Implantação do Custeio Baseado em Atividades ABC/ABM no Setor Hospitalar: Banco de Sangue, um Caso Prático

Helena Lumi Fukomoto
Rute de Freitas

Resumo:

A utilização da ferramenta ABC no ramo hospitalar, tem trazido diversos benefícios, dentre os quais: a identificação dos custos reais; determinação de novas estratégias de preço com base em custo; simplificação no sistema de cobrança; maior eficiência na utilização de recursos. O presente trabalho apresenta os resultados da efetiva utilização do Custeio Baseado em Atividades ABC / ABM, no Banco de Sangue do Hospital Israelita Albert Einstein. A utilização do ABC / ABM tornou possível a apuração dos custos reais dos produtos, além de uma reavaliação e reestruturação dos processos envolvidos na produção de hemocomponentes, com vistas a reduzir custos e aumentar a eficiência no processo global.

Palavras-chave:

Área temática: *MENSURAÇÃO E GESTÃO DE CUSTOS NO COMÉRCIO, NA CONSTRUÇÃO CIVIL E NO SETOR SERVIÇOS.*

IMPLANTAÇÃO DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES ABC / ABM NO SETOR HOSPITALAR: BANCO DE SANGUE, UM CASO PRÁTICO

Helena Lumi Fukumoto – Bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade de Economia Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.
Rute de Freitas - Graduada em Administração com Ênfase em Informática, Especialização em Administração de Serviços de Saúde Administração Hospitalar pela Faculdade Saúde Pública da Universidade de São Paulo.
Hospital Israelita Albert Einstein, Av. Albert Einstein,627 – São Paulo – SP; e-mail: **fukumoto@osite.com.br** ; analista de processos.

Área Temática (9) - MENSURAÇÃO E GESTÃO DE CUSTOS NO COMÉRCIO, NA CONSTRUÇÃO CIVIL E NO SETOR SERVIÇOS.

IMPLANTAÇÃO DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES ABC / ABM NO SETOR HOSPITALAR: BANCO DE SANGUE, UM CASO PRÁTICO

Área Temática (9) - MENSURAÇÃO E GESTÃO DE CUSTOS NO COMÉRCIO, NA CONSTRUÇÃO CIVIL E NO SETOR SERVIÇOS.

RESUMO:

A utilização da ferramenta ABC no ramo hospitalar, tem trazido diversos benefícios, dentre os quais: a identificação dos custos reais; determinação de novas estratégias de preço com base em custo; simplificação no sistema de cobrança; maior eficiência na utilização de recursos.

O presente trabalho apresenta os resultados da efetiva utilização do Custeio Baseado em Atividades ABC / ABM, no Banco de Sangue do Hospital Israelita Albert Einstein. A utilização do ABC / ABM tornou possível a apuração dos custos reais dos produtos, além de uma reavaliação e reestruturação dos processos envolvidos na produção de hemocomponentes, com vistas a reduzir custos e aumentar a eficiência no processo global.

1. Considerações Gerais:

Com a implantação do Plano Real, iniciada em 1994, o Brasil vive uma estabilidade monetária, que em conjunto com os efeitos da globalização, trouxe as empresas brasileiras um novo cenário.

Com o fim das altas taxas de inflação, as empresas que antes davam ênfase à especulação financeira, passam a perceber a importância de melhor conhecer seus custos, como forma de se manter competitiva.

Esta necessidade de conhecer melhor seus custos cresce, à medida que a concorrência aumenta e que o país se desenvolve. Com a abertura da economia, o Brasil se viu à mercê da concorrência internacional, sem meios para alcançar o mesmo padrão de qualidade e preços dos produtos e serviços internacionais.

Neste contexto, muitas empresas viram a necessidade de adequar sua política de preços, com base no custeio adequado de produtos e serviços, como forma de melhorar os resultados em seus negócios.

No Sistema de Saúde, testemunha-se o fenômeno de falência do Sistema Público de Saúde, em oposição ao crescente advento das empresas privadas de Seguro Saúde e Planos de Saúde, no cenário nacional.

A crescente concorrência entre estas empresas privadas, tem ocorrido concomitantemente com exigências cada vez maiores do governo federal, para que os planos de saúde dêem cobertura também para as doenças crônicas, o câncer e doenças transmissíveis como a AIDS (Síndrome da Imunodeficiência Adquirida).

Neste novo ambiente, as empresas privadas de Plano de Saúde e Seguro Saúde se vêem obrigadas a cobrir doenças cujo tratamento é custoso, ao mesmo tempo em que estas precisam oferecer preços competitivos para seus clientes e obter lucro, que é a finalidade de toda e qualquer empresa privada.

