção de equipamentos, utilizando a mão de obra humana corretamente e com gestão financeira eficiente (DARE; REELER, 2005).

Não existe nenhum método de custeio universalmente aceito como sendo o mais apropriado. São vários métodos igualmente apropriados para estimar o custo de um serviço particular (MOGYOROSY; SMITH, 2005). Dependendo do propósito da análise, diferentes conceitos de custo e diferentes metodologias devem, ou podem, ser aplicados, mas quase todas têm como base o custeio por absorção. Isso quer dizer que todos os custos (diretos e indiretos) relacionados com a provisão de um serviço são inclusos no cálculo (BAKER; BAKER, 2004).

Mogyorosy e Smith (2005) orientam que, na parte da identificação dos custos, devem ser levantados todos os recursos relevantes (decidido a partir da perspectiva do estudo), sem considerar sua expectativa de impacto no custo total e sua capacidade de mensuração. A decisão sobre qual método é o mais adequado para o custeio de serviços deve ser baseada no propósito do custeio, na perspectiva do estudo, no tipo e complexidade do serviço médico prestado, a precisão requerida, no critério de custeio já utilizado, na disponibilidade de acesso aos dados e a veracidade dos mesmos. De acordo com Baker e Baker (2004), o custeio ABC e custeio por absorção são preferíveis nesses tipos de análise por serem mais confiáveis, precisos e flexíveis que custeios macro.

2.3 Contabilidade de Custos no Setor da Saúde

Tem aumentado as pesquisas contábeis no setor da saúde, principalmente estudos buscando de melhorar a precisão do custeio de programas de tratamento de dependentes químicos, a exemplo de Cartwright (2008), estudos sobre a contabilidade de custos voltada para o setor público de saúde, como Macinatia e Anessi-Pessina (2014) e Malmlose (2014), e outras pesquisas relacionadas ao aperfeiçoamento e à escolha pelos melhores métodos para o custeio de cirurgias e outros tratamentos.

Yereli (2009) comparou abordagens de custeio tradicionais como o custeio ABC para a determinação dos custos do serviço de cirurgias de vesícula biliar em hospitais na Turquia.

O autor pontuou alguns fatores que dificultam a contabilidade de custos em hospitais, como a falta de dados, a incompatibilidade dos sistemas de registros disponíveis em hospitais com a contabilidade de custos, a ausência de um sistema de controle de estoque eficiente, e a própria estrutura de organização matricial dos hospitais, pela qual os membros da equipe realizam vários papéis distintos, fazendo com que o custo de seu salário deva ser dividida entre os vários serviços desempenhados.

Gupta e Parmar (2001) fizeram um estudo em um grande centro de reabilitação para calcular os custos de uma prótese de joelho tanto pelo custeio por absorção quanto pelo custeio variável, seguindo a alocação dos gastos em diretos, indiretos e despesas. Em seus resultados, os autores reconheceram diferença representativa entre os custos obtidos pelos dois métodos, a qual indica a utilização improdutiva de trabalho, e concluíram que o custeio variável deve ser realizado em conjunto com o custeio por absorção, por determinar melhores indicadores para o gerenciamento dos custos.

Jones e Mellett (2007) investigaram as mudanças contábeis ocorridas no serviço de saúde do Reino Unido, e constataram que a contabilidade sempre desempenhou um papel importante na saúde. Porém, antes da década de 1990, a contabilidade era relativamente subdesenvolvida, recebendo pouco investimento da saúde, principalmente porque os tratamentos de saúde não tinham sido percebidos como um fenômeno econômico. A partir de então, os debates em saúde passaram a contemplar questões de custos, como a priorização dos gastos, a determinação dos custos de cada paciente, a discussão de novos tratamentos e a variação de custos.

Para Macinatia e Anessi-Pessina (2014), a contabilidade gerencial tem ganhado destaque em organizações de saúde como ferramenta para a eficiência e contenção de custos. Além disso, as políticas governamentais têm incentivado a adoção da contabilidade gerencial e as iniciativas de modernização para as organizações de saúde públicas, principalmente em função da melhoria da tomada de decisão e da própria prestação de contas, com ênfase no melhor desempenho organizacional.

Raulinajtys-Grzybek (2014) realizou um estudo comparativo dos modelos de contabilidade dos custos utilizados para precificação dos serviços de saúde a partir de quatorze países. Em seus resultados, a autora verificou que a unidade básica usada para a precificação dos serviços são os chamados *diagnosis related groups* (DRGs), ou diagnósticos relacionados a grupos, através dos quais os episódios de doentes são agrupados de acordo com o diagnóstico, o curso do tratamento ou características do paciente. A autora verificou que a maioria dos países do estudo utiliza o sistema de pagamento baseado em casos, que, por vezes, é complementado com um orçamento global.

