



**IMPLEMENTAÇÃO DO CUSTEIO ABC NO SISTEMA DE  
GERENCIAMENTO DE CUSTOS DE UMA UNIDADE  
HEMOTERÁPICA - CASE FUNDAÇÃO HEMOMINAS**

**CATEGORIA: IDÉIAS INOVADORAS IMPLEMENTÁVEIS**

**Belo Horizonte, Setembro de 2006**

## SUMÁRIO

<i>Resumo</i> .....	3
<b>1 - Introdução</b> .....	4
1.1- Tema e Problema.....	4
1.2 – Objetivo.....	6
1.2.1 – <i>Objetivo Geral</i> .....	6
1.2.2 – <i>Objetivos específicos</i> .....	6
1.3 – Justificativa.....	7
<b>2 – Referencial Teórico</b> .....	8
2.1 – Contabilidade de Custos.....	8
2.2 – Métodos de Custeio .....	10
2.2.1 <i>Custos por Absorção</i> .....	10
2.2.2 <i>Custo Padrão</i> .....	11
2.2.3 <i>Custo Variável ou Custeio Direto</i> .....	13
2.2.4 – <i>O custeio ABC</i> .....	14
2.2.5 - <i>O preço dos Produtos/Serviços sob a Ótica do Custeio ABC</i> .....	25
2.3 – Terminologias.....	26
2.3.1 <i>Classificação dos custos e despesas</i> .....	28
2.4 – O sangue.....	29
2.4.1 - <i>Componentes do Sangue</i> .....	30
2.4.2 - <i>Etapas da Produção</i> .....	31
<b>3 – Metodologia</b> .....	33
3.1 Estudo de Caso - Histórico da Fundação Hemominas.....	34
3.1.1- <i>Codificação do Sistema</i> .....	35
3.1.2 - <i>Apuração dos Custos Diretos</i> .....	36
3.1.3 <i>Apuração dos Custos Indiretos</i> .....	38
<b>4 – Conclusão</b> .....	44

## *Resumo*

Diante do crescimento dos gastos na área de saúde torna-se necessário a adoção de um sistema que forneça informações visando racionalizar e modernizar processos gerenciais de monitoramento de custos de unidades de hemoterapia. Os métodos de custeio tradicionais já não mais atendem às necessidades das instituições, já não é mais possível distribuir os custos indiretos com base nas horas de mão-de-obra direta. Mediante o conhecimento dos custos dos produtos e serviços, as instituições poderão cortar os desperdícios, melhorar seus serviços, ter subsídios para negociação, objetivando bases sustentáveis para análise, avaliação e controle de forma a identificar ações e atividades que promovam melhorias e otimização de seus processos. O presente trabalho aborda a importância da utilização do custeio ABC, que possibilita um rastreamento mais racional dos custos indiretos, demonstrando o quanto importante representa uma administração profissional, no setor hemoterápico, que possua uma visão dinâmica e futurista. Por meio da pesquisa descritiva e tendo como método o estudo de caso, considerando-se um sistema de gerenciamento de custos já implantado na instituição, espera-se um ganho substancial com a implementação do método ABC (*Activity Based Costing*).

## *1 - Introdução*

### ***1.1- Tema e Problema***

Uma das grandes preocupações das empresas é o controle de seus custos. Empresas que até poucos anos detinham grandes parcelas de mercado e impunham seus preços, passaram a perder terreno por conta da competição cada vez mais acirrada. A mudança no cenário competitivo trouxe a redução das margens de lucro, a variação na lucratividade de categorias de produtos e o impacto sobre indicadores de desempenho deram início a essa busca por melhores práticas de gerenciamento.

A Contabilidade de Custos é um instrumento que seguindo princípios e normas contábeis, permite o registro e o controle de todo processo produtivo e a agregação de todos os elementos que formam o valor de determinados produtos. Serve também como processador de informações que a partir de dados quantitativos e operacionais da produção, retrata os valores gastos nas diversas fases deste processo.

O controle de custos faz parte do dia-a-dia das organizações que se vêem obrigadas a realizar o acompanhamento detalhado do seu processo de produção a fim de evidenciar os custos de seus produtos/serviços auxiliando na tomada de decisão. A introdução da mentalidade da busca constante da Qualidade Total nas empresas teve como consequência o surgimento de inúmeras técnicas de controle de custos, que vieram auxiliar gerentes nas suas atividades. Entre essas inovações se podem citar o custeio baseado em atividades – ABC, também conhecido como ***Activity Based Costing*** (2ª. e 3ª. gerações). Esta ferramenta de custos reconhece o relacionamento dos direcionadores de custos para custear as atividades por meio da mensuração do custo e

do desempenho do processo relativos às atividades e aos objetos dos custos. A aplicação prática permite que a empresa tome conhecimento das atividades desempenhadas nos processos, dos recursos consumidos por estas atividades e dos custos dos serviços prestados com base nas atividades executadas.

Segundo Cooper e Kaplan (1998) o ABC ” é uma abordagem que analisa o comportamento dos custos por atividades, estabelecendo relações entre as atividades e o consumo de recursos, independentemente de fronteiras departamentais, permitindo a identificação dos fatores que levam a instituição a incorrer em custos nos seus processos de oferta de produtos e serviços e de atendimento a mercados”.

O princípio básico do ABC é que as atividades realizadas por uma empresa são as causas dos custos, e os produtos incorrem nestes mesmos custos por meio das atividades que eles exigem. O ABC, na prática, leva a um rastreamento de dados que habitualmente não são considerados nos sistemas de custeio tradicionais, ajudando a redimensionar a mentalidade das empresas onde é aplicado.

Trazer este universo para o serviço público é um grande desafio, pois além da mudança de cultura, a introdução de ferramentas de gestão é um processo no qual é imprescindível que haja envolvimento de toda a organização.

Este trabalho foi desenvolvido na Fundação Hemominas – Centro de Hematologia e Hemoterapia de Minas Gerais, que na busca freqüente do desenvolvimento, visando o reconhecimento nacional e internacional como uma organização pública de excelência em Hematologia e Hemoterapia, e já possuindo um sistema de custeio, será um ótimo campo para a aplicação do objetivo proposto.

Diante do contexto acima, o problema norteador da pesquisa foi: quais as vantagens e aplicabilidade da possível implementação de um sistema de custeio

utilizando o critério para distribuição dos CIF's (Custos Indiretos de Fabricação) baseado em atividades e qual será o grau de utilização pelos diferentes níveis de gestão da empresa como instrumento de melhoria dos indicadores de custos e resultados?

## ***1.2 – Objetivo***

### ***1.2.1 – Objetivo Geral***

Estudar o sistema de custeio já existente assim como melhorar o controle dos custos incorridos e reduzir a subjetividade e arbitrariedade dos rateios dos CIF's (Custos Indiretos de Fabricação) sob a ótica do custeio por atividades – ABC.

### ***1.2.2 – Objetivos específicos***

- analisar se o atual sistema está satisfazendo as necessidades da direção quanto ao controle dos gastos e tomada de decisão
- apurar com maior precisão os custos dos produtos ou serviços;
- dar subsídios para a análise na tomada de decisão;
- uniformizar a linguagem, bem como divulgá-la para todas as áreas da empresa;
- determinar a eficiência e a eficácia das atividades executadas e auxiliar na definição das metas da Fundação Hemominas;
- detectar as atividades que estão onerando o produto/serviço;
- servir como base para definição de estratégias

- redução de perdas e esforços improdutivos;
- oferecer à administração e setores responsáveis, as informações necessárias para a tomada de decisão;
- permitir estudos comparativos de custos;
- avaliar o grau de eficiência de setores e utilizar informação para fins de controle de suas atividades meio e fim, com vistas a melhoria de resultados;

### ***1.3 – Justificativa***

A escolha deste trabalho, “Implementação do Custeio ABC no Sistema de Gerenciamento de Custos de uma Unidade Hemoterápica – Case Fundação Hemominas” surgiu de uma necessidade peculiar: definição do valor dos produtos/serviços oferecidos pela Fundação Hemominas dentro da sua área de cobertura hemoterápica, visando racionalizar e modernizar processos gerenciais de monitoramento de custos, respondendo às necessidades intrínsecas dos Centros de Custos, Unidades de Hemoterapia e da Direção Superior, objetivando bases sustentáveis para análise, avaliação e controle de forma a identificar ações e atividades que promovam melhorias e otimização dos processos.

Mediante a pesquisa descritiva e tendo como método o estudo de caso, no qual foi considerado um sistema de gerenciamento já implantado na Fundação Hemominas espera-se um ganho substancial na operacionalização e processamento dos dados assegurando maior credibilidade dos resultados e agilidade no processo de apuração e identificação dos custos de todos os produtos/serviços oferecidos pela Fundação Hemominas.