Como conseqüência, os hospitais conveniados com estas empresas tem sido pressionadas no sentido de apresentar preços acessíveis e fixos por procedimentos completos, os chamados "pacotes", e não, a cobrança do tipo "fee for service", ou seja, a cobrança detalhada de todos os procedimentos, materiais, medicamentos, exames, equipamentos especiais, taxas de sala honorários médicos etc.

Porém, o que se constata na realidade, é que a grande parte dos hospitais públicos e privados não possuem nem mesmo um sistema de custos, quanto menos um sistema de custos adequado, que sirva de base para a determinação do preço a ser praticado pela instituição. As conseqüências da ausência de uma forma de custeio adequada ou da inexistência da mesma, são precificações inadequadas acarretando margens menores que a necessária, que não permitem a sustentação do negócio, ou, margens maiores que tornam os preços pouco competitivos.

Dada a situação atual, em que a cartela de clientes conveniados com planos de saúde representam grande parte da clientela da maioria dos hospitais particulares, muitos destes se vêem obrigados a implantar uma forma de custeio, para se manter competitiva no mercado.

O Hospital Israelita Albert Einstein vem utilizando a ferramenta ABC, com o objetivo de conhecer e controlar seus custos, manter-se eficiente e competitiva.

A ferramenta Activity Based Costing (ABC), é apontada como uma das melhores metodologias de custeio, visto que busca rastrear os recursos consumidos às atividades e destas aos produtos ou serviços, possibilitando o reconhecimento justo de custos, conforme o seu real consumo de recursos.

Uma outra vantagem do Custeio Baseado em Atividades e a versatilidade, permitindo custear tanto um produto, como um serviço ou um processo, entre outros. Esta maleabilidade permite um maior leque de opções na determinação da forma de cobrança.

2 – Aplicação prática do Custeio Baseado em Atividades no Banco de Sangue

O estudo foi desenvolvido no Setor de Banco de Sangue do Hospital Israelita Albert Einstein. O período base para utilização de dados de custos foi o primeiro semestre de 1999.

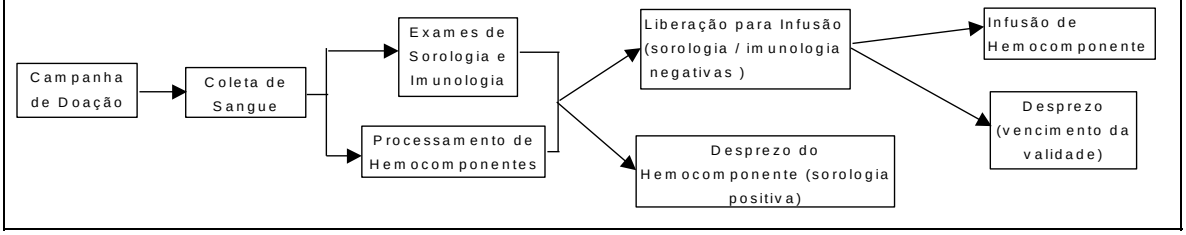
O Banco de Sangue é uma área que apresenta característica peculiares, dentre as quais: A matéria prima base para a produção de hemocomponentes (sangue total, concentrado de hemácias, plasma, entre outros), o sangue, não é possível de ser fabricado, devendo este ser captado por intermédio de Campanhas de Doação. A utilização segura de hemocomponentes passa por um processo de exames de sorologia e imunologia, evitando assim a utilização de material contaminado. Dependendo do tipo de hemocomponente a ser produzido, existe um processo a ser realizado. Por

ser um material orgânico, os hemoderivados tem um prazo de validade, o qual deve ser administrado de maneira eficiente para melhor aproveitamento do recurso. A demanda de hemocomponentes depende de diversos fatores não lineares como: consumo maior de determinado tipo sanguíneo; existência de tipagem sanguínea rara, como o O-; dificuldades na captação de doadores.

Estes fatores fazem com que haja necessidade de um controle eficiente de todos os processos e subprocessos do Banco de sangue.

O quadro a seguir demonstra de maneira bastante simplificada os processos globais de um Banco de Sangue:

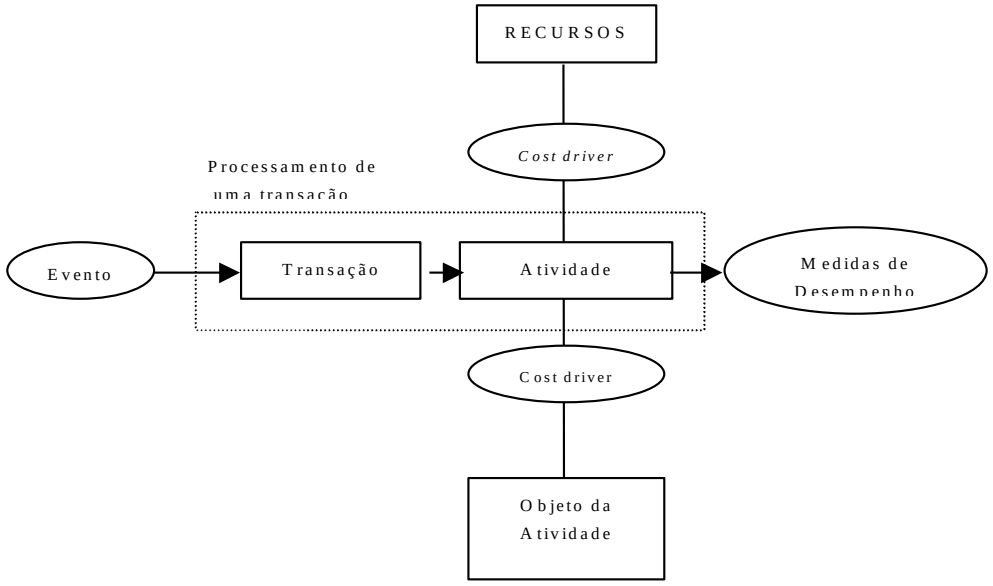
FIGURA 1 - Processos Globais de um Banco de Sangue



O trabalho de Custeio Baseado em Atividades foi realizado com o objetivo de conhecer os custos reais e margens atuais por produto; melhorar os processos internos da área; otimizar a utilização de recursos reduzindo assim os custos por produto.

O sucesso na implantação deste tipo de custeio depende da conscientização da alta administração e da área quanto a importância de se conhecer seus custos para melhor administrar seus recursos e obter melhor resultado no estabelecimento de estratégias de preço.

O Custeio Baseado em Atividade tem o pressuposto de que os recursos são consumidos pelas atividades, e que os produtos surgem em conseqüência das atividades estritamente necessárias para fabricá-los ou comercializá-los (FIGURA 2).



A atividade como processamento de uma transação

FIGURA 2 – Fonte: NAKAGAWA (1995, p.42)

A análise das atividades mais relevantes, com a identificação das diversas rotas de consumo dos recursos da empresa, possibilita uma relação de causa e efeito, além do planejamento e realização eficiente e eficaz, do uso de recursos da empresa.

Além do Custeio Baseado em Atividade ser um novo método de análise de custos, "o ABC tem como objetivo facilitar a mudança de atitudes dos gestores de uma empresa, a fim de que estes, paralelamente à otimização de lucros para os investidores, busquem também a otimização do valor dos produtos para os clientes (internos e externos)." NAKAGAWA (1995, p.30).

2.1 - Etapas seguidas no Custeio Baseado em Atividades para a obtenção dos custos dos produtos do Banco de Sangue.

As seguintes etapas foram seguidas no processo de Custeio Baseado em Atividades do Banco de Sangue:

2.1.1Levantamento de atividades
2.1.2Cálculo dos direcionadores de recursos
2.1.3Cálculo dos custos das atividades e Análise do Valor Adicionado
2.1.4Cálculo dos objetos de custos x Análise de Preços
2.1.5Desenho do processo
2.1.6Redesenho do processo

2.1.1 – Levantamento de Atividades

Segundo NAKAGAWA (1995, p.42), atividade é um processo que combina, de forma adequada, diversos recursos como pessoal, materiais, tecnologias, métodos e seu ambiente, com o objetivo de

produzir produtos, serviços, projetos etc.

A definição dos seguintes elementos, segundo CHING (1997,p.55 – 56), são importantes na determinação de uma atividade:

- Entrada ou *input:* é o elemento que dá inicio, que dispara, uma atividade. Exemplo: pedido de compra, pedido de venda etc.
- Atividade: a atividade pode ser definida como aquilo que as pessoas e/ou sistemas fazem.
- Recursos: recursos são a entrada física de elementos necessários para se efetuar uma atividade. São exemplos de recursos: pessoas, tecnologia, instalações, entre outros.
- Saída ou *output*: a saída de uma atividade é constituída por um produto físico ou serviço, que é o objetivo da atividade.
- Medida de Atividade ou Medida de Saída: É um instrumento que estabelece a dimensão quantificável para a saída de uma atividade. Descreve quantas vezes se efetuou uma atividade.

O levantamento de atividades foi realizado para cada categoria profissional individualmente. Esta fase é realizada com base em entrevistas com representantes de cada categoria profissional, eleitos pelo gestor da área em questão, com o objetivo de definir todas as atividades executadas e suas respectivas tarefas.

O quadro a seguir demonstra a atividade "Realizar sorologia das amostras", do grupo de trabalho "Biomédicos e Técnicos" da unidade de trabalho "Sorologia".