A fim de se analisar os custos de um serviço médico, Drummond, Manca e Sculpher (2005) propõem diferentes modelos de custeio para a melhor administração de um consultório médico. Reforçam ainda que a tarefa não é fácil e que cada método tem suas vantagens e desvantagens, o necessário é encontrar qual se adéqua melhor ao propósito dos administradores.

3 Aspectos Metodológicos

Segundo Godoy (1995), os estudos denominados qualitativos têm como preocupação fundamental o estudo e a análise do mundo empírico em seu ambiente natural. A pesquisa qualitativa tem o ambiente natural como fonte direta de dados e o pesquisador como instrumento fundamental. Já a pesquisa quantitativa, segundo Alves-mazzotti e Gewandsznajder (2001), deve ser representativa de um determinado universo de modo que seus dados possam ser generalizados e projetados para aquele universo. Seu objetivo é mensurar e permitir o teste de hipóteses, já que os resultados são concretos e menos passíveis de erros de interpretação.

Para atender ao objetivo deste trabalho, foi utilizada uma pesquisa qualitativa, uma vez que para estudar os métodos de custeio mais adequados, coletar e analisar dados reais foi utilizado um estudo de caso, típico exemplo de pesquisa qualitativa, em um consultório médico, utilizando dados reais empíricos.

O instrumento de coleta de dados utilizado foi a análise documental, visto que foi disponibilizado pela empresa caso todos os dados existentes, além de ter sido liberado o acesso à utilização de qualquer outra fonte que se julgasse necessária à pesquisa. A partir dos dados coletados, durante 3 meses (não houve dados disponíveis para um período maior que esse) no ano de 2012 com as secretárias do consultório, buscou-se fazer a distinção entre custo fixo, variável e despesa para, a partir disso, elaborar o cálculo do custeio por absorção e, em seguida, do custeio variável.

Neste trabalho, escolheu-se como critério o tempo de mão-de-obra (médico) gasto por consulta, pois se acredita ser o que represente com mais veracidade a diferença entre as especialidades, a empresa abrange duas diferentes como será melhor detalhado na próxima seção. Para o custeio por absorção, dividiu-se os custos indiretos com base no tempo despendido por paciente para se chegar à margem de contribuição e em seguida, subtraindo os custos fixos, chegar ao lucro do período, por paciente. No cálculo do custeio variável, parte-se da divisão dos custos variáveis por paciente para se chegar à margem de contribuição de cada um. Enfim, subtrai-se, também, os custos fixos para se obter o lucro.

Para finalizar a análise, utilizou-se o cálculo do Ponto de Equilíbrio (*Break-Even Point*), que é um modo de comparar a quantidade de receita necessária para servir seus consumidores com um custo equivalente (CAFFERKY; WENTWORTH, 2010). A fórmula para o cálculo do ponto de equilíbrio está contida na Equação 1.

$$\frac{\text{Custos Fixos}}{\text{Contribuição Marginal por Unidade}} = \text{Breakeven em unidades} \quad (1)$$

4 Apresentação e Análise dos Resultados

Nesta seção, constam a apresentação da empresa analisada, os cálculos propostos, além das análises necessárias. O consultório, localizado num prédio na Zona Oeste de São Paulo, conta com 5 funcionários (três secretárias, uma faxineira e um contador). São dois os médicos atuantes, sendo um Oftalmologista e outro Gastroenterologista, ambos com mais de 30 anos de formado. O consultório tem um sistema de contabilidade comum, atualizado por uma das secretárias.

Para começar a pesquisa, buscou-se o número de pacientes que passaram no consultório nesses meses, para, assim, calcular a receita bruta (Tabela 1).

Tabela 1 – Número de Pacientes

Situação	Pacientes Oftalmologista			Pacientes Gastroenterologista		
	mai/12	jun/12	jul/12	mai/12	jun/12	jul/12
Particular	99	102	98	30	29	22
Convênio	169	168	171	35	41	41
Retorno	13	18	10	10	9	5
Total	281	288	279	75	79	68

Fonte: Elaboração própria.

O preço cobrado no período analisado era de R\$ 350,00 para particular oftalmologista, R\$ 400,00 para particular de gastroenterologista e os retornos não eram cobrados. Os convênios, por serem muitos, serão considerados com um preço médio, de R\$ 50,00 para ambos. A partir desses dados, obteve-se a receita total por especialidade (Tabela 2).

Tabela 2 – Receita total em Reais (R\$)

Situação	Pacientes Oftalmologista			Pacientes Gastroenterologista		
	mai/12	jun/12	jul/12	mai/12	jun/12	jul/12
Particular	34.650,00	35.700,00	34.300,00	12.000,00	11.600,00	8.800,00
Convênio	8.450,00	8.400,00	8.550,00	1.750,00	2.050,00	2.050,00
Retorno	-	-	-	-	-	-
Total	43.100,00	44.100,00	42.850,00	13.750,00	13.650,00	10.850,00

Fonte: Elaboração própria.

Tabela 3 – Apresentação dos gastos do consultório.