Pretende-se também que sejam desenvolvidas análises sistemáticas de desempenho assim como estudos comparativos com as tabelas em vigor e com os resultados alcançados por outros prestadores de serviços.

## ***2 – Referencial Teórico***

### ***2.1 – Contabilidade de Custos***

A contabilidade surgiu com a civilização e jamais deixará de existir em decorrência dela (SÁ, 1997). Segundo Iudícibus (1993), desconsiderando a antiguidade, a Contabilidade teve seu florescer nas cidades italianas de Veneza, Gênova, Florença, Pisa entre outras, em função dessas cidades e outras da Europa possuírem um grande volume de atividades mercantis, econômicas e culturais, principalmente a partir do Século XIII até o início do Século XVII. O desenvolvimento das teorias contábeis e de suas práticas na maior parte das vezes está diretamente relacionado com o desenvolvimento comercial, social e institucional das sociedades, cidades ou nações.

No Brasil, inicialmente a Contabilidade foi influenciada pela escola italiana, realizando-se grandes discussões em torno das correntes materialistas, personalistas, controlistas e neocontistas, reditualistas, aziendalistas e patrimonialistas que foram igualmente irrelevantes como na Itália (IUDÍCIBUS, 1993).

Segundo Sá (1997), a corrente que firmemente se implantou no Brasil foi a Patrimonialista, hoje reconhecida oficialmente, por considerar a contabilidade como ciência do patrimônio, em acordo com as leis e resoluções do Conselho Federal de Contabilidade.



Assim, diríamos que a Contabilidade no Brasil evoluiu sob a influência da escola italiana, até que algumas firmas de auditoria de origem norte-americana, e certos cursos de treinamento em Contabilidade e Finanças acabassem exercendo forte influência e revertissem essa tendência, passando a vigorar uma filosofia norteamericana (IUDÍCIBUS , 1993).

A contabilidade é um sistema de coletar, resumir, analisar e relatar, em termos monetários, informações sobre uma organização (Anthony, 1973). Segundo Franco (1992), tem como campo de estudo o patrimônio, e seu campo de aplicação o das organizações economico-administrativas, entidades denominadas assim por necessitarem de um órgão administrativo que pratica atos de natureza econômica e financeira, utilizando bens patrimoniais, para atingir o seu objetivo, seja ele econômico ou social.

Segundo Anthony (1973) afirma que o sistema contábil de uma organização consiste essencialmente de duas partes relacionadas, a (1) contabilidade financeira; (2) e a contabilidade gerencial. A contabilidade financeira fornece informações a terceiros não participantes do negócio, como acionistas, banqueiros e outros credores, órgãos governamentais e o público em geral. Já a contabilidade gerencial preocupa-se com a informação contábil que será útil à administração.

A Contabilidade de Custos surgiu para definir o valor dos custos de fabricação dos produtos estocados, todo um sistema de registro, acompanhamento, apropriação e rateio de gastos, bem como toda uma parafernália de lançamentos contábeis e controles paralelos.

Inicialmente, porém, a Contabilidade de Custos era voltada apenas para a avaliação dos estoques e determinação do resultado do período. Com o crescimento das

empresas e o conseqüente aumento na complexidade do sistema produtivo, constatou-se que as informações fornecidas pela Contabilidade de Custos eram potencialmente úteis ao auxílio gerencial, função esta tão importante na maioria das empresas, quanto a determinação do resultado do período. Os sistemas de custos podem ajudar a gerência da empresa basicamente de duas maneiras: auxílio ao controle e às tomadas de decisões.

A aplicação da Contabilidade de Custos é vasta, ou seja, ela pode produzir bons resultados mesmo nas empresas estritamente comerciais ou que prestam serviços, como por exemplo hospitais, lojas, serviços de utilidade pública, institutos educacionais, repartições públicas etc., levando-se em devida conta, é claro, as peculiaridades de cada organismo econômico.

Custo é um gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços (MARTINS, 2003).

## ***2.2 – Métodos de Custeio***

### ***2.2.1 Custos por Absorção***

Segundo Martins (2003) custeio por absorção é o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos que 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.

Ou, em outras palavras, é o custeio realizado sob a ótica da contabilidade de custos tradicional, respeitando a metodologia dos princípios fundamentais de contabilidade. Nele todos os custos de produção (fixos e variáveis) são incluídos no

custo do produto para fins de custeio dos estoques e por sua vez todas as despesas (fixas e variáveis) são excluídas.

Para Leone (1985) o custeio por absorção é aquele que faz debitar ao custo dos produtos todos os custos da área de fabricação, sejam esses custos definidos como custos diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, de estrutura ou operacionais. O próprio nome do critério é revelador dessa particularidade, ou seja, o procedimento é fazer com que cada produto ou produção (ou serviço) absorva parcela dos custos diretos e indiretos, relacionados à fabricação.

Custo por absorção é o processo de apuração de custos, que se baseia em ratear todos os elementos do custo de modo que cada centro ou núcleo absorva ou receba aquilo que lhe cabe. É também, o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos.

O custeio por absorção inclui os elementos diretos e indiretos das aplicações feitas, para que se consigam um produto ou um serviço, assim como os elementos variáveis e aqueles também fixos. No custeio por absorção as margens do lucro tendem a ser maiores na apuração porque o valor dos estoques finais é sempre maior, pois incluem o custo fixo, que é excluído do sistema denominado custeio direto.

### ***2.2.2 Custo Padrão***

Custo padrão se fundamenta em princípios científicos e observa cada componente de custo (insumos, mão-de-obra e gastos gerais da fabricação) dentro de suas medidas e verdadeira participação no processo da produção, representando o quanto deve custar uma unidade, em bases racionais de fabricação. É o valor

conseguido com o uso das melhores matérias-primas, com a mais eficiente mão-de-obra, com capacidade total da empresa, sem nenhuma interrupção, a não ser as já programadas preventivamente. Alguns autores consideram-no como verdadeiro custo de produção, podendo ser a ideal forma de controle, fixando com base em condições ideais de qualidade de insumos, mão-de-obra e equipamentos, bem como de volume de produção, ou fixando com fundamento em desempenhos desses itens considerados altos, mas não impossíveis de se alcançar.

O custo padrão ideal nasceu da tentativa de se fabricar um custo “em laboratório”, isto é, os cálculos relativos a tempo de fabricação, mediante estudos minuciosos de tempos e movimentos, com experiências usando o operário mais habilitado, sem se considerar sua produtividade oscilante durante o dia, mas aquela medida em um intervalo de tempo observado. As perdas de material seriam apenas as mínimas admitidas como impossíveis de serem eliminadas, e assim por diante. Custo padrão ideal seria um objetivo da empresa a longo prazo e iria servir apenas para comparações realizadas no máximo uma vez ao ano para se ter uma idéia de quanto se evoluiu em relação aos anos anteriores, tornando o seu uso bastante restrito.

O custo padrão corrente diferencia do custo padrão ideal, porque considera as ineficiências na empresa, só excluindo aquelas que a empresa julga que podem ser sanadas. As deficiências existentes são em termos de qualidade dos materiais, mão-de-obra, equipamentos, etc..., é um valor que a empresa considera difícil de ser alcançado, mas não impossível. O corrente leva em conta os fatores de produção que a empresa realmente tem a sua disposição, como pessoal, equipamentos, é uma meta de curto e médio prazos, além de fixar um montante que a empresa deverá empenhar-se para alcançar no próximo período.

A instalação do custo padrão não significa a eliminação de custos a valores reais incorridos, pelo contrário, só se torna eficaz na medida em que exista um custo real para se extrair da comparação de ambos, as divergências existentes. O custo padrão não elimina o real, nem diminui sua tarefa. A implantação do padrão só pode ser bem sucedida onde já exista um bom sistema de custo real, sendo o padrão uma forma mais sofisticada de se fazer custo.

O custo padrão corrente é mais “científico”, no sentido de que faz a união entre aspectos teóricos e práticos da produção, enquanto o custo estimado só levaria em conta os práticos, podendo por isso nunca apontar defeitos ou ineficiências que seriam sanados com aquele. O custo padrão ideal tende a ser, por outro lado, extremamente teórico (MARTINS, 2003).

### ***2.2.3 Custo Variável ou Custeio Direto***

O custeio variável é mais conhecido por custeio direto, mas alguns autores preferem utilizar a primeira forma apresentada para que não confunda com o termo custo direto. Custeio direto é o método de apropriação de todos os custos variáveis (diretos e indiretos) e tão somente do variáveis.

Custo variável é o processo de apuração de custo que exclui os custos fixos, também chamado custeio variável ou custeio marginal em razão das cargas fixas. Imputam-se, na apuração do custeio direto, os materiais diretos, a mão-de-obra direta e os custos gerais variáveis. O custeio direto só considera aquilo que acompanha diretamente a produção, admitindo que os custos fixos devem ser excluídos porque não

seguem o ritmo do que se fabrica. Os custos fixos só entram para efeito de apuração de resultados como custos do período, mas não integram a avaliação dos estoques.