QUADRO 1 - Dicionário de Atividades

HOSPITAL ISRAELITA ALBERT EINSTEIN

Hemoterapia
Custeio Baseado em Atividades

U.T.: Sorologia
Grupo de Trabalho: Biomédicos e Técnicos

ATIVIDADE:

Realizar sorologia das amostras

RECURSOS

IN PUT

Amostra encaminhada para Sorologia (Coleta)

OUT PUT

Resultado liberado / Folha de trabalho encaminhado para Cobrança (amostra externa)

MEDIDA DE SAÍDA Nº de sorologias realizadas / nº de amostras pesquisadas	**CLASSIFICAÇÃO** VA		
DEFINIÇÃO:	**Frequência**	**Tempo**	**Total (dia)**
- Verifica no caderno de Triagem, o número de amostras a serem pesquisadas (normais ou de repetição), verifica as solicitações de sorologias para pacientes internos ou externos (encaminhados pelo laboratório);			
- Prepara o livro de triagem sorológica, etiquetando e organizando de acordo com os exames e as amostras sorológicas do dia;	por dia	20	20
- Prepara os tubos para a soroteca e para os exames a serem realizados no dia;			
- Identifica os tubos e o livro de triagem sorológica com as etiquetas com a numeração do doador;	por amostra	10	10
- Deixa o sangur rm banho-maria, centrifuga, separa o soro e incuba as reações: Sífilis (VDRL / ELIE), Doença de Chagas (HÁ / EIE1), Hepatite (HBsAg / HBc / HCV), Aids (Agp24 / EIE1 / EIE2), HTLV (EIE),			
- Abre a ficha de acompanhamento para cada reação, fixando etiqueta de controle de lote dos	30 amostras	25	25
- Prepara as placas de reação de acordo com os números de amostras a serem testadas;	30 amostras	20	20
- Pipeta os reagentes em cada tubo e incuba as reações de acordo com o procedimento de cada teste sorológico, anota os tempos de incubação na ficha de acompanhamento de cada teste;	30 amostras	5	5
- Após o período de incubação (em torno de 5 horas), é realizada a leitura através da densidade óptica ou visual, ou seja, coloca a placa no aparelho de leitura, e esta emite o relatório dos resultados. Quando o teste é automatizado, o aparelho emite au	30 amostras	1h30	90
- Passa os resultados dos testes no Caderno de Controle Interno de Qualidade e no caderno de triagem sorológica	30 amostras	1h30	90
- Digita os resultados no sistema (software Bolsa), imprime a listagem, que também é conferida por outras duas pessoas, envia uma cópia para a secretaria e outra para o setor de processamento e no Access que é o relatório final, onde todos os outros seto	30 amostras	50	50
- Identifica a folha de resultados impresso com as densidades óticas (em média 30 amostras).	30 amostras	10	10
- Realiza o cálculo de cut-off;			
- Reconfere as folhas de trabalho e definição dos resultados e finaliza o trabalho das flhas de controle de processos;	30 amostras	40	40
Total / dia			**360**
Total / amostra			**12**

2.1.2 - Cálculo dos direcionadores de recursos

Segundo GERSDORFF (1980, p.41), no Brasil, 50 a 70% dos custos hospitalares são representados por custos de pessoal.
O hospital, foco de estudo deste trabalho, também apresenta uma estrutura semelhante, na qual, aproximadamente 70% de seus gastos totais são com mão-de-obra. Este foi o motivo, pelo qual o direcionador de recursos adotado ter sido o "tempo de mão-de-obra".

O direcionador de recursos foi calculado da seguinte maneira:
- Levantamento do número de funcionários alocados a determinado grupo de trabalho, com base em dados fornecidos pelo Departamento Pessoal.

- Levantamento das respectivas cargas horárias dos funcionários, número de horas extras, licenças maternidade e outras licenças alocados ao grupo de trabalho durante o período correspondente.

O primeiro passo no cálculo do direcionador de recursos é o cálculo da capacidade disponível de horas de mão-de-obra diária da categoria. Calcula-se o tempo disponível por funcionário por dia vezes o número de funcionários alocados, deduzindo-se as férias, folgas e licenças e acrescentando-se as horas extras. Considerou-se para este estudo, uma tolerância de 10%, uma vez que se considera impossível que um funcionário possa trabalhar 100% de sua jornada diária. A base unitária utilizada no trabalho foi o minuto (QUADRO 2).

QUADRO 2 - Cálculo do Tempo Total Disponível

nº func.	Funcionários	Temp Disp./sem. (m	Férias	Subtotal	Folgas	Licenças	Hor. Extr.	Subtotal	Tolerância (10%)	Temp Disp. (min)
1	Supv. Sorologia (8 h)	79.200	(6.600)	72.600	(10.371)	0	0	62.229	(6.223)	56.006
2	Biomédico (8 h)	129.600	(10.800)	118.800	(16.971)	0	0	101.829	(10.183)	91.646
2	Aux. Técnico (6 h)	129.600	(10.800)	118.800	(16.971)	0	0	101.829	(10.183)	91.646
TOTAL:		338.400	(28.200)	310.200	(44.314)	0	0	265.886	(26.589)	**239.297**

A seguir é calculado o direcionador de recursos com base no tempo médio da atividade e o respectivo volume de atividade realizado no período, convertido a uma base diária (medida de saída).