Conta	Valor		
	maio-12	junho-12	julho-12
Aluguel	7.000,00	7.000,00	7.000,00
Condomínio	1.202,76	1.322,99	1.322,99
FGTS	238,92	250,95	283,88
LUZ	184,90	137,50	152,46
IPTU	160,00	160,00	160,00
Papelaria	18,00	9,97	-
Materiais Básicos	241,70	191,11	302,01
TV a cabo	204,57	204,37	204,93
Objetiva	212,07	358,77	-
Telefone	1.033,94	1.126,57	963,20
Revistas	24,82	18,00	22,58
Salário Miriam	1.969,23	3.119,50	1.250,98
Salário Regina	1.244,40	1.284,13	2.801,29
Salário Diane	520,90	502,30	520,90
Salário Miriam F.	800,00	800,00	800,00
Salário Sakuma	1.244,00	1.644,00	1.644,00
Impostos	2.304,37	2.365,34	2.198,29
Total	18.604,58	20.495,50	19.627,51

Fonte: Elaboração própria.

Na Tabela 3, pode-se observar todos os gastos do consultório. Para o início da análise dos custos, o Quadro 1 mostra a distinção das contas do consultório entre custo fixo ou variável, custo direto ou indireto e despesa:

Contas	Custo/Despesa	Direto/Indireto	Fixo/Variável
Aluguel	Custo	Indireto	Fixo
Condomínio	Custo	Indireto	Fixo
FGTS	Despesa	-	-
LUZ	Custo	Direto	Fixo
IPTU	Custo	Indireto	Fixo
Papelaria	Custo	Direto	Variável
Materiais Básicos	Custo	Direto	Variável
TV a cabo	Despesa	-	-
Objetiva	Despesa	-	-
Telefone	Custo	Direto	Variável
Revistas	Despesa	-	-
Salário Miriam	Custo	Direto	Fixo
Salário Regina	Custo	Direto	Fixo
Salário Diane	Custo	Direto	Fixo
Salário Miriam F.	Custo	Direto	Fixo
Salário Sakuma	Custo	Direto	Fixo
Impostos	Despesa	-	-

Fonte: Elaboração própria.

Quadro 1 – Diferenciação das contas

4.1 Custeio por Absorção

No custeio por absorção, segundo Crepaldi (2004), os custos diretos são apropriados mediante apontamento de forma objetiva, e os custos indiretos são apropriados por meio de rateio. Já as despesas são confrontadas imediatamente com o resultado do período. Os tempos gastos por tipo de paciente foram obtidos através da divisão do tempo total gasto por cada tipo pelo número de pacientes, resultando no tempo médio de consulta por paciente (Tabela 4).

Tabela 4 – Tempo médio por consulta (em min)

	Particular	Convênio	Retorno
Oftalmologista	17,7	10,6	8,8
Gastroenterologista	58,6	40,3	18,91

Fonte: Elaboração própria.

Observa-se que o tempo médio dedicado para as consultas particulares é significativamente maior que o tempo dedicado aos convênios. Além disso, nota-se que o gastroenterologista tem um dispêndio de tempo por volta de três vezes maior que o oftalmologista, em todas as modalidades de atendimento.

Coletados diretamente do consultório, os tempos de trabalho para oftalmologista e gastroenterologista, nos meses abordados, estão evidenciados na tabela 5.

Tabela 5 – Tempo total gasto em consulta por mês e por especialidade (em horas)

	Maio	Junho	Julho
Oftalmologista	60,97	62,41	60,59
Gastroenterologista	55,96	58,7	50,6

Fonte: Elaboração própria.

A partir da Tabela 5, verifica-se que as horas de atendimento mantiveram-se estáveis nos meses pesquisados. Além disso, como as horas/consulta das duas especialidades são próximas, constata-se que o oftalmologista atende muito mais pacientes que o gastroenterologista – uma vez que as consultas deste são bem mais demoradas. Com esses tempos, faz-se a divisão por tempo médio dado para chegar à proporção de cada tipo de paciente, como se mostra na Tabela 6.

Tabela 6 – Tempo total médio de consulta por paciente por mês e por especialidade (em horas)

Mês	Oftalmologista				Gastroenterologista			
	Particular	Convênio	Retorno	Total	Particular	Convênio	Retorno	Total
Maio	29,21	29,86	1,91	60,97	29,3	23,51	3,15	55,96
Junho	30,09	29,68	2,64	62,41	28,32	27,54	2,84	58,7
Julho	28,91	20,21	1,47	60,59	21,49	27,54	1,58	50,6

Fonte: Elaboração própria.

A partir desses valores, faz-se o rateio dos custos indiretos (aluguel, IPTU e condomínio), multiplicando a soma destes pela razão proporcional. Exemplo: Consulta particular no mês de maio.

$$\text{Maio: } \frac{\text{tempo total médio de particular oftalmo (em h)}}{\text{soma dos tempos totais oftalmo e gastro (em h)}} * \text{soma dos custos indiretos} = 2088,75$$

Operando analogamente para os outros tipos de paciente, neste e nos outros meses, pode-se chegar ao lucro por período, de acordo com as Tabelas 7, 8 e 9.