Segundo Martins (2003), no custeio direto ou custeio variável, só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o Resultado; para os estoques só vão, como consequência, custos variáveis. Os Princípios Contábeis hoje aceitos não admitem o uso de Demonstrações de Resultados e de Balanços avaliados à base do custeio variável; por isso esse critério de avaliar estoque e resultando não é reconhecido pelos contadores, auditores independentes e tampouco pelo Fisco. Ele de fato fere os princípios contábeis, principalmente o Regime de Competência e a Confrontação. Segundo estes, devemos apropriar as receitas e delas deduzir todos os sacrifícios envolvidos para sua obtenção.

#### **2.2.4 – O custeio ABC**

O Custeio Baseado em Atividades (*Activity Based Costing* - ABC) é uma metodologia de custeio que procura diminuir as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos (MARTINS, 2003), rastreando custos de um negócio ou departamento para as atividades envolvidas e verificando como estas atividades estão relacionadas para a geração de receitas e o consumo dos recursos (CHING, 1997).

O Custeio Baseado em Atividades (*Activity Based Costing* - ABC) é uma metodologia de custeio que procura diminuir as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos (MARTINS, 2003), rastreando custos de um negócio ou departamento para as atividades envolvidas e verificando como estas atividades estão relacionadas para a geração de receitas e o consumo dos recursos (CHING, 1997). O

ABC descreve a forma como uma empresa emprega tempo e recursos para atingir determinados objetivos, avaliando o valor que as atividades agregam para a performance do negócio.

Neste sentido Cooper e Kaplan (1996) dizem que o ABC é uma abordagem que analisa o comportamento dos custos por atividades, estabelecendo relações entre atividades e o consumo de recursos, independentemente de fronteiras departamentais, permitindo a identificação dos fatores que levam a instituição ou empresa a incorrer em custos em seus processos de oferta de produtos e serviços e de atendimento a mercados e clientes.

Um dos mais importantes benefícios do ABC é monitorar os esforços da empresa para melhorar seu desempenho, através da estimativa dos custos para as principais causas de custos. O ABC possibilita mediante a estimativa dos custos, que os gerentes definam prioridades e monitorem os esforços de aperfeiçoamento, bem como o custeamento dos produtos.

O custeio ABC identifica as atividades desenvolvidas em uma empresa por meio de um processo de acumulação e rastreamento de custos e de dados de desempenho (BRIMSON, 1996), facilitando a análise estratégica dos custos (NAKAGAWA, 1994), possibilitando um maior controle desses custos e o entendimento dos mesmos (BRIMSON, 1996).

Segundo Nakagawa são as seguintes as diferenças entre o custeio ABC e os sistemas de custeio tradicionais, conforme Quadro 02.

Quadro 02 – ABC X VBC

	ABC	VBC
Escopo	Eficácia dos custos	Custos para controle
Objetivos	Competitividade da empresa	Elaboração de relatórios financeiros
Gestão	Visão ex-ante	Visão ex-post
Análise	Visão tridimensional	Visão bidimensional
Mensuração	Acurácia	exatidão

Fonte: Nakagawa (1994, p.12)

Comparando ao métodos tradicional e ABC, autores afirmam que, a amplitude proporcionada pelo sistema ABC possibilita uma acentuada melhora acerca das análises necessárias nos processos e atividades na empresa, os quais decorrem, por exemplo, (1) da mudança da visão quanto à estrita exatidão que os números procuram identificar na transmissão dos fatos ocorridos e seus resultados sobre o patrimônio da empresa, (2) das buscas insistentes sobre os efeitos que os fatos poderão causar na estrutura interna, antes de acontecerem; (3) da preocupação sobre os aspectos de competitividade, e não somente quanto às informações contidas nos relatórios financeiros (preço e volume somente); (4) da amplitude da visão sobre as transações ocorridas, transcendendo a preocupação quanto ao preço e quantidade, para os aspectos que cercam os atributos das atividades executadas ou a executar.

O custeio ABC segundo Ostrenga et al. (1997), é um método de contabilidade gerencial, onde o cálculo dos custos indiretos é bem mais acurado do que o cálculo realizados pelos sistemas tradicionais. Para o Custeio Baseado em Atividades, a organização empresarial é formada por uma série de processos intercalados que convertem recursos em resultados.



Martins (2003) afirma que a alocação dos custos às atividades deve ser feita da forma mais criteriosa possível e que deve obedecer a seguinte ordem de prioridade: (1) alocação direta; (2) rastreamento e em último caso (3) o rateio.

A alocação direta sempre será usada caso haja uma relação causal direta entre o recurso consumido por uma atividade, ou o consumo de uma atividade por um objeto de custo.

O rastreamento é efetuado por meio da identificação de uma relação de causa e efeito entre uma atividade e a geração dos seus respectivos custos, utilizando-se os direcionadores de custo como parâmetros para constituir o fator que determinará as causas e os custos envolvidos nesta atividade. Caso não seja possível aplicar nenhum dos critérios mencionados acima, deve-se então atribuir os custos às atividades por meio de critérios de rateio, como horas-máquina, procurando ser o menos arbitrário e subjetivo possível.

O custeio baseado em atividades proporciona, além das informações de custos mais acuradas, a identificação de oportunidades de melhoria, meios mais adequados para a análise de investimentos, identificação de produtos não rentáveis, entre outras vantagens. Grande parte deste sucesso se deve à visão global dos processos e sua divisão em sub-processos e atividades.

Cooper e Kaplan (1991) caracterizam o custeio ABC como uma ferramenta importante para se definir as prioridades de lucro da empresa, auxiliando a gerência a visualizar as oportunidades lucrativas. A própria estrutura baseada em atividades permite aos gerentes focalizar as atividades que causam maiores impactos nos custos, e possibilita mediante esforços de melhoria reduzir os efeitos destas atividades nos custos dos produtos.

Sendo assim, no sistema de custeio ABC os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades e as atividades são consumidas pelos produtos ou serviços. Neste caso, o rastreamento dos custos é feito levando-se em consideração as atividades empresariais, enquanto que no custeio tradicional os rateios são efetuados considerando-se os volumes produzidos (KRAEMER, 2000). Como se pode notar, segundo Kraemer (2000), o sistema de custeio ABC vem tentando minimizar os impactos de alocações inadequadas, por meio do custeamento das atividades exigidas pelos produtos ou demais atividades operacionais.

Segundo Robles Jr. (1996), os elementos que compõem a hierarquia do sistema de custeio ABC são funções, processos de negócio, atividades, tarefas, subtarefas e operações. Uma função caracteriza-se como um conjunto de diversas atividades que são relacionadas segundo um propósito comum (BRIMSON, 1996) como fornecimento de produto, finanças, compras, vendas, produção, marketing, segurança e qualidade. “A abrangência das atividades relacionadas com a função é muito mais ampla do que a unidade da organização que tem responsabilidade direta por aquela função” (CHING, 1997, p. 47). O processo realiza uma seqüência ou conjunto de atividades relacionadas e interdependentes, podendo ser de diferentes funções com um objetivo específico. As atividades são um conjunto de ações executadas para atingir as metas e os objetivos de uma função (NAKAGAWA, 1994). A atividade reagrupa todas as tarefas que são realizadas em série, descrevendo o modo como uma empresa utiliza o tempo e aloca os recursos em busca dos objetivos do negócio. Tarefa é a combinação dos elementos de trabalho ou das operações, demonstrando como se executa uma atividade. Subtarefa é o elemento de uma atividade. Operações é a menor unidade possível de trabalho utilizada para realizar uma atividade.

## ***Direcionadores de Custos***

Os direcionadores de custos ou *cost driver* são fatores que determinam o consumo de recursos pelas atividades e destas para os objetos de custo. Os direcionadores de custos são critérios utilizados para medir o montante dos custos que serão atribuídos a cada uma das atividades desenvolvidas no processo.