O tempo médio da atividade, assim como seu respectivo volume é obtido por intermédio de entrevistas, e, mensuração de tempos, quando necessário. Esta fase inicial de levantamento de dados tem sido uma das fases mais delicadas do processo, pois envolve a aquisição de dados primordiais ao custeio, além do relacionamento com as áreas (assistenciais/apoio), que precisam compreender a importância do custeio para a sua posterior utilização ao final dos trabalhos.

O direcionador de recurso da atividade é obtido, com base na proporção do tempo utilizado para a atividade (tempo médio vezes a medida de saída) sobre o tempo total disponível por dia. O tempo restante foi considerado capacidade não utilizada.

2.1.3 – Cálculo do Custo das Atividades

Inicialmente é feito o levantamento dos custos do período, de todas as unidades de trabalho do Banco de Sangue, junto à Contabilidade.

A seguir, foram identificados os gastos para cada grupo de trabalho individualmente.
Os recursos identificados (Custos Diretos) para cada grupo de trabalho foram:

- Salários e encargos: proporcionais aos pagamentos realizados a cada grupo de trabalho.
- Materiais: nesta categoria enquadram-se apenas os materiais de almoxarifado. Não se enquadram neste item materiais de uso médico-hospitalar, uma vez que estes são cobrados diretamente na conta do paciente.
- Depreciação: a depreciação engloba somente itens de uso comuns a unidade, como: móveis e utensílios , microcomputadores e impressoras entre outros.

- Outros: neste item se enquadram os benefícios pagos aos funcionários, cursos e treinamentos destinados à unidade de trabalho, entre outros.

O custo da atividade é obtido através da multiplicação do direcionador de recursos pelo custo por minuto da atividade (QUADRO 3 e 4).

Quadro 3 - Cálculo do Custo por Minuto do Grupo de Trabalho

Área: Hemoterapia Período: 1º Sem 1999

U.T.: Sorologia Grupo de Trabalho: Técnicos, Biomédicos e Supervisora

Recursos					
Pessoal	Materiais	Depreciação	Outros	**Total**	**Custo / Min.(R$/min)**
131.575,07	3.498,29	4.037,71	6.083,55	**145.194,61**	**0,61**

obs: Os valores aqui relacionados são ilustrativos, não havendo correlação com a realidade

QUADRO 4 - Cálculo do Custo da Atividade

	Atividades Assistenciais	VA / NVA	Medida de Saída	Tempo Médio da Atividade	Custo da Atividade
1	Realizar sorologia das amostras	VA	Nº de sorologias / nº de amostras	12	7,28
2	Realizar sorologia das amostras (2ª amostra)	VA	Nº de sorologias / nº de amostras	12	7,28
3	Realizar a sorologia das amostras (externo)	VA	Nº de sorologias / nº de amostras	12	7,28
4	Emitir relatório final de testes processados	NVA-	Nº de relatórios emitidos	90	54,61
5	Proceder rotinas administrativas relativas às amostras	NVA+	Nº de amostras pesquisadas	4	2,70
	Atividades de infraestrutura da área				
6	Proceder rotinas administrativas	NVA+	Rotina diária	221	134,09
7	Proceder rotinas administrativas relativas a unidade	VA	Rotina Diária	60	36,41

obs: Os valores aqui relacionados são ilustrativos, não havendo correlação com a realidade

2.1.4 - Cálculo dos Objetos de Custos x Análise de Preços

Objeto de Custo ou "objetivo de custo", segundo HORNGREN (1985, p.47) pode ser definido como "*qualquer atividade para a qual se queira ter uma medida separada de custos.*"

Portanto, objeto de custo pode ser qualquer coisa para a qual se deseja medir o custo. Podem ser considerados objetos de custo: um produto, um serviço, uma atividade, um projeto, um programa ou um processo, entre outros.

A determinação do objeto a ser custeado depende do foco de negócio ou interesse para o qual converge a instituição.

O Custeio Baseado em Atividades permite o custeio dos mais variados tipos de objetos de custo graças a flexibilidade na composição dos seus custos, permitindo a inclusão ou exclusão de custos de atividades, de acordo com o objeto a ser custeado.

Os Objetos de Custo do Banco de Sangue se compõem principalmente de hemocomponentes (produtos derivados do sangue), exames de sorologia e imunologia, além de procedimentos como aférese terapêutica, células germinativas por aférese (Stem Cell).

Para a apuração de custo dos produtos e serviços foram levantadas todas as tarefas e atividades consumidas pelos mesmos (QUADROS 5 e 6).