Tabela 7 – Lucros e margens pelo método do custeio por absorção em maio

	Oftalmologista			Gastroenterologista		
	Particular	Convênio	Retorno	Particular	Convênio	Retorno
Receitas	R\$ 34.650,00	R\$ 8.450,00	-	R\$ 12.000,00	R\$ 1.750,00	-
(-) Custo indireto rateio	R\$ 2.088,75	R\$ 2.135,36	R\$ 136,37	R\$ 2.095,55	R\$ 1.681,33	R\$.225,41
(=) Margem de contribuição	R\$ 32.561,25	R\$ 6.314,64	-R\$ 136,27	R\$ 9.904,45	R\$ 68,67	-R\$ 225,41
(-) Custos fixos	R\$ 1.706,97	R\$ 1.706,97	-R\$ 1.706,97	R\$ 1.706,97	R\$ 1.706,97	R\$ 1.706,97
(=) Lucro	R\$ 30.854,28	R\$ 4.607,67	-R\$ 1.843,34	R\$ 8.197,48	-R\$ 1.638,30	-R\$ 1.932,38
Margem de lucro	89,05%	0,5453	-	0,6831	-0,9362	-

Fonte: Elaboração própria.

Tabela 8 – Lucros e margens pelo método do custeio por absorção em junho

	Oftalmologista			Gastroenterologista		
	Particular	Convênio	Retorno	Particular	Convênio	Retorno
Receitas	R\$ 35.700,00	R\$ 8.400,00	-	R\$ 11.600,00	R\$ 2.050,00	-
(-) Custo indireto rateio	R\$ 2.107,65	R\$ 2.078,93	R\$ 184,92	R\$ 1.983,90	R\$ 1.928,92	R\$.198,68
(=) Margem de contribuição	R\$ 33.592,35	R\$ 6.321,07	-R\$ 184,92	R\$ 9.616,10	R\$ 121,08	-R\$ 198,68
(-) Custos fixos	R\$ 2.002,09	R\$ 2.002,09	R\$ 2.002,09	R\$ 2.002,09	R\$ 2.002,09	R\$ 2.002,09
(=) Lucro	R\$ 31.590,27	R\$ 4.318,99	R\$ -2.187,00	R\$ 7.614,01	R\$ -1.881,00	R\$ -2.200,77
Margem de lucro	88,49%	51,42%	-	65,64%	-91,76%	-

Fonte: Elaboração própria.

Tabela 9 – Lucros e margens pelo método do custeio por absorção em julho

	Oftalmologista			Gastroenterologista		
	Particular	Convênio	Retorno	Particular	Convênio	Retorno
Receitas	R\$ 34.300,00	R\$ 8.550,00	R\$ -	R\$ 8.800,00	R\$ 2.050,00	R\$ -
(-) Custo indireto rateio	R\$ 2.205,67	R\$ 2.304,86	R\$ 111,90	R\$ 1.639,31	R\$ 2.101,02	R\$.120,23
(=) Margem de contribuição	R\$ 32.094,33	R\$ 6.245,14	-R\$ 111,90	R\$ 7.160,69	R\$ 51,02	-R\$ 120,23
(-) Custos fixos	R\$ 1.857,42	R\$ 1.857,42	R\$ 1.857,42	R\$ 1.857,42	R\$ 1.857,42	R\$ 1.857,42
(=) Lucro	R\$ 30.236,91	R\$ 4.387,72	R\$ -1.969,32	R\$5.303,27	-R\$ 1.908,44	R\$ -1.977,65
Margem de lucro	88,15%	51,31%	-	60,26%	-93,09%	-

Fonte: Elaboração própria.

Dos resultados obtidos, percebe-se que, para oftalmologista, o tempo gasto proporcionalmente às receitas com os pacientes de convênio é suficiente para cobrir seus gastos. Já no caso de gastroenterologista, esse custo é quase equivalente à receita gerada, o que compromete o lucro do período. Atente-se para que o sinal negativo na linha lucro da coluna “retorno” não indica um prejuízo no período, apenas indica gastos fixos contemplados na consulta.

4.2 Custeio Variável

Para a análise pelos custos variáveis, faz-se a divisão dos custos variáveis por unidade (paciente), como está apresentado no Quadro 2.