O conceito geral de direcionadores de custos é descrito por Martins (2003) como sendo o fator que determina a ocorrência de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que o direcionador de custos é a verdadeira causa dos custos. Portanto, o direcionador de custos deve refletir a causa básica da atividade e, conseqüentemente, da existência de seus custos. Basicamente, um direcionador de custo pode ser definido como todo fator que altera o custo de uma atividade. Nakagawa (1994), Martins (2003), Player et al. (1996) e vários outros autores defendem a idéia de que existem duas categorias de direcionadores:

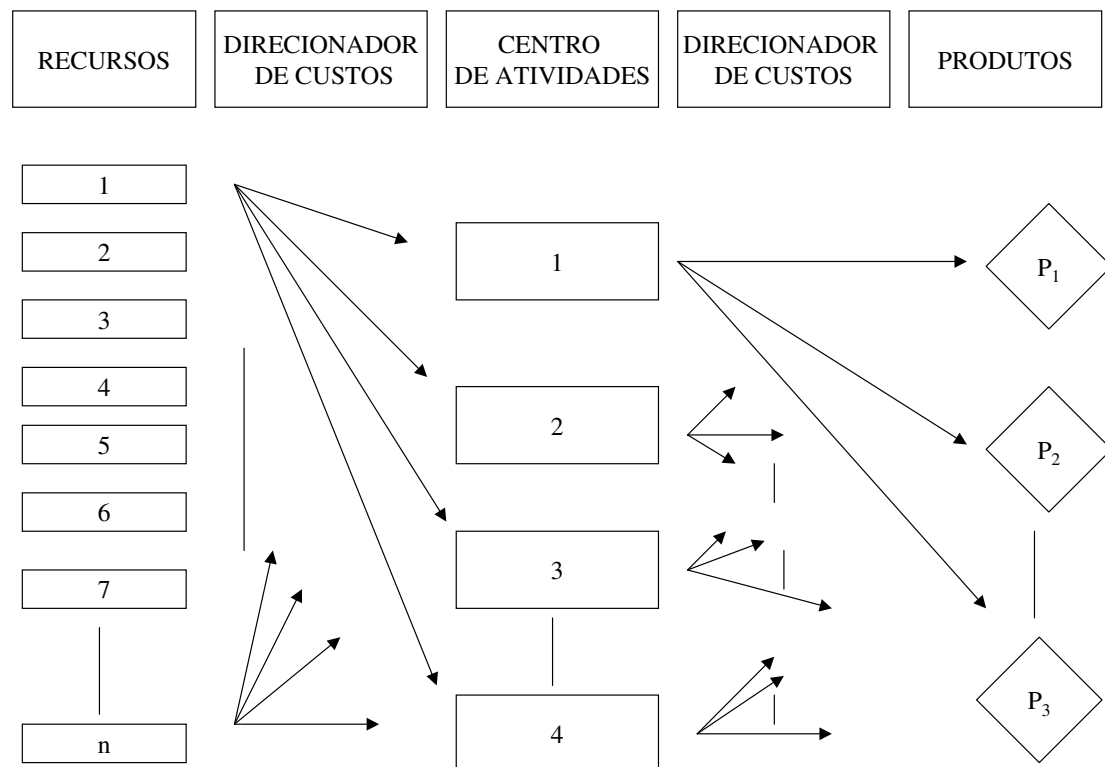
- Direcionadores de Recursos ou *cost driver* de recursos: estão associados ao “consumo” de recursos pelas atividades, ou seja, representam a quantidade de um recurso para a realização de uma atividade;

- Direcionadores de Atividades ou *cost driver* de atividades: estão associados ao “consumo” de atividades pelos produtos, ou seja, representa quanto de uma atividade destina-se a um produto.

Conforme se observa na figura abaixo, essa metodologia de apuração de custos - o ABC – é basicamente constituída de recursos, de atividades e dos objetos de custos. Os recursos são representados pelas despesas que transformam o dia da empresa como, por exemplo, mão-de-obra, material e tecnologia. Esses recursos são

alocados/distribuídos para as atividades através dos direcionadores de 1º estágio (direcionadores de recursos) e desses, distribuídos aos objetos de custo (produtos ou serviços), através dos direcionadores de 2º estágio (direcionadores de atividades).

Figura 02: Modelo ABC



**Fonte:** Cogan (1997, p.37)

A quantidade de direcionadores de custos necessários é afetada pela precisão que se espera dos custos levantados. Observa-se, porém, que os direcionadores de custos são informações e que a obtenção de informações possui um custo. Caso opte-se por operar com direcionadores de custos que não estejam disponíveis e que necessitem ser obtidos por processos complexos, a organização arcará com maiores dispêndios. Logo, deve-se

optar por aqueles que possam ser obtidos das informações disponíveis na execução das atividades.

Em relação ao uso de maior ou menor quantidade de direcionadores de custos, Cooper apud Cogan (1997) ressalta que isso está relacionado aos seguintes fatores:

- *o nível de exatidão que se pretende atingir nos custos dos produtos*: quanto maior a exatidão pretendida, maior o número de direcionadores de custos necessários;
- *grau de diversificação de produtos*: quanto maior o grau de diversificação dos produtos, maior a quantidade de direcionadores de custos necessários;
- *custo relativo de atividades diferentes*: quanto maior o número de atividades, maior o número de direcionadores de custos necessários;
- *grau de diversificação do volume*: quanto maior a variação dos tamanhos dos lotes, maior o número de direcionadores de custos necessários;
- *uso de direcionadores de custos correlacionados imperfeitamente*: quanto menor a correlação dos direcionadores de custos, maior o número de direcionadores de custos necessários. É necessário dar prioridade aos direcionadores que estão diretamente associados às atividades. Na ausência destes, porém, faz-se a utilização de direcionadores “substitutos” que, indiretamente, indiquem o consumo de recursos pelas atividades. Assim, o direcionador de custo deve possuir alta correlação com a atividade analisada.

Os direcionadores de recursos alocam os custos e as despesas às atividades, conforme o consumo de recursos. Por meio do levantamento dos direcionadores de recursos, se obtém indicadores que permitem calcular o custo de cada atividade, ou seja, o direcionador de recursos auxilia a medir a quantidade de recursos consumidos pelas atividades realizadas no processo (GONÇALVES e CONCENZA, 1997).

Portanto, é de fundamental importância que se utilize critérios precisos no momento da escolha dos direcionadores de custos que são envolvidos no processo de identificação dos recursos às atividades.

### ***Definição dos Objetos de Custo:***

Segundo Boisvert (1999), o responsável pela implantação de um sistema de custeio ABC pode decidir pela definição dos objetos de custo e seus direcionadores de custo antes mesmo de identificar as atividades e os recursos consumidos na empresa. Porém, não poderá executar nesse momento a alocação dos custos das atividades aos objetos de custo, pois somente poderá proceder esta etapa após a definição das atividades e a identificação dos seus respectivos custos. Portanto, com base nesta afirmação, optou-se por definir os objetos de custo somente após o levantamento das atividades e dos seus respectivos custos, que são o alvo do Custeio ABC.

Os objetos de custos constituem a finalidade para a qual a informação sobre o custo é necessária. Geralmente os objetos de custo são formados por bens e serviços da empresa. Os produtos, os clientes, os fornecedores, o setor de mercado ou a infraestrutura são exemplos de objetos de custo. Enfim, as estratégias de custo traçadas pelos gestores das empresas é que determinam quais os objetos de custo que serão analisados no custeio ABC.

### ***Identificação das Atividades aos Objetos de Custos***

Concluída a etapa da definição dos objetos de custo, o passo seguinte é repartir os custos apropriados anteriormente às atividades para os objetos de custos que com elas se relacionam. Esta repartição é realizada com o auxílio dos direcionadores de atividades. Os direcionadores de atividades são indicadores que representam uma relação de causa e efeito, e servem para identificar as atividades envolvidas no processo de um objeto de custo. Os direcionadores de atividades alocam os custos das atividades para os objetos de custo, que podem ser produtos, serviços ou clientes, e medem a frequência e a intensidade demandada de uma atividade por um objeto de custo (GONÇALVES e COCENZA, 1997).

Ching (1997) afirma ainda que existem três grandes finalidades para os direcionadores de atividades:

- direcionar as atividades aos objetos de custo;
- auxiliar no entendimento dos custos envolvidos nos processos;
- e servir como medida de desempenho ou performance na avaliação da eficiência e eficácia dos processos.

Os direcionadores de atividades são os principais elementos que diferenciam o custeio ABC do custeio por centros de custo. Pois, no custeio ABC, os custos são repartidos com base num indicador que está diretamente ligado à origem do consumo dos recursos pelas atividades, e não segundo uma taxa de atribuição baseada no volume dos objetos de custo (Boisvert, 1999).

***Análise das informações obtidas no modelo:***

Por fim, a última etapa a ser efetuada no modelo proposto para o ABC é a análise de todas as informações obtidas no decorrer do processo de implantação do custeio ABC, principalmente com relação aos custos das atividades e dos objetos de custo.

Segundo Brimson (1996), o cálculo com acurácia dos custos dos objetos de custo reveste-se de importância por causa do grande número de decisões que utilizam estes resultados. O autor afirma ainda que as informações requeridas sobre os custos dos objetos de custo podem ser utilizadas para estabelecimento de preços de venda; estimativa de custos de novos produtos; determinação da lucratividade para expansão ou abandono de diferentes segmentos de negócios, cálculo de margem bruta associada com produtos individuais; auxílio no processo de análise de investimentos; valorização de estoques e cálculo dos custos de produtos vendidos; para auxiliar na tomada de decisões sobre fontes de recursos externos.