QUADRO 5 - Custo do Exame de Sorologia (Processo do Doador)

Descrição	Custo	Direcionador	Custo atividade
Realizar o aconselhamento de doadores	119,76	0,0016	0,19
Atender intercorrências referentes a doação	119,76	0,0001	0,02
Atender reações transfusionais	119,76	0,0002	0,02
Realizar sorologia das amostras	7,28	0,0396	0,29
Realizar sorologia das amostras (2ª amostra)	7,28	0,0005	0,00
Emitir relatório final de testes processados	54,61	0,0075	0,41
Organizar a unidade e realizar a limpeza dos materiais	57,36	0,0012	0,07
Inserir dados no livro oficial	1,00	0,0233	0,02
Acompanhar processo do doador com sorologia positiva	13,46	0,0016	0,02
Realizar o processamento de hemocomponentes	3,87	0,0204	0,08
Classificar bolsas de hemoderivados	3,10	0,0588	0,18
Desprezar as bolsas inaptas	3,49	0,0245	0,09
Congelar e Descongelar hemocomponentes	92,96	0,0001	0,01
Controlar estoque de hemocomponentes	46,48	0,0010	0,05
Realizar o cadastro de doadores e pacientes	1,87	0,1609	0,30
Captar doadores internos	16,68	0,0241	0,40
Captar doadores externos	3,74	0,0485	0,18
Captar doadores externos (via carta)	2,05	0,0380	0,08
Encaminhar laudos para doadores	3,74	0,1253	0,47
Realizar rotinas administrativas relativas ao doador	11,21	0,0058	0,06
Realizar rotinas administrativas relativas ao doador (telefone)	1,87	0,1397	0,26
Realizar a triagem de doadores	5,05	0,0304	0,15
Atender reações transfusionais	15,51	0,0002	0,00
Custo por exame de Sorologia			3,37
Exames de Sorologia (Processo do doador - 14 exames)			**47,22**

obs: Os valores aqui relacionados são ilustrativos, não havendo correlação com a realidade

QUADRO 6 - Composição dos Objetos de Custo

Objeto de Custo: Sangue Total

Descrição Atividade	Custo	Direcionador	Custo atividade	Materiais	Custo total
Exames de Sorologia (Processo do doador - 14 exames)	47,22	1	47,22	17,15	64,38
Exames de Imunologia (Processo do doador - 3 exames)	10,54	1	10,54	1,38	11,91
Atividades de Infra-Estrutura para Hemocomponentes	61,76	1	61,76	0,00	61,76
Recepcionar pedidos de serviços ao Banco de Sangue	1,18	1	1,18	0,00	1,18
Efetuar cobrança	1,81	1	1,81	0,00	1,81
Proceder rotinas administrativas	57,39	0,01	0,68	0,00	0,68
Proceder rotina de testes de pacientes internos e externos (plasma)	11,14	1	11,14	0,00	11,14
Proceder rotina de testes de pacientes internos e externos (concentrado de hemácias)	16,21	1	16,21	0,00	16,21
Realizar a coleta de sangue Simples	12,62	1	12,62	13,00	25,62
Realizar a transfusão de sangue e hemoderivados	26,59	1	26,59	4,20	30,79
Custo Total			**189,74**	**35,73**	**225,47**

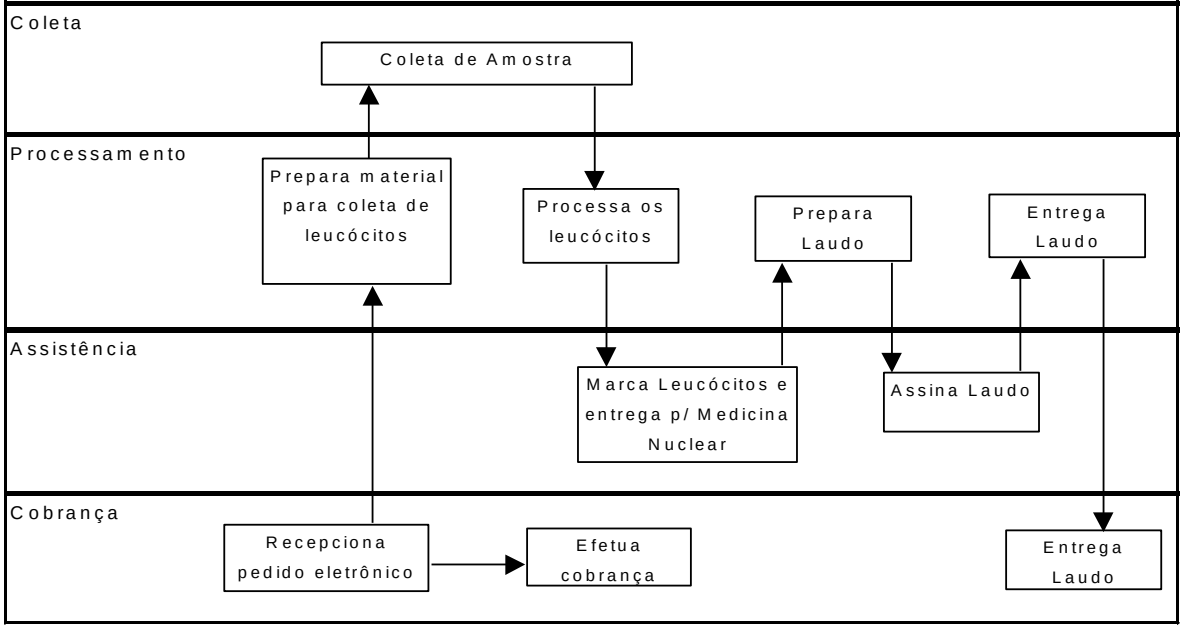
obs: Os valores aqui relacionados são ilustrativos, não havendo correlação com a realidade