Maio	Papelaria	$\frac{\text{Custo variável de papelaria}}{\text{Soma total de pacientes}}$	$\frac{18,00}{356}$	R\$0,05
	Materiais Básicos	$\frac{\text{Custo variável de materiais básicos}}{\text{Soma total de pacientes}}$	$\frac{241,70}{356}$	R\$0,68
	Telefone	$\frac{\text{Custo variável de telefone}}{\text{Soma total de pacientes}}$	$\frac{1033,94}{356}$	R\$2,90
Junho	Papelaria	$\frac{\text{Custo variável de papelaria}}{\text{Soma total de pacientes}}$	$\frac{9,97}{367}$	R\$0,03
	Materiais Básicos	$\frac{\text{Custo variável de materiais básicos}}{\text{Soma total de pacientes}}$	$\frac{191,11}{367}$	R\$0,52
	Telefone	$\frac{\text{Custo variável de telefone}}{\text{Soma total de pacientes}}$	$\frac{1126,57}{367}$	R\$3,07

Julho	Papelaria	<i>Custo variável de papelaria</i> <i>Soma total de pacientes</i>	<u>0,00</u> 347	R\$0,00
	Materiais Básicos	<i>Custo variável de materiais básicos</i> <i>Soma total de pacientes</i>	<u>302,01</u> 347	R\$0,87
	Telefone	<i>Custo variável de telefone</i> <i>Soma total de pacientes</i>	<u>963,20</u> 347	R\$2,78

Fonte: Elaboração própria.

Quadro 2 – Cálculo dos custos variáveis por paciente

Atente-se para o fato que, para viabilizar os cálculos feitos anteriormente, supõe-se que se gasta o mesmo número de recursos para cada paciente, seja ele particular, convênio ou retorno.

Tabela 10 – Custos variáveis por paciente, nos meses de maio, junho e julho.

	Custos Variáveis		
	Maio	Junho	Julho
Papelaria	R\$ 0.05	R\$ 0.03	-
Materiais básicos	R\$ 0.68	R\$ 0.52	R\$ 0.87
Telefone	R\$ 2.90	R\$ 3.07	R\$ 2.78
Total	R\$ 3.63	R\$ 3.62	R\$ 3.65

Fonte: Elaboração própria.

A partir desses dados, juntamente com as receitas por período já calculadas, pode-se aplicar o conceito do custeio variável, isto é, parte-se das receitas, das quais se subtrai o custo variável do período para a obtenção da margem de contribuição. A partir desse resultado, subtrai-se o custo fixo do período, resultando o lucro por paciente por período.

Tabela 11 – Lucros e margens pelo método do custeio variável em maio

	Oftalmologista			Gastroenterologista		
	Particular	Convênio	Retorno	Particular	Convênio	Retorno
Receitas	R\$ 34.650,00	R\$ 8.450,00	-	R\$ 12.000,00	R\$ 1.750,00	-
(-) Custeio variável	R\$.359,75	R\$.611,37	R\$ 47,40	R\$.109,01	R\$.127,18	R\$.36,34
(=) Margem de contribuição	R\$ 34.290,25	R\$ 7.838,67	-R\$ 47,40	R\$ 11.890,99	R\$ 1.622,82	-R\$ 36,34
(-) Custos fixos	R\$ 3.040,81	R\$ 3.040,81	R\$ 3.040,81	R\$ 3.040,81	R\$ 3.040,81	R\$ 3.040,81
(=) Lucro	R\$31.249,45	R\$ 4.797,82	R\$ -3.088,21	R\$ 8.850,18	R\$ - 1.417,99	R\$ -3.077,14
Margem de lucro	90,19%	56,78%	-	73,75%	-81,03%	-

Fonte: Elaboração própria.

Tabela 12 – Lucros e margens pelo método do custeio variável em junho

	Oftalmologista			Gastroenterologista		
	Particular	Convênio	Retorno	Particular	Convênio	Retorno
Receitas	R\$ 35.700,00	R\$ 8.400,00	-	R\$ 11.600,00	R\$ 2.050,00	-
(-) Custeio variável	R\$ 368,99	R\$ 607,75	R\$ 65,12	R\$ 104,91	R\$ 148,32	R\$ 32,56
(=) Margem de contribuição	R\$ 35.331,01	R\$ 7.792,25	-R\$.65,12	R\$ 11.495,09	R\$ 1.901,68	-R\$.32,56
(-) Custos fixos	R\$ 3.242,27	R\$ 3.242,27	R\$ 3.242,27	R\$ 3.242,27	R\$ 3.242,27	R\$ 3.242,27
(=) Lucro	R\$ 32.088,73	R\$ 4.549,97	-R\$ 3.307,39	R\$ 8.252,82	-R\$ 1.340,59	-R\$ 3.274,27
Margem de lucro	89,88%	54,17%	-	71,14%	-65,39%	-

Fonte: Elaboração própria.