Enfim, de posse das informações sobre os custos das atividades e dos objetos de custo envolvidos no processo, deve-se então analisar os resultados e verificar se os objetivos traçados para o Custeio ABC foram alcançados.

### ***Definição operacional de termos e variáveis***

A definição operacional de termos e variáveis é uma ponte entre os conceitos e as observações, atribuindo um significado a um constructo ou variável, especificando as atividades ou operações necessárias para medir ou manipular uma variável (Kerlinger, 1980).

Em termos operacionais, os principais termos e variáveis foram assim definidos:



*Recursos:* São os insumos consumidos durante o período, levantados através da observação dos registros contábeis.

*Atividades:* São constituídas pelas unidades de trabalho desempenhadas na organização de acordo com o objetivo do estudo.

*Direcionadores de Recursos:* Representados pelas medidas utilizadas no processo de alocação dos custos às atividades.

*Direcionadores de Atividades:* são as bases de relação causa-efeito entre as atividades e os objetos de custo na empresa.

### ***2.2.5 - O preço dos Produtos/Serviços sob a Ótica do Custeio ABC***

Para determinar o preço do produto, a preocupação era encontrar primeiramente o custo. Após sua obtenção adicionava-se a margem de lucro considerada justa, e então apurava-se o preço de venda.

Os eventuais desperdícios ou incorreções de apuração de custos costumavam ser repassados para o preço de venda que conseqüentemente era transferido para o cliente.

Contabilmente os custos diretos são mão-de-obra e material direto, que são diretamente relacionados aos produtos.

No que refere às parcelas de despesas indiretas, que são aquelas que não se relacionam diretamente ao produto, ou seja, os custos indiretos, são calculados com precisão por meio dos sistemas tradicionais, porém, existe falha quando é feito o rateio dessas despesas ao produto, utilizando-se a mão-de-obra ou material direto como critério de rateio.

O custeio convencional, com as práticas contábeis tradicionalmente aceitas, não oferece condições de apurar os custos dos produtos com precisão, sendo que atualmente as despesas indiretas respondem por ponderável parcela dos custos totais dos produtos. Faz-se necessário a migração para uma metodologia mais moderna e que atenda de melhor forma as necessidades da instituição.

No custeio ABC a organização é cortada transversalmente pelos seus processos e subprocessos de negócios, cada um deles constituído de uma série de atividades, que são compostos por grupos de tarefas. Uma forma de se determinar com precisão os custos de cada processo de negócio é de custear as atividades que compõem esse processo.

O ABC não contesta a apuração das despesas diretas, uma vez que as práticas tradicionais as provêm com absoluta precisão, o ABC é pois uma tentativa de transformar as despesas indiretas em despesas diretas incidentes em cada atividade.

O fato, contudo, é que antes de ser considerada uma metodologia que exige conhecimentos e práticas contábeis, na realidade o Custeio Baseado em Atividades é uma inestimável ferramenta de administração gerencial (COGAN, 1995).

### ***2.3 – Terminologias***

Nesta seção são apresentados alguns dos principais conceitos utilizados neste trabalho.

Segundo Martins (2003), gastos são sacrifícios financeiros que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer, sacrifícios esses representados por entrega ou promessa de entrega de ativos.

Já para Bruni e Famá (2002), gastos ou dispêndios são termos mais abrangentes da contabilidade de custos que se aplicam a todos os bens e serviços recebidos. Representam todos os sacrifícios financeiros despendidos por uma organização no intuito de obter bens e serviços, mediante a entrega ou promessa de entrega de parte de seu ativo.

A utilização dos bens ou serviços adquiridos é que definirá se os gastos serão classificados como investimento, despesa ou custos. Segundo Bruni e Famá (2002), os investimentos representam todos os gastos ativados em função da utilidade futura de bens ou serviços obtidos. Isto é, representam todos os sacrifícios ocorridos pela aquisição de bens ou serviços que são “estocados” nos ativos da empresa para baixa ou amortização quando de sua venda, consumo, desaparecimento ou desvalorização. Em função da época de retorno se classificam em: circulantes, permanentes e financeiros.

Bruni e Famá definem ainda os seguintes termos:

- *Custos*: são todos os gastos relativos a bens ou serviços utilizados na produção de outros ou serviços. Estão diretamente relacionados aos fatores de produção, no sentido de que só se têm custos durante a fabricação.

- *Despesas*: são todos os gastos consumidos, direta ou indiretamente na obtenção de receitas após a fabricação. Ao contrário dos custos, não estão associadas à produção, mas sim com as vendas.

- *Desembolso*: é o pagamento do bem ou serviço, independente de quando foi o seu consumo. Constitui-se na efetivação do gasto. Representa assim, uma saída de recursos da empresa.

- *Recebimento*: é o recebimento do bem ou serviço vendido, independente de quando foi a venda. Representa portanto, uma entrada de recursos na empresa.” (Id., ibid)

- *Perda*: são bens ou serviços consumidos de forma anormal e involuntária. Não são sacrifícios feitos com a intenção de obter receitas.” (Id., ibid)

### ***2.3.1 Classificação dos custos e despesas***

Segundo Leone (2000), dependendo do objetivo, os custos podem ser classificados de várias maneiras, sendo as duas abaixo as mais importantes:

#### *1 - em relação ao volume de produtos fabricados:*

- custos fixos: são aqueles cujo valor não se altera quando se modifica o volume produzido, em determinado período de tempo e em certa capacidade instalada. Existem mesmo que não haja produção.

- custos variáveis: são aqueles cujo valor se altera na mesma proporção das oscilações nos volumes produzidos.

#### *2 - em relação à sua alocação aos produtos fabricados:*

- custos indiretos de fabricação (CIF's): são aqueles, que, por dificuldade de apropriação, irrelevância ou por sua própria natureza, não se identificam com o produto final. Necessitam de aproximações, isto é, algum critério de alocação para serem atribuídos aos produtos. Conforme assinala Vicecont (1998) são os custos que dependem de cálculos, rateios ou estimativas para serem apropriados em diferentes produtos, portanto, são os custos que só são apropriados indiretamente aos produtos. O parâmetro utilizado para as estimativas é chamado de base ou critério de rateio.

- custos diretos: são aqueles diretamente incluídos no cálculo dos produtos. Apresentam a propriedade de serem perfeitamente mensuráveis de maneira objetiva, exigindo para isso uma medida de consumo. Para Vicecont (1998), são aqueles que podem ser apropriados diretamente aos produtos fabricados, porque há uma medida objetiva de seu consumo nesta fabricação.

Segundo Oliveira e Perez Jr. (2000), as despesas podem ser classificadas:

*1 - em relação à sua identificação com a receita:*

- despesas diretas: são aquelas que podem ser facilmente quantificadas e apropriadas em relação à receita.

- despesas indiretas: são aquelas que não podem ser identificadas com precisão com as receitas geradas, sendo geralmente consideradas como despesas do período em função das áreas nas quais ocorrem.

*2 - em relação ao volume de vendas (receita):*

- despesas fixas: são aquelas que permanecem constantes dentro de determinado volume de vendas.

- despesas variáveis: são aquelas que variam proporcionalmente à quantidade vendida.

## ***2.4 – O sangue***

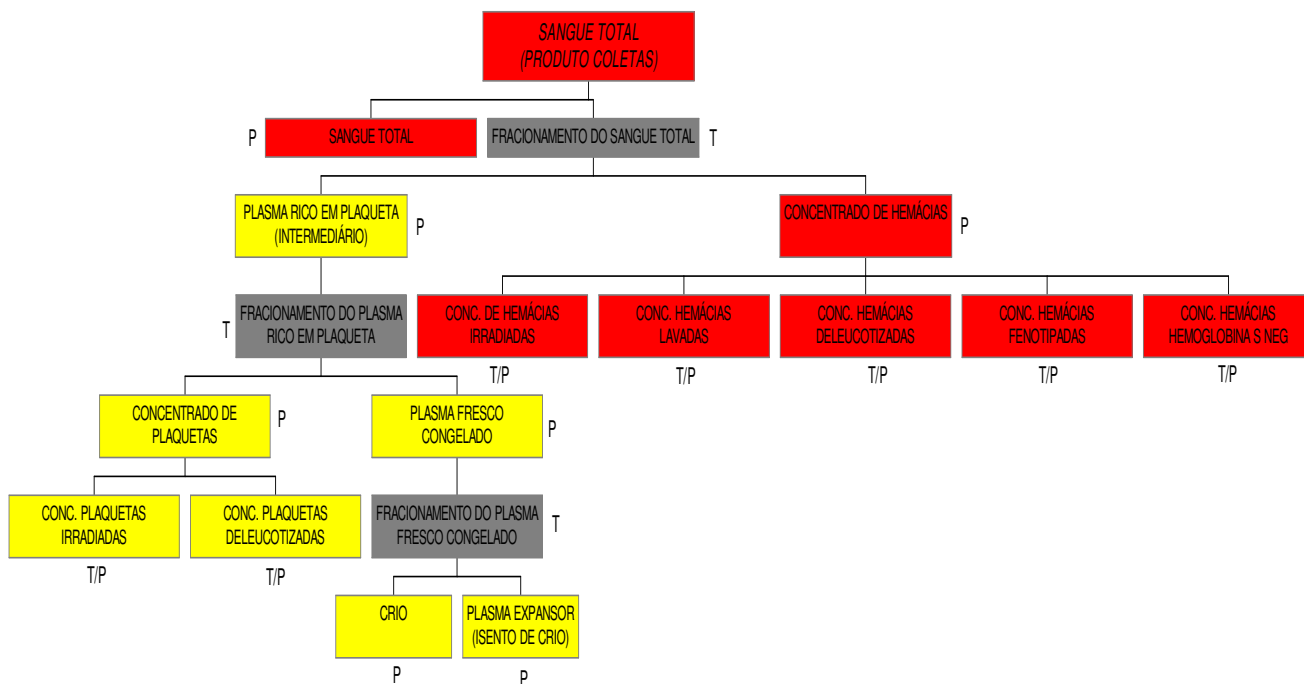
Segundo Junqueira (1979), o sangue é um tecido, dos demais usados em transplantes, porque pode ser coletado, e separado em seus componentes, que constituirão vários produtos hemoterápicos, os quais serão preservados in vitro, e