Após a apuração dos custos de todos os Objetos de Custo da unidade foi possível calcular as margens atuais praticadas, corrigir eventuais distorções e propor uma nova estratégia de preços.

2.1.5 - Desenho do processo

A descrição dos componentes de uma atividade, principalmente o *input* e o *output*, possibilitam o desenho do processo atual, estabelecendo uma seqüência lógica de atividades através do seguinte raciocínio: o *output* de uma atividade é o *input* da atividade seguinte (FIGURA 3).

FIGURA 3 - Fluxograma Atual do Processo Marcação de Leucócitos



Esta análise visa identificar se uma atividade adiciona valor ou não sob o ponto de vista do cliente. Porém, o foco principal desta análise é a detecção de atividades que não adicionam valor, pois a reorganização ou eliminação deste tipo de atividade, desde que não prejudique o valor do produto/serviço ao cliente, contribuem para a redução de custo do produto.

Para que uma atividade seja considerada agregadora de valor (VA) para o cliente, precisa satisfazer os seguintes fatores:

- Cumprimento de prazos combinados.
- Entrega de produtos/serviços com qualidade e quantidades corretas.
- Processos transparentes e confiáveis para o cliente.
- Preço justo: o cliente pagará apenas pelas atividades que agregam valor.

Portanto, atividades como; correção, inspeção e solução de problemas, cuja necessidade deriva de ineficiências durante o processo produtivo são considerados como atividades que não agregam valor (NVA).

As atividades NVA positivas são aquelas que podem ser minimizadas, porém não eliminadas, como a estocagem de produtos, o *set-up* de máquinas e a inspeção de qualidade.

Já as atividades NVA negativas são atividades possíveis de serem eliminadas. Normalmente estas atividades surgem em decorrência de algo errado ocorrido em outro processo. Exemplo: atender a reclamação de cliente por erro no processo produtivo.

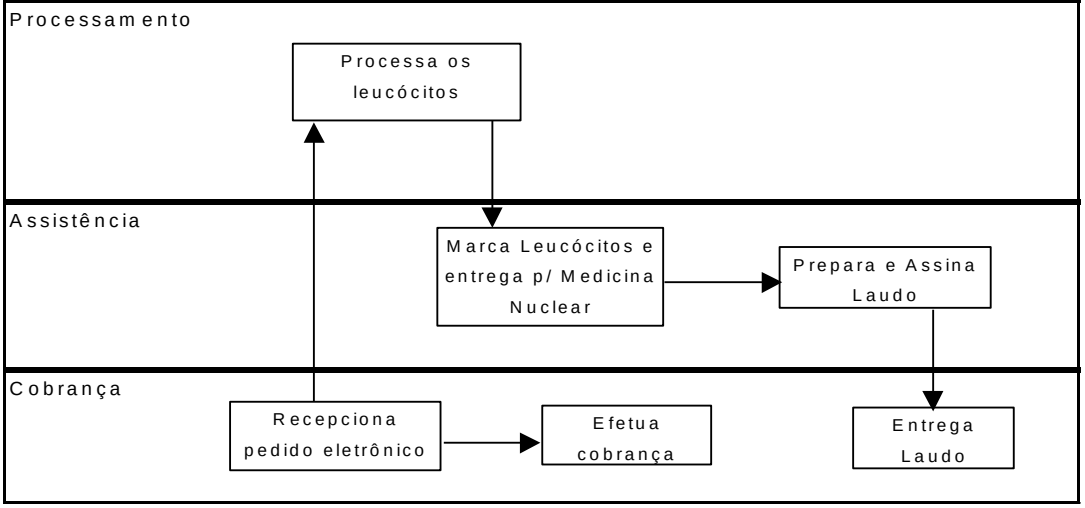
Uma outra forma de detectar atividades que não agregam valor, segundo CHING (1997,p.102 – 104) são:

- Possibilidade de eliminar a atividade, caso a atividade anterior fosse realizada de forma diferente ou correta.
- Possibilidade da atividade ser eliminada pela tecnologia.
- Possibilidade de eliminar a atividade sem afetar o produto ou serviço para o cliente.
- Atividades consideradas não merecedoras de pagamento pelo cliente.