Tabela 13 – Lucros e margens pelo método do custeio variável em julho

	Oftalmologista			Gastroenterologista		
	Particular	Convênio	Retorno	Particular	Convênio	Retorno
Receitas	R\$ 34.300,00	R\$ 8.550,00	-	R\$ 8.800,00	R\$ 2.050,00	-
(-) Custeio variável	R\$ 357,32	R\$ 623,49	R\$ 36,46	R\$ 80,22	R\$ 149,49	R\$ 18,23
(=) Margem de contribuição	R\$ 33.942,68	R\$ 7.926,51	-R\$.36,46	R\$ 8.719,78	R\$ 1.900,51	-R\$.18,23
(-) Custos fixos	R\$ 3.101,71	R\$ 3.101,71	R\$ 3.101,71	R\$ 3.101,71	R\$ 3.101,71	R\$ 3.101,71
(=) Lucro	R\$ 30.840,97	R\$ 4.824,80	-R\$ 3.138,17	R\$ 5.618,08	-R\$ 1.201,20	-R\$ 3.119,94
Margem de lucro	89,92%	56,43%	-	63,84%	-58,60%	-

Fonte: Elaboração própria.

Fazendo uma análise prévia destes resultados, percebe-se que nos pacientes particulares de ambas especialidades, existe alta margem de contribuição por paciente. Porém, no caso dos convênios de gastroenterologista, devido ao baixo volume de pacientes, esta margem não é suficiente para cobrir os custos fixos do período. Importante ressaltar, de novo, que o sinal negativo na coluna “retorno” é para simbolizar os gastos incorridos com estes pacientes no período.

Confrontando-se os resultados obtidos por meio dos custeios por absorção e variável, é nítida a existência de diferenças entre os mesmos. O custeio por absorção, pelo fato utilizar-se de rateios, que nem sempre são os mais apropriados para refletir o modelo, deixa a desejar no sentido da tomada de decisão. No caso específico desse estudo, ambos os métodos de custeio sinalizam as tendências básicas dos custos de cada tipo de atendimento e especialidade. Porém, apenas o custeio variável permitiu identificar que a modalidade de convênio estava trazendo prejuízo para o gastroenterologista e por qual motivo.

Esses achados corroboram a visão de Gupta e Parmar (2001), de que o custeio variável identifica os custos fixos significativos e a utilização improdutivo dos recursos. Pois, conforme Drummond, Manca e Sculpher (2005), deve-se identificar o método que melhor atende ao propósito dos administradores, posto que cada método possui suas qualidades. De posse de tais informações, o especialista poderia fazer sua tomada de decisão, seja desenvolvendo medidas para aumentar o número de clientes ou mesmo cancelando seu atendimento por convênio.

Com relação ao custeio ABC, foi visto anteriormente que este custeio apoia-se nas diferentes atividades envolvidas no serviço/produto para ratear corretamente os custos. Verificou-se que o consultório só possuía uma atividade – a atividade clínica, pois não são feitos exames nem cirurgias ou qualquer outro tipo de serviço médico. Desta maneira, o direcionamento em uma atividade se parece muito com o custeio por absorção, tornando sua execução desnecessária para essa pesquisa e mais especificamente para esse caso prático.

A partir dos resultados encontrados, consegue-se aprofundar a análise. Faz-se então, primeiramente, a análise do Ponto de Equilíbrio. A fim de encontrar o Ponto de Equilíbrio para o presente trabalho, é importante se valer de algumas observações.

Primeiramente, a receita do consultório provém de quatro tipos de pacientes (particular e convênio para oftalmologista e particular e convênio para gastroenterologista). Já os custos fixos não podem ser diretamente apropriados entre esses quatro tipos, por não haver uma maneira correta de considerá-los. Portanto, foi suposta a permanência da proporcionalidade entre o número de pacientes. Assim, a partir da média histórica, calculou-se a proporção (Tabelas 14 e 15).

Tabela 14 – Proporção entre tipos de pacientes (Oftalmologista)

	Maio	Junho	Julho	Média	Proporção
Particular	99	102	98	100	0,35
Convênio	169	168	171	169	0,60
Retorno	13	18	10	14	0,05
Total	281	288	279	283	1,00

Fonte: Elaboração própria.

Tabela 15 – Proporção entre tipos de pacientes (Gastroenterologista)

	Maio	Junho	Julho	Média	Proporção
Particular	30	29	22	27	0,36
Convênio	35	41	41	39	0,53
Retorno	10	9	5	8	0,11
Total	75	79	68	74	1,00

Fonte: Elaboração própria.

Com as proporções, partiu-se para a obtenção dos custos fixos. Como eles variaram entre os três meses (devido ao aumento de impostos, reajuste de aluguel e condomínio), utiliza-se também uma média histórica. Subtraindo os custos variáveis da média já calculada, chegou-se ao valor de R\$ 18.280,36 de custo fixo total médio.

De posse de todos os dados, é necessário fazer outro adendo. Estes custos fixos foram divididos igualmente para cada especialidade, uma vez que os dois dispõem do mesmo número de horas de trabalho. A única diferença é que a Oftalmologia trabalha com 100% de ocupação, enquanto Gastroenterologia tem capacidade ociosa. Portanto, para o cálculo, foi considerado custo fixo de R\$ 9.140,18 para cada.