condições adequadas, cada um deles de modo que possam ser selecionados e transfundidos, no momento oportuno.

Para Lisboa (1985), o valor humano que representa o sangue e o valor moral do doador de sangue, se contrapõem a qualquer tipo de tráfico com este produto e impõem que ele seja coletado, estocado, transformado e liberado sob condições que apresentem garantias absolutas.

Neste sentido, os centros de componentes e derivados do sangue e os serviços de transfusão de sangue dependem fundamentalmente do doador, pois somente através dele será possível obter a matéria-prima – o sangue.

### 2.4.1 - Componentes do Sangue



Fonte: Serviço de Custos/Fundação Hemominas

T = Técnica (processo)      P = Produto

Quadro I – Descrição dos produtos

<b>PRODUTO</b>	<b>VOLUME</b>	<b>FUNÇÃO</b>	<b>ARMAZENAMENTO</b>	<b>DURAÇÃO</b>
Sangue total	550 ml	-	-	-
Conc. de Hemácias	300 ml	Aumenta massa de eritrócitos do paciente	1 a 6 C	35 dias
Conc. de Plaquetas	50 ml	Corrige trombocitopenias	20 a 22 C e agitação constante e suave	5 dias
Plasma fresco congelado	200 ml	Tratamento de coagulopatias, principalmente hemofilia B	- 20 C	365 dias

Fonte: Serviço de Custos/Fundação Hemominas

#### **2.4.2 - Etapas da Produção**

Segundo Junqueira (1979) as etapas de produção do sangue são:

*1 - Recrutamento:* são as várias formas que visam a motivar os indivíduos a doarem o seu sangue. É das mais importantes, porque sem doadores, em número suficiente, e qualidade adequada, não pode haver um bom serviço.

*2 - Seleção de doadores:* operação que visa à inscrição identificadora dos doadores, à sua triagem clínica e hematológica, de modo a escolher os indivíduos aptos, para a doação.

*3 - Coleta de sangue:* operação que visa a retirar o sangue do doador, considerado apto a fazê-la. Hoje em dia, a coleta é feita de modo tradicional, quando é

colhida uma unidade de sangue total; ou através de hemofereze quando é tirado do doador apenas por um componente, plasmaferese, quando retira-se apenas o plasma; plaquetofereze, quando retiram-se apenas as plaquetas, leuferese, para a operação que retira leucócitos, apenas. As bolsas plásticas foram projetadas para permitir que a coleta, a separação dos componentes, e sua aplicação se processem em um sistema fechado, isto é, isento da probabilidade de contaminação exterior. Há 4 tipos de bolsa: as simples, as múltiplas, as de hemofereze e as de transferência.

*4 - Processamento:* são todas as operações efetuadas após a coleta e antes da seleção pré-transfusional. Essas operações visam a preparar componentes, ao controle de sangue, à rotulagem, e ao armazenamento.

*5 - Preparo de componentes:* visa a multiplicar o valor de uma doação pelo preparo de várias unidades hemoterápicas.

*6 - Controle:*

- Imunohematologia: consiste em classificar os antígenos ABO e RH, pesquisar anticorpos regulares e irregulares.
- Sorologia: eliminação dos que possam ser vetores de sífilis, da doença de chagas, hiv, hepatite e outros.
- Bacteriologia: é eventual, e destinada a assegurar a esterilidade dos produtos hemoterápicos.
- Rotulagem: operação que visa a identificar as características das unidade de sangue e de componentes.
- Armazenamento: operação que visa a identificar a manter as unidades de sangue e de componentes em condições adequadas à preservação das características específicas de seus elementos.



- Seleção pré-transfusional: operação que visa a escolher, através de provas laboratoriais adequadas, das unidades de sangue e de componentes compatíveis com determinado receptor.
- Transfusão: aplicação por profissional habilitado, de unidade de sangue e de componentes compatíveis com determinado receptor.
- Fornecimento: transferência de uma unidade de sangue e de componentes
  - sob a responsabilidade de outro serviço de sangue ou à indústria. Como estas operações são múltiplas e complexas, há serviços que realizam apenas algumas delas, o que determinou o aparecimento de vários tipos de organizações.

### ***3 – Metodologia***

Para Gil (2002) pode-se definir pesquisa como o procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos. A pesquisa é desenvolvida mediante o concurso dos conhecimentos disponíveis e a utilização cuidadosa de métodos, técnicas e outros procedimentos científicos. Descreve, ainda, um estudo de caso como sendo um estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento.

O presente trabalho trata de uma pesquisa descritiva na qual foi mostrada a realidade da Fundação Hemominas e, por meio de um estudo de caso, procedeu-se a uma análise da gestão atual de custos utilizada na instituição.

A pesquisa documental serviu como suporte para o desenvolvimento do trabalho.

### ***3.1 Estudo de Caso - Histórico da Fundação Hemominas***

A Fundação Hemominas vem desenvolvendo trabalhos voltados à apuração de custos desde 1997, tendo como objetivo subsidiar a gerência com informações para o desenvolvimento de atividades, tanto no planejamento das ações, quanto na racionalização e otimização de recursos.

O Sistema de Gerenciamento de Custos é um instrumento gerencial que permite a apuração de custos hemoterápicos da Rede Hemominas e tem como objetivos: reduzir custos evitando perdas desnecessárias e esforços improdutivo; oferecer à administração e/ou responsáveis, as informações necessárias para a tomada de decisão ou solução de problemas; auxiliar na definição das metas da Fundação Hemominas; estabelecer orçamentos e tabelas de preços; auxiliar na determinação das épocas de substituição dos equipamentos e outros imobilizados; permitir a comparação dos custos com as receitas e com outras instituições; conhecer o grau de eficiência da produção e utilizar essa informação para fins de controle de suas atividades meio e fim, buscando melhor eficiência/eficácia em todos os setores.

O Sistema foi desenvolvido dentro do método de custeio por absorção com critérios de atribuição dos CIF'S baseado em macro atividades, porém com certo grau de arbitrariedade, priorizando os processos de trabalho e as atividades desenvolvidas pelos diversos setores da Fundação Hemominas bem como de todas as unidades, sendo os processos assim definidos: Administrativos/Técnicos, Fluxo do Doador, Fluxo do

Sangue e Fluxo do Paciente. As atividades que compõem esse processos são representadas pelos centros de custos que após a apropriação dos custos mensais diretos e indiretos geram o custo unitário dos produtos/serviços hemoterápicos prestados pela Fundação Hemominas. Seguindo as diretrizes definidas pela Portaria MS/SAS nº 267 também é apurado o custo dos procedimentos de hemoterapia de alto custo sendo: Triagem Clínica, Sorologia, Coleta de Sangue, Aferese, Exames Imuno-hematológicos, Processamento do Sangue, Pré-transfusional I e II e Transfusional.

São gerados mensalmente pelo sistema, relatórios individualizados por centro de custo e consolidados que permitem o acompanhamento e gerenciamento dos custos da Fundação Hemominas, subsidiando estudos de comparação entre os custos apurados com outras instituições .

Atualmente o Sistema Gerenciador de Custos já está implantado na Administração Central, nos Hemocentros de Belo Horizonte e Juiz de Fora e no Posto de Coleta Júlia Kubitschek. A Instituição tem como meta a implantação em toda a rede Hemominas. Visando um gerenciamento que possibilite a todos o acesso aos dados e permita uma fácil visualização e interpretação dos mesmos, temos como proposta a implementação de gestão a vista, como parte do processo de disseminação deste projeto.