2.1.7- Redesenho do processo

Numa etapa posterior, após a análise das atividades que adicionam valor (V.A.) ou que não adicionam valor (N.V.A), é possível redesenhar o processo, eliminando aquelas atividades que não adicionam valor sob o ponto de vista do cliente, como já foi discutido anteriormente (FIGURA 4).

FIGURA 4 - Redesenho do Processo de Marcação de Leucócitos



3 - Conclusão:

A realização do custeio baseado em Atividades possibilitou a apuração dos custos reais dos produtos / serviços do Banco de Sangue, assim como o conhecimento das margens praticadas. O fato de conhecer e controlar seus custos permite aos gestores definir estratégia de preços diferenciados por produto.

O Banco de Sangue do Hospital Israelita Albert Einstein vem canalizando esforços no sentido de promover uma melhoria contínua dos seus processos, conquistou a certificação da ISO 9002 em 1997 e a certificação da Associação Americana de Banco de Sangue (AABB) em 1998.

O desenho do processo atual permitiu uma melhor visualização do inter-relacionamento das atividades e departamentos envolvidos no processo.

Este recurso aliado à Análise do Valor Adicionado possibilitou o redesenho do fluxo do processo, objetivando eliminar ou minimizar os desperdícios e as atividades que não agregam valor.

Definidos os novos processos, com a eliminação de algumas atividades que não agregam valor, o Banco de Sangue obteve êxito em reduzir parte de seus custos.

O presente estudo permitiu aos gestores identificar uma folga na utilização de seus recursos, abrindo espaço para Prestação de Serviços Externos a Terceiros.

Finalmente, conclui-se que o sucesso na implantação do Custeio Baseado em Atividades depende da ampla colaboração e conscientização de todas as pessoas envolvidas, especialmente do comprometimento da alta administração e dos gestores da área.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Ministério da Saúde. Secretaria Nacional de Programas Especiais de Saúde. Divisão de Planejamento. *Manual de apuração de custos hospitalares.* Brasília: Centro de Documentação do Ministério da Saúde, 1985. p.7-40.

BEULKE, Rolando, BERTÓ, Dalvio José. *Gestão de custos e resultados na saúde*. 1.ed. São Paulo: Saraiva, 1997. 192p.

BITTENCOURT, Otávio Neves da Silva. *O emprego do método de custeio baseado em atividades – activity based costing (ABC) – como instrumento de apoio à decisão na área hospitalar*. Porto Alegre,1999, 188p. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

CHINEN, Cecília Akemi K. *Contribuição a gestão financeira hospitalar no Brasil*. São Paulo: 1987, 168p. Tese (Doutorado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

CHING, Hong Yuh. *Gestão baseada em custeio por atividade : ABM - activity based management*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1997. 146p.

DUTRA, Vanderli de Oliveira. Recursos Humanos. In: GONÇALVES, E.L. (Coord.) *O hospital e a visão administrativa contemporânea.* 2.ed. São Paulo: Pioneira, 1989. cap. 2, p. 67-113.

FUKUMOTO, Helena Lumi. *Uma contribuição a contabilidade de custos hospitalares*. São Paulo: 1999, 48p. Monografia – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

GERSDORFF, Ralf C. J. von. A contabilidade de custos hospitalares no Brasil. *Revista Brasileira de Contabilidade*, n.33, p. 34-46, abr./jun. 1980.

HORNGREN, Charles T. *Introdução à contabilidade gerencial*. 5.ed.Rio de Janeiro: Prentice - Hall do Brasil, 1985. 509p.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos.* 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996. 381p.

MARTINS, Domingos. *Gestão financeira de hospitais*. São Paulo: Atlas, 1999. 108p.

NAKAGAWA, Masayuki. *ABC - Custeio Baseado em Atividades*. São Paulo: Atlas, 1994. 95p.

SOUZA, Gilberto Vicente de, CHING, Hong Yuh . Aplicação do custeio baseado em atividades na determinação de custos e preços de partos, diárias de maternidade e de berçários em uma maternidade. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 6, São Paulo, 1999. *Modelos de mensuração e gestão de custos no comércio, serviços, entidades sem fins lucrativos e construção*. Casos aplicados. São Paulo: Faculdade de Economia Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 1999. Integra em Anais - VI Congresso Brasileiro de Custos - Cd-Rom, Jul. 1999.