Utilizou-se então, a Equação 1 para o Ponto de Equilíbrio de Oftalmologista, para o qual a receita (preço da consulta multiplicado pelo número de pacientes) é equivalente ao custo fixo:

$$350*N_1 + 50*N_2 = 9.140,18$$

Onde, N_1 e N_2 são os números de pacientes particulares e convênio atendidos, respectivamente.

Levando em conta a proporção entre os pacientes calculada anteriormente, pode-se chegar à seguinte relação:

$$\frac{N_1}{N_2} = \frac{0,35}{0,60}, \text{ então, } N_1 = 1,71 N_2.$$

Retomando a fórmula inicial, têm-se:

$$350*N_1 + 50*1,71N_1 = 9.140,18.$$

Resolvendo, $N_1 = 21$ pacientes e $N_2 = 36$ pacientes, de forma que, em seu ponto de equilíbrio, o oftalmologista deve ter 21 pacientes particulares e 36 pacientes de convênio. Confrontando-se tais resultados com a Tabela 2, verifica-se que o médico oftalmologista supera largamente seu ponto de equilíbrio, conseguindo, assim, alto lucro marginal.

Analogamente para os pacientes de Gastroenterologista, mas utilizando agora a relação $G_1 = 1,47 G_2$, e a fórmula:

$$400*G_1 + 50*G_2 = 9.140,18,$$

Onde, G_1 e G_2 são, respectivamente, os números de pacientes particulares e de convênio.

Assim, $G_1 = 19$ pacientes e $G_2 = 28$ pacientes, de forma que o gastroenterologista, em seu ponto de equilíbrio, deve ter 19 pacientes particulares e 28 pacientes de convênio. Por essa constatação e pela observação da Tabela 2, percebe-se que esse profissional conseguiu atender um número de pacientes dessas duas categorias superior ao seu ponto de equilíbrio. Porém, tal volume ainda é baixo, podendo ser aumentado para melhorar seus lucros, através da divulgação de seu trabalho e/ou outras medidas a serem decididas pelo profissional.

5 Considerações Finais

A partir da percepção da quase inexistência de estudos em custeio de serviços médicos (MOGYOROSY; SMITH, 2005) e aproveitando a disponibilidade e possibilidade de acesso a dados reais e confiáveis de um consultório médico, foi feito um estudo para auxiliar tomadores de decisão a precificarem suas consultas médicas.

Primeiramente, buscou-se estudar os diferentes métodos de custeio e aplicá-los para o estudo em questão. Percebeu-se que o resultado (margem de lucro) variou do custeio por absorção e variável, resultado já esperado, uma vez que são utilizados diferentes critérios para se chegar ao resultado. Percebeu-se, também, que o custeio ABC, nesta ocasião, se tornara desnecessário, já que quando aplicado para apenas uma atividade, é semelhante ao custeio por absorção, isto é, sua aplicação traria uma complexidade inadequada e desnecessária para o caso. Percebe-se que a atividade de consulta médica é rentável, mas depende bastante do volume de pacientes para se superar os altos custos fixos.

Na sequência, foi realizada uma análise para se chegar ao ponto de equilíbrio, uma informação importante para a gestão, pois auxilia na distribuição dos horários, além de fundamentar decisões como marketing, seleção de funcionários, entre outros, uma vez que mostra o número mínimo de pacientes necessário para equivaler o custo fixo. Deste número, percebe-se que a especialidade oftalmologista trabalha com volumes maiores e, portanto, tendo condições de acomodar de maneira mais adequada possíveis variações. Já gastroenterologista, trabalha com menor nível de folga necessitando de um esforço maior para manter o volume de pacientes constante.

Partindo da pergunta de pesquisa inicial, a conclusão que se chega é que a aplicação de métodos de custeio alternativos na precificação do serviço de consulta médica é possível de se realizar. Entretanto, nota-se que não existe um método perfeito, ou que seja o melhor e mais adequado para todas as situações. O estudo abordou dois métodos para a situação e chegou, como esperado, a resultados diferentes, sendo que nenhum dos dois pode ser considerado melhor ou pior. Porém, verificou-se que o custeio variável torna possível a identificação da utilização improdutiva dos recursos, como foi visto quanto ao atendimento de convênios para o gastroenterologista.

O próximo passo seria, então, levar os resultados obtidos, juntamente com análises complementares (ponto de equilíbrio) para o gestor do consultório tomar a decisão de como interpretar os dados verificando aquele que se enquadraria mais adequadamente à sua realidade.

Pesquisas futuras também poderiam se apoiar em um processo de pesquisa-ação, trazendo o trabalho do gestor a experimentar em suas atividades as possibilidades de métodos de custeio e precificação apresentadas pela teoria. Próximos estudos poderiam também buscar aplicações de métodos de custeio em empresas do mesmo segmento, visando comparação de resultados com os aqui obtidos.

Referências

ALVES-MAZZOTTI, A. J; GEWANDSZNAJDER, F. **O método nas ciências naturais e sociais**: pesquisa quantitativa e qualitativa. 2. ed. São Paulo: Pioneira, 2001.