### ***3.1.1- Codificação do Sistema***

A codificação do Sistema de Apuração de Custos da Fundação Hemominas é numérica, usando um sistema de seis dígitos, onde considera-se o tipo (Hemocentro, Núcleo, Posto de Coleta ou Agência Transfusional), a classe (Administrativo, Apoio Técnico ou Produtivo), a aplicação (Administrativa/Técnica, Fluxo do doador, Fluxo do

sangue ou Fluxo do Paciente) e a estrutura, que representa os centros de custos. Foi também considerada na codificação a estrutura organizacional. Para todas as unidades foram definidos os centros de custos dentro da mesma sistemática.

### ***3.1.2 - Apuração dos Custos Diretos***

Os dados que alimentam o Sistema de Gerenciamento de Custos são oriundos de várias fontes sendo:

- Pessoal : Arquivo de dados enviado pela SEPLAG (Secretaria de Planejamento e Gestão) contendo gastos mensais com pessoal. É calculado pelo Sistema de Custos os encargos, além da provisão de 13º salário e férias, agrupados por Centro de Custo.

- Almojarifado: (Material de Consumo) - Dados mensais dos materiais distribuídos aos setores no período. São utilizados os dados do backup do Sistema de Materiais do Almojarifado Central, sistema desenvolvido pela Prodemge na linguagem Cobol , e também os dados de um sistema de controle de saída de materiais, desenvolvido pelo CPD da Fundação Hemominas, implantado em todas as unidades, apropriando o custo do material de consumo de acordo com as requisições de cada Centro de Custo.

- Estatística: Boletim estatístico enviado mensalmente pelo setor de Estatística contendo a produção realizada; dados que serão utilizados como unidades de mensuração no cálculo do custo unitário dos produtos/serviços. Em alguns centros de custo adotou-se como parâmetro o montante dos custos apropriados de forma que se possa avaliar o seu comportamento ao longo do tempo.

- Patrimônio: Relatório mensal enviado pelo setor de Patrimônio com as aquisições e movimentações dos equipamentos e mobiliários da Fundação. Através do sistema é calculado o valor de depreciação mensal dos bens de acordo com Instrução Normativa nº 162 da Secretaria da Receita Federal e também é feita a atualização monetária mensal dos valores dos móveis/equipamentos utilizando-se o índice financeiro IGPM.

- Financeiro: Relatório mensal do SIAFI utilizando-se o software de consulta Esperant, constando as despesas por centro de custos efetuadas com diárias, passagens, pronto pagamento. A prestação de serviços, ou seja, os contratos, na maioria, são provisionados.

Existem também controles e informações internos que alimentam o sistema sendo:

Energia Elétrica: Apropriação de acordo com o cálculo do consumo de KWA por Centro de Custo. Valor total originário do relatório do GMD (Gerenciamento Matricial de Despesas).

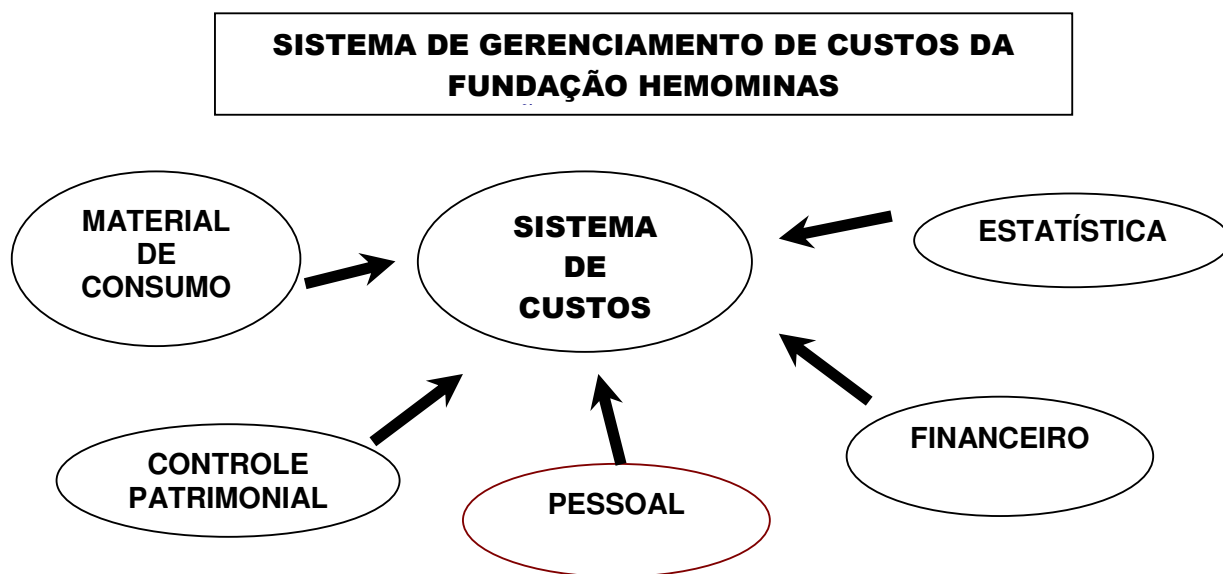
- Xerox: Apropriação ao centro de custo 101037 – Serv. de Protocolo, Telecomunicações e Reprografia na AC e nos centros de custos das unidades (geral ou específico). Valor total originário do relatório do GMD (Gerenciamento Matricial de Despesas).

- Telefone/Fax: Apropriação ao centro de custo 101037 – Serv. de Protocolo, Telecomunicações e Reprografia na AC e nos centros de custos das unidades (geral ou específico). Valor total originário do relatório do GMD (Gerenciamento Matricial de Despesas).

- Transporte: Os custos são apurados por gastos dos veículos e são apropriados no Serviço de Transporte da AC e nos centros de custo das unidades (geral ou específico). Relatório Mensal do Serviço de Transporte.

- Correio e Malote: Apropriação ao centro de custo 101037 – Serv. de Protocolo, Telecomunicações e Reprografia na AC e nos centros de custos das unidades (geral ou específico). Valor total originário do relatório do GMD (Gerenciamento Matricial de Despesas).

Figura 1: Alimentação do Sistema de Custeio da Fundação Hemominas



Fonte: Serv. de Custos/F. Hemominas (1999)

### 3.1.3 Apuração dos Custos Indiretos

Administração Central:

Os Centros de Custo da Administração Central recebem o seguinte rateio, como custo indireto:

- A apropriação dos custos totais do Centro de Custos do Condomínio de acordo com o percentual (%) de distribuição do m<sup>2</sup>.

- Os custos totais do Centro de Custo Apoio Administrativo de acordo com o percentual (%) de distribuição do pessoal.

Unidades:

As unidades recebem o rateio do somatório dos Centros de Custo da Administração Central. O critério adotado para o rateio é o percentual (%) de distribuição de acordo com o n.º de funcionários lotados nos Centro de Custo.

- Rateio do Condomínio das Unidades da Fundação Hemominas:

Os Centros de Custo das Unidades da Fundação Hemominas recebem a apropriação dos custos totais do condomínio de acordo com o percentual (%) de distribuição do m<sup>2</sup>.

- Rateio dos Custos Administrativos das Unidades da Fundação Hemominas:

Os Centros de Custo do Fluxo do Doador, Fluxo do Sangue e Fluxo do Paciente, recebem o rateio do somatório dos Centros de Custo da Administração da Unidade. O critério adotado para o rateio é o percentual (%) de distribuição por n.º de funcionários lotados nos Centros de Custo.

- Rateio do Centro de Custo Lavagem e Desinfecção de Materiais:

Os custos desse Centro de Custo são distribuídos de acordo com o percentual (%) de utilização dos seguintes setores: Controle de Qualidade, Triagem Hematológica, Fracionamento/Hemoderivados, Sorologia, Imuno Hematologia, Prova Cruzada, Distribuição, Fenotipagem, Hematologia/Coagulação, Citometria de Fluxo.

- Rateio da Secretaria do Laboratório do Fluxo do Sangue:

Todos os Centros de Custo do Fluxo do Sangue recebem o rateio do total do Centro de Custo da Secretaria do Laboratório (após receber todos os custos indiretos da Administração do HBH e da Administração Central). O critério adotado para rateio é o percentual (%) de distribuição de acordo com o n.º de funcionários lotados por Centro de Custo do Fluxo do Sangue.

- Rateio do Apoio Ambulatorial e Cadastro do Paciente:

Os Centros de Custo do Fluxo do Paciente recebem o rateio do Total dos Centros de Custo do Apoio Ambulatorial e Cadastro do Paciente. O critério adotado para o rateio é o percentual (%) de distribuição de acordo com o n.º de funcionários lotados por Centro de Custo do Ambulatório.

O quadro abaixo mostra como são efetuados os rateios dos custos indiretos:

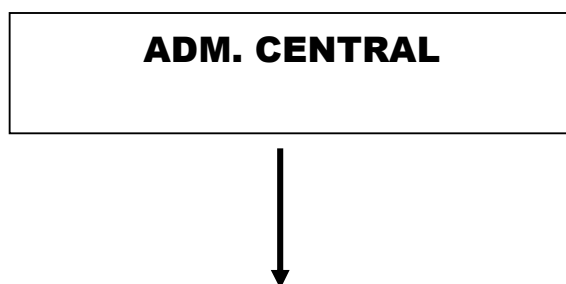


Quadro 1: Rateios dos CIF's no SGC (Sist. de Gerenciamento de Custos/FH)

<b>Receberão Rateio</b>	<b>Tipo de rateio</b>	<b>Código do C. Custo a ser rateado</b>
<i>Centros de Custo da Administração Central</i>	04 - Rateio do C. Custo Condomínio (AC/Unidades) 05 - Rateio do C. Custo Apoio da Adm. Central 03 - Insumos Adm. Central (KW/H)	101006 101037 Valor a ser informado
<i>Centros de Custo das unidades</i>	04 - Rateio do C. Custo Condomínio (AC/Unidades) 09 - Rateio do C. Custo Administrativos (Unidades) 01 - Insumos Unidade	211001 (HBH) Soma dos centros de custo administrativos Valor a ser informado
<i>Centros de Custo do Galpão</i>	04 - Rateio do C. Custo Condomínio (AC/Unidades) 02 - Insumos Galpão	101051 Valor a ser informado
<i>Unidades</i> Este dado será lançado no SGC na entrada de dados Serviços Gerais no tipo (situação )	10 - Rateio do C. Custo Adm. Central p/ Unidades	Soma dos centros de custo administrativos
<i>Centros de Custo Fluxo do Sangue</i>	07 - Sec. Laboratório - Fluxo do Sangue (Complementar)	211201
<i>Centros de Custo Fluxo do Paciente</i>	06 - Apoio Ambulatório/Cadastro - Fluxo do Paciente (Complementar)	211301 e 211302
<i>Centros de Custo específicos</i>	08 - Lavagem/Desinfecção materiais (Complementar)	212001

Fonte: Serviço de Custos/Fundação Hemominas (2002)

Abaixo, está demonstrado o fluxo das informações no Sistema de Custos da Fundação Hemominas:





▪ Rateio da Adm. Central

#### ***4 – Conclusão***

Ao se analisar os resultados proporcionados atualmente pelo Sistema de Gerenciamento de Custos (SGC) da Fundação Hemominas, percebe-se com clareza que o sistemática utilizada não atende os objetivos propostos. Como resultado, o referido sistema, apresenta o custo da atenção ao paciente e da bolsa de sangue total, não apresentando, portanto, o custo dos componentes considerando produção, estocagem e prazo de validade.

Em consonância com as diretrizes do Governo do Estado de Minas Gerais, a Fundação Hemominas tem em suas perspectivas institucionais se adequar ao modelo de gestão implementado no Estado buscando por meio da melhoria contínua de seus processos atingir suas metas e objetivos.

Mediante o problema que norteou o desenvolvimento deste trabalho, na busca de quais as vantagens e aplicabilidade da possível implementação de um sistema de custeio utilizando o método ABC, pretende-se, caso venha a ser implantado, atingir os objetivos propostos.

Diante da intensificação nos últimos anos às referências aos custos na área de saúde, envolvendo desde aspectos relacionados aos crescentes gastos públicos, ao financiamento destes gastos, este trabalho mostra a importância da aplicação de um método de custeio adequado às necessidades de uma organização hemoterápica promovendo seu gerenciamento, controle e utilização dos resultados para decisão, análise e definição de políticas para a área.

Conhecer o verdadeiro custo de cada serviço, do valor de cada conjunto de atividades que compõe os procedimentos torna-se um diferencial competitivo da

empresa em seu mercado. A exemplo dos demais segmentos de negócios, também a área pública de saúde hemoterápica demanda uma administração profissional de negócios. Os custos indiretos apresentam um papel preponderante nos custos totais do setor produtivo. Logo, a metodologia tradicional perdeu sua utilidade e aplicabilidade no processo decisório. Torna-se inevitável, hoje, que os sistemas contábeis, utilizados nas empresas, tornem-se cada vez mais sofisticados. As formas tradicionais de custeio, não são mais adequadas aos controles internos dos processos. Além disto, não exploram com a profundidade gerencial necessária a identificação dos componentes de custo.

Para os serviços de saúde que estão enfrentando a redução de receitas e aumento nas despesas, o ABC pode ser uma ferramenta valiosa para administradores no controle de custos e na tomada de decisões. Com o ABC, os administradores podem obter informações operacionais valiosas para a administração dos serviços e dados de custos para o sistema de reembolso dos serviços prestados.

Concluindo, a aplicação prática demonstra a importância da utilização da metodologia de custeio ABC para a gestão dos custos, permitindo que a instituição tome conhecimento das atividades desempenhadas nos processos, dos recursos consumidos por estas atividades e dos custos dos serviços prestados com base nas atividades executadas.

## 10 – Bibliografia

ANTHONY, Robert N. Contabilidade gerencial. São Paulo: Brasiliense, 1973.

BOISVERT, Hugues. Contabilidade por atividades: contabilidade de gestão, práticas avançadas. São Paulo: Atlas, 1999.

BRIMSON, James A. Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1996.

BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. Gestão de custos e formação de preços. São Paulo: Atlas, 2002.

CAMARGOS, M. A.; GONÇALVES, M. A. Sistemas de acumulação de custos, métodos de custeio, critérios de atribuição de custos e tipos de custos: uma diferenciação didático-teórica para o ensino da disciplina contabilidade de custos. XV ENANGRAD – Encontro Nacional da Associação Nacional de Graduação em Administração, Anais ... Florianópolis (SC).

CHING, Hong Yun. Gestão baseada em custeio por atividades. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1997.

COGAN, Samuel. Modelos de ABC/ABM: inclui modelos resolvidos e metodologia original de reconciliação de dados para o ABC/ABM. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1997.

COGAN, Samuel. Activity-based costing (ABC), a poderosa estratégia empresarial. São Paulo: 2ª.ed. Pioneira, 1995.

CREPALDI, Silvio Aparecido. Contabilidade gerencial: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 1998.

FACCI, Nilton; RODRIGUES, Marcelo S.; SOUZA, Maria Cristina S.; DONÁ, Andréa L. O sistema ABC e suas influências no estabelecimento do custeio do ciclo de vida.

GIL, Antonio Carlos. Como elaborar projetos de pesquisa. São Paulo: Atlas, 2002.

GONÇALVES, Rosana C. M. Grillo; COCENZA, Verônica A. O uso do ABC na geração de informações para a intervenção em processos de negócio: um caso estudado. Revista de Contabilidade do CRC-SP. São Paulo, Julho. 1997.

IUDÍCIBUS, Sérgio. Contabilidade gerencial. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1991.

IUDÍCIBUS, Sérgio. Contabilidade introdutória. 8 ed. São Paulo: Atlas, 1993.

JUNQUEIRA, P.C. O essencial da transfusão de sangue. Organização Andrei, 1979.

KAPLAN, Daniel. Qualidade total na prestação de serviços: como aprimorar as práticas gerenciais adotando a melhoria continua. São Paulo: Nobel, 1996.

KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. Custo & Desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo. São Paulo: Futura, 1998.

KRAEMER, Maria E. Pereira. A contabilidade gerencial no contexto operacional da atual economia globalizada. Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília-DF, ano XXVII, n. 114, p. 72-81, nov./dez. 1998.

LEONE, George Sebastião Guerra. Custos: um enfoque administrativo. 8 ed. Rio de Janeiro: Fundação Getulio Vargas, 1985.

LISBOA, Antônio da Costa. Manual para serviços de coleta e transfusão de sangue. 1985.

IBRACON. Curso sobre contabilidade de custos. Atlas, 1992.

MARTINS, Eliseu. Contabilidade de custos. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

NAKAGAWA, Masayuki. Gestão estratégica de custos: conceitos, sistemas e implementação. São Paulo: Atlas, 1991.

OSTRENGA, Michael R. et al. Guia da Ernest & Young para Gestão Total dos Custos. Trad. de Nivaldo Montingelli Júnior. 13 ed. Rio de Janeiro: Record, 1997.

SÁ, Antônio Lopes. História geral e das doutrinas da contabilidade. São Paulo: Atlas, 1997.

VICECONT, Paulo E. V., NEVES, Silvério. Contabilidade de custos. Frase, 1975.