BORNIA, A C. **Análise Gerencial de Custos**: Aplicação em empresas modernas. Porto Alegre: Bookan, 2002.

BAKER, J. BAKER, RW. **Health care finance**. Basic tools for non-financial managers. Sudbury, Massachusetts, USA: Jones and Bartlett Publisher, pp: 40- 63, 2004.

CAFFERKY, M. WENTWORTH, J. **Breakeven Analysis: The Definitive Guide to Cost-Volume-Profit Analysis.** New York, NY: Business Experts Press, LLC, 2010.

CARTWRIGHT, W. S. A critical review of accounting and economic methods for estimating the costs of addiction treatment. **Journal of Substance Abuse Treatment**, v. 34, p. 302–310, 2008.

CREPALDI, S A. **Contabilidade gerencial: teoria e prática.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

DALLADONNE, J. **Gestão de Serviços: a chave do sucesso nos negócios.** Rio de Janeiro: Senac Nacional, 2008. 152 p.

DARE, L; REELER, A. **Health systems financing: putting together the “back office”.** BMJ Journals. Joanesburgo: 2005. 331, p. 759-762.

DRUMMOND, M; MANCA, A; SCULPHER, M. **Increasing he generalizability of economic evaluations: Recommendations for the design, analysis, and reporting of studies.** Int J Technol Assess Health Care. Spring; v. 21, n. 2. 165-71. North Yorkshire, 2005.

ELLWOOD, S. **Cost-based pricing in the NHS internal market.** Chartered Institute of Management Accountants. Londres: 1996

FISHMAN, P. A, HORNBOOK, M.C. **Assigning costs to health servisse use: options and consequences.** Health care costing workshop. Washington, USA. 2007

GALVÃO, A. et al. **Finanças Corporativas: Teoria e Prática empresarial no Brasil.** São Paulo: Elsevier Editora LTDA, 2008.

GODOY, A. S. Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. **Revista de Administração de Empresas.** v. 35, n. 2, p. 57-63. São Paulo: 1995

GUPTA, P. K.; PARMAR, N. K. Costing a hospital service product: marginal vs absorption costing. **MJAFI**, v. 57. N. 3, 2001.

JONES, M. J.; MELLETT, H. J. Determinants of changes in accounting practices: accounting and the UK Health Service. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 18, p. 91–121, 2007.

KIMITA, K.; HARA, T.; SHIMOMURA, Y.; ARAI, T. **Cost Evaluation Method for Service Design Based on Activity Based Costing**, In: CIRP INDUSTRIAL PRODUCT-

KUAZAQUI, E.; COVAS, T. L.; GAMBOA, M. **Gestão estratégica para a liderança em serviços de empresas privadas e públicas.** São Paulo: Nobel, 2005

LOVELOCK, C.; WIRTZ, J. **Marketing de serviços: pessoas, tecnologia e resultados.** São Paulo: Pearson, 2006.

LLEWELLYN, S.; NORTHCOTT, D. Challenges in costing health care services: Recent evidence from the UK. **International Journal of Public Sector Management.** v. 15 Iss: 3 pp. 188 – 203. Londres: 2002.

MACHADO, D. M.; MARTINS, M. F.; QUEIROZ, T. R. Mensuração da Qualidade de Serviço em Empresas de Fast Food. **Revista Gestão & Produção**. v.13, n. 2, p. 261-270. 2006. São Paulo.

MACINATI, M. S.; ANESSI-PESSINA, E. Management accounting use and financial performance in public health-care organisations: evidence from the Italian National Health Service. **Health Policy**, v. 117, p. 98–111, 2014.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 10ª Edição. São Paulo: Atlas, 2010

MEADE, D.J.; KUMAR, S.; KENSINGER, K. R. Investigating impact of the order activity costing method on product cost calculations. **Journal of Manufacturing Systems**, v. 27, p. 176-189, 2008.

MOGYOROSY, Z.; SMITH, P. **Methodological issues in costing health services**. Center of Health Economics, 2005.

RAULINAJTYS-GRZYBEK, M. Cost accounting models used for price-setting of health services – An international review. **Health Policy**, No Prelo, 17 Julho 2014.

SCHIER, C. U. C. **Gestão de custos**. Curitiba: Ibpex, 2006.

SERVICE SYSTEMS CONFERENCE, 1. 2008, Cranfield University, UK. Proceedings...

SLACK, N.; CHAMBERS, S.; JOHNSTON, R. **Administração da Produção**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SMITH, M.; BARNETT, P. G. **Direct measurement of health care costs**. Med Care Res Rev. 60. Londres: 2003.

SOUZA, A. A. et al. **Modelagem do custeio baseado em atividades para farmácias hospitalares**. In: ENANPAD, 31, Rio de Janeiro: 2007

VERGARA, S. C. **Métodos de Pesquisa em Administração**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

YERELI, A. N. Activity-based costing and its application in a Turkish University Hospital. **AORN Journal**, v. 89, n. 3, 2009.